

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA
LINHA DE PESQUISA: CONTABILIDADE GERENCIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E OS PRINCÍPIOS DA
RELEVÂNCIA E DA CONFIANÇA:**
Um estudo de caso em uma empresa da região central do Paraná

CLAUDIOMIRO JOSÉ MARQUES

MARINGÁ
2018

CLAUDIOMIRO JOSÉ MARQUES

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E OS PRINCÍPIOS DA
RELEVÂNCIA E DA CONFIANÇA:**

Um estudo de caso em uma empresa da região central do Paraná

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Maringá, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Controladoria
Linha de Pesquisa: Contabilidade Gerencial

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho

MARINGÁ

2018

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá – PR, Brasil)

M357p Marques, Claudiomiro José
Práticas de contabilidade gerencial e os princípios da relevância e da confiança: um estudo de caso em uma empresa da região central do Paraná / Claudiomiro José Marques. -- Maringá, PR, 2018. 287 f.: il. color.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2018.

1. Contabilidade gerencial. I. Camacho, Reinaldo Rodrigues, orient. II. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 23.ed. 658.1511



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PCO

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ – UEM

**Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis**

Av. Colombo, 5.790 – Zona 02 – 87020-900 – Maringá – Pr.
Fone/fax: (54) 3011-6025 ou 3011-4910

ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos vinte e seis dias do mês de setembro do ano de dois mil e dezoito, às 14 horas, realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: **“Práticas de Contabilidade Gerencial e os Princípios da Relevância e da Confiança: um Estudo de Caso em uma empresa da Região Central do Paraná”**, de autoria de **Claudio Miros José Marques**, aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade Gerencial.

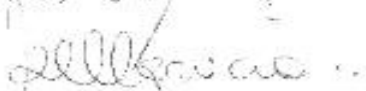
Nome do membro da banca	Função	IES
Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho	Presidente	FCO/UEM
Profª Kelly Cristina Mucio Marques	Membro examinador	DCC/UEM
Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos	Membro examinador	Externo/UFES

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, o candidato foi **APROVADO** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **30 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM. E, para constar, foi lavrada a presente Ata, que vai assinada pelo Coordenador do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

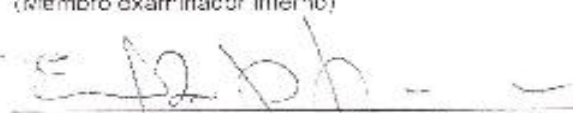
Maringá, 26 de setembro de 2018.



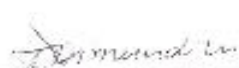
Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho
(Presidente)



Profª Drª Kelly Cristina Mucio Marques
(Membro examinador interno)



Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos
(Membro examinador externo - UFES)



Profª Dr. Simone Letícia Raimundini Sanches
Coordenadora do PCO

Dedico este trabalho a minha amada família,
que com paciência e amor me ajudou a superar
esta etapa.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus, pela fé a mim atribuída, pela inspiração concebida, pela força abundante e pela misericórdia pela qual me conduziu até aqui.

Quer agradecer a minha família pela generosidade, compreensão e ajuda nos momentos que mais precisei e foram muitos. Quero agradecer a minha mãe pelas orações, pelo carinho, dedicação a família, por sua luta. Sinto seu amor, sinto sua falta...descanse em paz.

Quero agradecer ao meu orientador Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho, pelo apoio, pela ajuda, pela paciência e pela compreensão, foram dias difíceis, foram muitas batalhas e o seu incentivo e apoio fizeram a diferença em todos os momentos. Mas principalmente quero agradecer pelo conhecimento que passou, pela competência com que sempre me orientou, seus ensinamentos foram importantíssimos para que este trabalho se realizasse.

Quero agradecer aos amigos do Mestrado que tiveram a paciência de dividirem comigo este tempo, em especial quero agradecer a Mara Piovesan, a Daniela Carnelós, a Fernanda Muccilo e ao Marcos Paulo por toda ajuda, força, apoio e principalmente pela amizade.

Quero agradecer aos professores do programa pelos ensinamentos, pela dedicação e pela amizade com que tratam a todos.

Quero agradecer ao meu amigo Rubens Andrade de Campos Jr. que abriu as portas da empresa para que pudéssemos realizar a pesquisa que finalizou com esta obra. Por meio dele estendo meus agradecimentos a todos os colaboradores da empresa que não mediram esforços para nos ajudar a completar a fase de coleta de dados.

Quero agradecer ao Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos por aceitar e participar como membro convidado, suas contribuições foram valiosíssimas.

Por fim quero agradecer a todos que de forma direta e indireta contribuíram para que essa dissertação fosse realizada.

Muito obrigado a todos!

Deixo a vocês, de coração, uma mensagem pra vida....

“A fé é um modo de já possuir aquilo que se espera, é um meio de conhecer realidades que não se veem”. (Hb 11:1)

“Ainda que eu andasse pelo vale da sombra da
morte, não temeria mal algum, por que tu estás
comigo; a tua vara e o teu cajado me
consolam”.

Salmos 23:4

RESUMO

Um importante papel da gestão nas organizações é o de tomar decisões que possam aumentar o poder de concorrência e de sobrevivência dos negócios. Para tanto deve contar com uma informação da contabilidade gerencial que, por sua relevância, possa contribuir com o processo de tomada de decisão e produzir um ambiente de confiança. Este estudo investiga como as práticas de contabilidade gerencial geram relevância para a informação contábil na tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança, de acordo com os princípios globais de contabilidade gerencial, da Relevância e da Confiança, e as 14 atividades práticas da função de contabilidade gerencial propostas pelo *framework* do CGMA (2014), em uma empresa da região central do Paraná. A pesquisa qualitativa foi realizada pelo método de estudo de caso único onde, por meio de entrevistas com um roteiro de 143 questões semiestruturadas, análise de documentos e observações, chegou-se ao resultado de que as 14 práticas de contabilidade gerencial, elencadas no *framework* do CGMA (2014), não estão sendo realizadas pela empresa em sua totalidade e nem por isso a empresa deixa de ter informação relevante e de produzir um ambiente de confiança a partir de sua contabilidade gerencial. Nesta questão foram analisadas as 14 práticas, foram cruzadas as informações entre as mesmas, entre os respondentes, com as análises documentais e observações e foram encontradas práticas como gestão financeira e auditoria interna que não se enquadram como práticas que são aplicadas pela empresa. Por outro lado, foram encontradas práticas que tem uma forte aplicação no dia a dia da empresa como custo de transformação e gestão, controle interno, gestão de projetos que reafirmam a relevância e a confiança da função de contabilidade gerencial. Quanto ao nível de relevância proporcionado pela contabilidade gerencial na tomada de decisão, de um modo geral, as análises e triangulações realizadas mostram que a empresa tem contabilidade gerencial estruturada e descentralizada capaz de produzir informação relevante para tomada de decisão e promover um ambiente de confiança. Já o nível de confiança promovido pela contabilidade gerencial na percepção do entrevistado, é elucidado pelo conjunto das evidências coletadas onde transparece a confiança dos colaboradores, dos clientes, dos fornecedores e parceiros, de que a gestão da empresa pauta pela proteção dos ativos, dos relacionamentos e do valor da empresa. As análises são limitadas as percepções dos respondentes e há vieses interpretativos, assim não devem ser generalizadas, desta forma sugerimos ser replicada esta pesquisa em um escopo mais abrangente, do ponto de vista dos princípios globais de contabilidade gerencial.

Palavras-chave: Relevância. Confiança. Contabilidade Gerencial. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. CGMA.

ABSTRACT

As an important role of management over organizations is the role of making decisions that can increase the power of the company to beat off the competition and to improve the business survival. In order to do so, it must have a management accounting information that, depending on its relevance, it can contribute to the decision-making process and promote an environment of trust. This study investigates how managerial accounting practices generate relevances for accounting information in decision making and how to promote a reliable environment, based in accordance with the global principles of managerial accounting, relevance and trust, and the 14 practical activities of the accounting function. management accounting proposed by the Global Management Accounting Principles framework (2014), in a Company in the central region of Paraná, Brazil. The qualitative research was carried out using a single case study method where, we went through interviews with a script of 143 semi-structured questions, analysis of documents and observations, the 14 management accounting practices, (Global Principles of Managerial Accounting) (2014), are not being carried out by the company in its entirety and even so the company does not have relevant information and produce a reliable environment from its managerial accounting. In this question the 14 practices were analyzed, as the information between them, the respondents, the documentary analyzes and observations that were cross-referenced, and practices such as financial management and internal audits were found that do not fit as practices that are applied by the company. On the other hand, practices were found that have a strong application in the company daky basis as cost of transformation and management, internal control, project management that confirm the relevance and the confidence of the managerial accounting function. As to the level of relevance provided by managerial accounting in decision making, as in general, the studies and three parties studied that has been carried out, show that the company has structured and decentralized management accounting, so being capable of producing information relevant to the decision maker and by promoting an environment of trust. The level of trust promoted by managerial accounting in the interviewee's perception is marked by the set of evidences collected where the trust of employees, customers, suppliers and partners is demonstrated, that the company's management is based on the protection of assets, relationships and the value of the company. The final responses are limited to the perceptions of the ones that answered and the interpretive biases, thus they should not be generalized, in this way we suggest to have this research being done once more, in a more comprehensive scope and environment, from the point of view of the Global Management Accounting Principles.

Keywords: Relevance. Confidence. Management Accounting. Global Management Accounting Principles. Chatered Global Management Accountant.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Hierarquia de qualidade na informação contábil	21
Figura 2 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.....	29
Figura 3 - Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial	32
Figura 4 - Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	33
Figura 5 - Estrutura de competências do CGMA	36
Figura 6 - Aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial na Gestão de Desempenho	40
Figura 7 - Desenho da Pesquisa.....	50
Figura 8 - Organograma da empresa	60
Figura 9 - Matriz e filiais da empresa.....	62

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Áreas Centrais da Função de Contabilidade Gerencial: quanto ao valor criado para a organização	43
Quadro 2 - Áreas Centrais da Função de Contabilidade Gerencial: quanto às contribuições para a área prática	44
Quadro 3 - Constructos e Variáveis.....	51
Quadro 4 – Contribuições da Contabilidade Gerencial: CGMA (2014) x Empresa Estudada	187

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dados das entrevistas realizadas na empresa e em suas filiais.....	56
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AICPA	<i>American Institute of CPAs</i>
CEOs	<i>Chief Executive Office</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFOs	<i>Chief Financial Officer</i>
CGMA	<i>Chartered Global Management Accountant</i>
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
D.O.U	Diário Oficial da União
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
GMAP	<i>Global Management Accounting Principles</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
KPI's	<i>Key Performance Indicator</i>
NBR	Norma Brasileira
OECD	<i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i>
PDCA	<i>PLAN - DO - CHECK - ACT</i>
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	17
1.1.	PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.1.1	Questão de Pesquisa	21
1.2.	OBJETIVOS.....	22
1.2.1.	Objetivo Geral	22
1.2.2.	Objetivos Específicos	23
1.3.	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	23
1.4.	CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	24
1.5.	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	25
1.6.	ESTRUTURA DO ESTUDO	26
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	27
2.1.	Contabilidade Gerencial – Definição e Evolução.....	27
2.2.	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Tomada de Decisão	30
2.3.	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial – relevância e confiança.....	32
2.3.1.	Informação é Relevante	34
2.3.2.	Gerenciamento dos Recursos e Relações (Stewardship) Constrói Confiança	35
2.4.	Como são Aplicados os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.....	36
2.4.1.	Aplicação nas Pessoas	37
2.4.2.	Aplicação na Gestão de Desempenho	37
2.4.3.	Aplicação Prática	40
2.5.	RELEVÂNCIA.....	45
2.6.	CONFIANÇA.....	47
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1.	Caráter Teórico-Metodológico	49

3.1.1.	Base Conceitual	49
3.1.2.	Desenho da Pesquisa	49
3.1.3.	Constructos e Variáveis	51
3.2.	Estratégias de Planejamento da Pesquisa	52
3.3.	Estratégias de Pesquisa Abordada	53
3.3.1.	Planejamento do Estudo de Caso.....	53
3.3.2.	Questão de Pesquisa	54
3.3.3.	Proposição da Pesquisa.....	55
3.3.4.	Protocolo do Estudo de Caso.....	55
3.3.5.	Técnicas de Coleta de Dados	55
3.3.6.	Pesquisa Piloto	59
3.3.7.	Local e Realização da Pesquisa	61
3.4.	Procedimentos Éticos	62
3.5.	Análise e Tratamento dos Dados	62
4.	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	64
4.1.	Práticas Relacionadas à Custos de Transformação e de Gestão	64
4.2.	Práticas Relacionadas à Emissão de Relatórios Externos	72
4.3.	Práticas Relacionadas à Estratégia Financeira da Empresa.....	82
4.4.	Práticas Relacionadas à Estrutura de Controle Interno Contribuem para Gestão de Riscos e Preservação do Valor	92
4.5.	Práticas Relacionadas à Investimentos	102
4.6.	Práticas Relacionadas à Controle e Gestão Orçamentária.....	111
4.7.	Práticas Relacionadas à Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	117
4.8.	Práticas Relacionadas à Gestão de Projetos	125
4.9.	Práticas Relacionadas à Aderência e Conformidade à Regulamentação.....	132
4.10.	Práticas Relacionadas à Gestão de Recursos	139
4.11.	Práticas Relacionadas à Gestão de Risco	148

4.12.	Práticas Relacionadas à Gestão Tributária	158
4.13.	Práticas Relacionadas à Tesouraria e Gestão de Caixa	166
4.14.	Práticas Relacionadas à Auditoria	172
4.15.	Práticas de Contabilidade Gerencial em uso na Empresa geram Relevância para a Tomada de Decisão e Promovem um Ambiente de Confiança	180
4.16.	Percepção dos Entrevistados quanto as Práticas de Contabilidade Gerencial em uso na Empresa	184
5.	SÍNTESE DO ESTUDO DE CASO	186
6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	197
6.1.	Limitações do Estudo	198
6.2.	Recomendações para Novos Estudos	199
	REFERÊNCIAS	200
	APÊNDICE A – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO	207
	APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA	215
	APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE).....	229
	APÊNDICE D – PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	232

1. INTRODUÇÃO

Na busca de preencher a lacuna existente pela falta de uma estrutura que oriente as empresas no apoio as tomadas de decisão, o *Chartered Global Management Accountant* (CGMA), criou o *The Global Management Accounting Principles* (GMAP), em português: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG), com o intuito de fornecer uma base sobre a qual as organizações podem definir seus padrões de decisão através da função de contabilidade gerencial. Os princípios são um guia de boas práticas aplicadas através de 14 atividades chaves da função de contabilidade gerencial com a finalidade de produzirem informações de qualidade, relevantes à tomada de decisão.

Estudos, realizados em diversos países, buscam apontar a ligação existente entre as informações contábeis divulgadas pelas empresas e o comportamento dos *stakeholders* frente a essas informações (You e Lou, 2009; Kim 2013; Santos e Cavalcanti, 2014; Ramli, 2017). No contexto desses estudos a relevância e a confiança da informação contábil, de maneira geral, relacionam os componentes contábeis com o valor de mercado das empresas visando encontrar o valor incremental aos ativos. Numa perspectiva em que a informação contábil produzida seja capaz de, por sua relevância, contribuir com o processo de tomada de decisão e produzir um ambiente de confiança em que a empresa, os colaboradores, os fornecedores, os investidores, possam considerar que os relacionamentos, o valor da empresa, a reputação e os ativos estão protegidos, propomos um trabalho que investiga – baseado nas diretrizes do *framework* desenvolvido pelo *American Institute of CPAs* (AICPA) e o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) – por meio de um estudo de caso, a relevância e a confiança da informação contábil. Será que o documento criado pelo CGMA é realmente algo novo? Será que 14 práticas são suficientes para as análises mais relevantes e a preservação de valor? E se a empresa não possuir todas as práticas mas possuir outras deixa de produzir informação relevante que gere ambiente de confiança?

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

O problema de pesquisa deste estudo está relacionado com a relevância da informação contábil e a confiança promovida pelas práticas de contabilidade gerencial. A abordagem que se faz é investigar práticas de contabilidade gerencial, capazes de gerarem informações relevantes para a tomada de decisão e de promoverem um ambiente onde os *stakeholders*

tenham confiança que os ativos, os relacionamentos, a reputação e o valor da empresa estão protegidos.

No contexto atual, dinâmico e globalizado, um importante papel da administração é o de tomar decisões que possam aumentar o poder de concorrência e de sobrevivência das organizações. Segundo Cretu et. al (2011) desafios como globalização, impacto político na economia, mudanças na legislação, instabilidade social, impactos ambientais e crise global surgem como obstáculos na rota da competitividade, criando um ambiente de muitas incertezas. De acordo com Dias Filho (2000), a informação contábil possibilita a redução de incertezas, resta às organizações a busca pela informação cujo teor possa contribuir para essa redução e para a melhoria na qualidade da tomada de decisão.

Para Hendriksen e Van Breda (1999) a contabilidade tem por objetivo atender as demandas de informações dos diversos tipos de usuários e estas informações devem aumentar sua importância na tomada de decisão à medida que, as organizações ficam mais complexas. Porém, não é só informar, tal informação deve estar revestida de atributos que lhe permita conferir qualidade e utilidade, características como, conforme o CPC (2011), de ser relevante, ou seja, ser capaz de fazer a diferença nas decisões a serem tomadas pelos usuários e confiável, representando de forma fidedigna a realidade que se propõe representar. A informação pode ser relevante de três formas, segundo Hendriksen e Van Breda (1999): influenciando metas, a compreensão e as decisões. O documento (*Statement of financial accounting concepts n. 2 do Financial Accounting Standards Board – FASB (1980)*), estabelece que relevância é a capacidade da informação de “fazer a diferença”, ajudando os usuários a tomarem decisões de qualidade sobre resultados passados, presentes e futuros ou mesmo para confirmar ou corrigir expectativas. Ainda segundo o mesmo documento, a qualidade da informação produzida pela contabilidade é a característica que a torna útil aos usuários da informação contábil. Ball e Shivakumar (2005) consideram como qualidade das informações contábeis sua utilidade aos investidores, credores e gestores (*stakeholders*) em geral.

Diversos autores dedicam estudos para demonstrar a relevância da informação contábil. Na Romênia, Onica (2012), realizou um estudo a fim de identificar a relevância da informação contábil baseada nas normas contabilísticas nacional, europeias, (diretivas) e internacionais. Seu estudo objetivou analisar a relevância das informações contábeis refletidas através da elaboração de variáveis de gestão de desempenho e na capacidade da contabilidade de gerar informações, através da síntese informativa dos recursos financeiros onde a estrutura contábil é base para a tomada de decisão. A autora conclui que, o papel da contabilidade é

indispensável, pois aumenta significativamente a relevância da comparabilidade das informações e produz solução real para a interpretação e comunicação da situação econômica dos resultados uma vez que atuam nos processos de conceituação, métodos e organização administrativa. Kargin (2013) estudou o impacto do IFRS sobre a relevância da informação contábil em empresas turcas de 1998 a 2011. O estudo considera que a relevância da informação contábil pode ser medida através de relações estatísticas entre as informações apresentadas pelas demonstrações de resultado e o retorno dos valores das ações. De acordo com o estudo, a relevância do valor da informação contábil melhorou no período pós IFRS (2005-2011).

Shamki e Rahman (2013) estudaram a qualidade da informação contábil na geração de valor para a empresa através da influência e da relevância da informação contábil na divulgação das demonstrações financeiras em relação a valorização das ações de empresas da Jordânia. Os autores concluíram que o tempo de divulgação e a qualidade da informação tem significativa influência no valor dos ganhos em relação ao preço de fechamento anual das ações e afirmam que o preço de fechamento das ações é o mais confiável indicador de relevância da informação contábil, pois com base nas informações das demonstrações financeiras os participantes do mercado podem concluir o valor da empresa. Beisland e Hamberg (2013) demonstraram, através de um estudo de sustentabilidade dos ganhos, condições econômicas e relevância das informações contábeis, que a relevância do valor da informação contábil é influenciada pela capacidade de capitalizar investimentos em recursos valiosos. Neste estudo, os autores também afirmam que as condições econômicas sob a forma de níveis de investimentos e expectativas de crescimento explicam a variação entre ganhos sustentáveis e insustentáveis, assim a relevância do valor da informação contábil pode ser afetada pelo contexto econômico prevalecente. Francis e Schipper (1999) consideram que a informação contábil relevante está representada na capacidade que ela possui de sintetizar informações que, de alguma forma, provocam variações nos preços das ações, o que, também explica o interesse, de maneira geral, dos estudos de ressaltarem a importância da informação contábil relevante para a tomada de decisão e o impacto desta sobre o mercado de capitais.

De acordo com o CPC (2011) – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, pode de certa forma uma informação ser relevante e não confiável em sua natureza e assim seu reconhecimento ou divulgação distorcer as demonstrações contábeis. Ainda de acordo com o CPC (2011) para ser confiável a informação contábil deve ser livre de erros, desvios ou vieses e representar aquilo que se propõe. Segundo Luhmann (1979) a confiança está normalmente relacionada com o

cumprimento de promessas, fazendo com que os indivíduos aceitem situações de incerteza. O autor afirma que a confiança se inicia quando o conhecimento termina sendo necessária em situações que envolvem riscos. No contexto de tomada de decisão, para Singh e Sirdeshmukh (2000), a confiança é definida como as expectativas mantidas pelos clientes de que o fornecedor do serviço cumprirá com suas promessas. De acordo com Mahama e Chua (2016) o conceito de confiança é explicitamente invocado quando atores humanos procuram “fornecedores de confiança” ou quando um relatório de consultoria recomenda que as empresas já não são “confiáveis” para entregar os retornos prometidos.

O documento (*Statement of financial accounting concepts n. 2 do Financial Accounting Standards Board – FASB (1980)*), afirma que a informação confiável é central para a contabilidade uma vez que a confiabilidade é uma medida que recai sobre a fidelidade daquilo que se representa ou que se pretende representar juntamente com uma garantia ao usuário pela verificação que tem essa representatividade. Mahama e Chua (2016) abordam a confiança como, a construção de uma realização por meio de rotinas e ações praticadas por diversos atores. Os autores estudaram as dinâmicas das alianças, contabilidade e confiança, como prática a fim de identificar a sua “montagem” através das associações rotineiras entre os diversos atores. Concluíram que a chave para a tradução das preocupações, soluções e promessas de futuro é a contabilidade, que quando utilizada como ferramenta de medição e controle forma base para a configuração de confiança. Um estudo desenvolvido na Holanda por Ter Bogt e Tillema (2016), junto às instituições públicas, relacionou a importância da confiança em parcerias no setor público e a contabilidade como instrumento de controle. O estudo revela que a compilação de práticas e processos regulares e transparentes, com base em acordos de desempenho e as informações contábeis, são cruciais no desenvolvimento e no aumento do papel da confiança.

O documento (*Statement of financial accounting concepts n. 2 do Financial Accounting Standards Board – FASB (1980)*), afirma que a utilidade é a característica de maior importância na tomada de decisão, é o que torna a informação uma mercadoria desejável. Ainda de acordo com esse documento, a relevância e a confiança são as duas principais qualidades que tornam a informação contábil útil. A figura 1 representa, conforme CPC (2011), o equilíbrio básico entre relevância e confiança que consiste em identificar a melhor forma de atender as necessidades do processo de tomada de decisão econômica dos usuários.

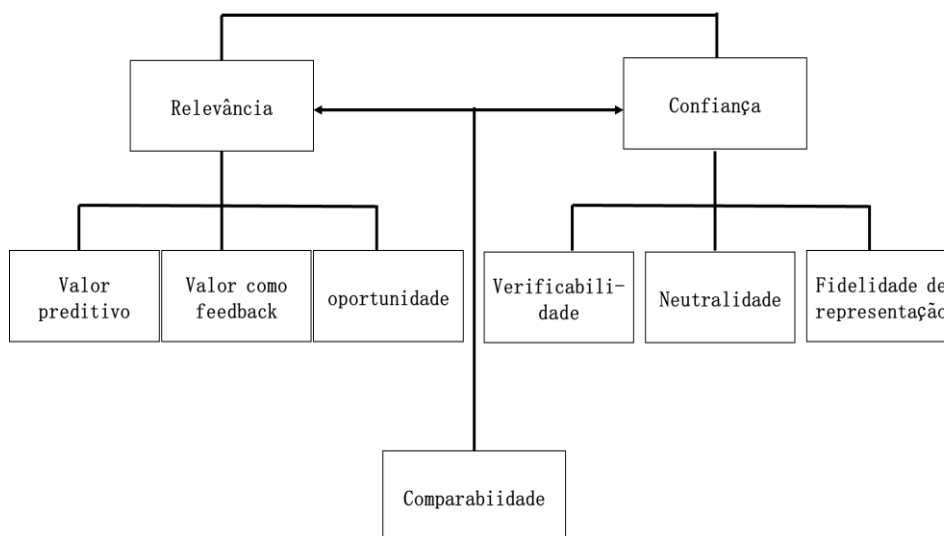


Figura 1 - Hierarquia de qualidade na informação contábil
 Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p.96) - adaptado

1.1.1 Questão de Pesquisa

A partir de uma reflexão acerca da relevância e da confiança da informação contábil, no processo de tomada de decisão, propõe-se este estudo baseado no *framework* do CGMA (2014) que trata dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (*The Global Management Accounting Principles*). Este documento detalha o primeiro conjunto universal de Princípios Globais de Contabilidade Gerencial para orientar a prática da contabilidade gerencial. Os princípios buscam descrever como a contabilidade gerencial pode atingir a eficácia através da inclusão de pessoas capacitadas, princípios claros e gestão de desempenho aplicando os princípios em 14 áreas práticas.

De acordo com o *framework* do CGMA (2014) existem quatro princípios focados em quatro resultados. São eles: (1) **Influência** – A comunicação prove ideias que influenciam – A contabilidade gerencial começa e termina com diálogos; (2) **Relevância** – A informação é relevante – A contabilidade gerencial disponibiliza as informações relevantes aos tomadores de decisões quando necessitam; (3) **Valor** – O impacto no valor é analisado – A contabilidade gerencial conecta a estratégia da organização ao seu modelo de negócio; (4) **Confiança** – Gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*), constrói confiança – Prestação de contas (*Accountability*) e a análise detalhada tornam o processo de tomada de decisão mais objetivo.

Segundo Bouquini (2004) a contabilidade gerencial, é uma parte do processo de gestão da informação que visa garantir o uso ideal dos recursos na organização, estratégias de planejamento e táticas de futuro através da medição e avaliação de desempenho reduzindo a

subjetividade na tomada de decisão, melhorando a comunicação interna e externa e aprimorando as capacidades de transformação necessárias para o sucesso e sobrevivência da entidade.

O *framework* do CGMA (2014) pretende contribuir para a melhoria das informações para tomadas de decisões, permitindo, através de seus princípios, identificar as lacunas e medidas necessárias para eliminá-las, caso sejam essas lacunas competências de pessoal, deficiências tecnológicas ou falhas em dados e sistemas de informação. Os princípios permitem ajudar a construir funções de contabilidade gerencial eficazes, onde a avaliação das habilidades, competências, gestão de desempenho e práticas da atual função de contabilidade gerencial de uma organização fornece indicação de quão bem a presente função está atendendo as necessidades da organização.

Considerando a estrutura de competências do *framework* do CGMA (2014), no que tange a proporcionar uma linha direta de visão entre os objetivos de uma organização e as práticas de contabilidade gerencial, composta pelas áreas: habilidade técnica, habilidade de negócio, habilidade pessoal e habilidade de liderança, estas sobre a base da ética, integridade e profissionalismo e com o propósito de explorar os princípios globais de contabilidade gerencial, da Relevância e da Confiança, proposto pelo *framework*, surge a seguinte questão de pesquisa: **Como as práticas de contabilidade gerencial geram uma informação relevante para a tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança?**

1.2. OBJETIVOS

De acordo com Tomasi e Medeiros (2016) o objetivo leva aos resultados e conduz a conclusão um processo interligado de ideias. Para determinar o universo abrangido pelo estudo, delimitando o mesmo em uma dimensão viável e para uma análise mais aprofundada do problema, foram constituídos objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é investigar como as práticas de contabilidade gerencial geram relevância para a informação contábil na tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança, de acordo com os princípios globais de contabilidade gerencial, da Relevância e da Confiança, e as 14 atividades práticas da função de contabilidade gerencial propostas pelo *framework* do CGMA (2014), em uma empresa da região central do Paraná.

1.2.2. Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste estudo estão atrelados a investigar práticas de contabilidade gerencial que sejam capazes de fornecer informações “relevantes” para os tomadores de decisão, bem como promover um ambiente de “confiança” de que os relacionamentos, o valor da empresa, a reputação e os ativos estão protegidos.

Nesse sentido, 14 práticas de contabilidade gerencial serão investigadas, sob as perspectivas da relevância e da confiança. O nome e a definição de cada uma dessas 14 práticas, tal como consta no documento do CGMA (2014), possuem elevado grau de abstração, devendo cada uma delas ser operacionalizadas em variáveis observáveis, demonstradas no tópico que trata dos aspectos metodológicos do estudo.

Dessa forma, são esses os objetivos específicos do estudo:

- a) Investigar como as 14 práticas, de contabilidade gerencial, elencadas no *framework* do CGMA (2014), estão sendo realizadas pela empresa;
- b) Verificar o nível de relevância proporcionado pela contabilidade gerencial na tomada de decisão, na percepção do entrevistado;
- c) Verificar o nível de confiança promovido pela contabilidade gerencial na percepção do entrevistado.

1.3. JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O tema estudado é motivado pela investigação de como as práticas de contabilidade promovem relevância e confiança para a informação contábil na tomada de decisão considerando as 14 atividades práticas de contabilidade gerencial do *framework* do CGMA (2014) e os princípios da relevância e da confiança. Estudo recente envolvendo o *framework* do CGMA 2014 e os princípios globais de contabilidade gerencial foi realizado por Burger (2016) na África do Sul em uma propriedade rural com foco na criação de porcos. O estudo teve por objetivo estudar a sustentabilidade empresarial pela lente dos princípios globais de contabilidade gerencial e encontrou grande número dos conceitos descritos pelo *framework* do CGMA aplicados pelo proprietário da empresa o que combinado com a avaliação da própria operação agrícola levou a concluir que era fisicamente sustentável e que os princípios ajudaram com a sustentabilidade e os processos de tomada de decisão da empresa.

É de fundamental importância para a evolução das pesquisas que haja uma estrutura de referências que trate o alinhamento de pontos convergentes, que defina limites e que possa provocar avanços representativos, o que justifica o presente estudo, do ponto de vista acadêmico. Para Tomasi e Medeiros (2016) a justificativa de uma pesquisa, dentre outros motivos, pode provir de um objeto ainda não investigado ou, ainda, insuficientemente estudado ou mesmo da aplicação de nova metodologia. O *framework* do CGMA 2014 é o primeiro conjunto universal para orientar a prática da contabilidade gerencial. Ele detalha como os princípios globais de contabilidade gerencial podem ser aplicados através de 14 práticas da função de contabilidade gerencial e também proporciona orientação sobre as competências dos profissionais de contabilidade gerencial para ajudarem as organizações a criar, executar e refinar suas estratégias. Desta forma, este estudo justifica-se também por propiciar referência para que administradores, investidores e profissionais de forma geral, possam aplicar adequadamente os conceitos e os achados demonstrados no estudo, funcionando como base de referência para aperfeiçoamento das diretrizes organizacionais, de aplicação ou mesmo ajuste, do que pode ou não funcionar nas organizações no que tange as práticas de contabilidade gerencial e a promoção, através das mesmas, da relevância e da confiança da informação contábil.

1.4. CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

De acordo com os achados deste estudo a relevância da informação contábil para a tomada de decisão e o provimento de um ambiente de confiança, através desta informação, não está limitado as 14 práticas estabelecidas pelo *framework* do CGMA (2014). As organizações podem utilizar-se de práticas condizentes com suas rotinas e operações que satisfaçam suas necessidades de relevância e de confiança sem contudo estabelecer um número “x” de práticas.

Este estudo contribui para a literatura de negócios fornecendo respostas acerca do princípio da Relevância na geração de informações pela contabilidade gerencial e em sua capacidade de afetar as decisões tomadas pelos usuários; fornecendo respostas também, quanto ao princípio da Confiança, não só na capacidade da contabilidade gerencial de produzir informações completas e livres de erros, mas na capacidade que estas informações possuem de criar um ambiente de confiança onde os *stakeholders* possam ter a garantia de um alto nível de credibilidade e proteção de seus ativos.

Contribui com as empresas como direcionador na aplicação e diminuição de esforços nas suas atividades, a fim de obter um melhor desempenho e contribuir para a geração de informação relevante e útil conectando-se de maneira ágil às dinâmicas do mercado e respondendo de forma rápida as necessidades de tomada de decisão, ou seja, contribui para uma nova visão entre os objetivos de uma organização e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas na busca da eficiência e eficácia na melhoria da tomada de decisão.

O estudo contribui também à formação de referencial a pesquisadores e acadêmicos que podem utilizar-se deste como fonte de pesquisa para trabalhos relacionados ao tema, e para profissionais da área e usuários em geral, da informação contábil, no sentido de analisar o que gera ou deixa de gerar Relevância e Confiança e para compreender como deve aplicar de modo que atenda suas expectativas.

1.5. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Delimitar a pesquisa consiste no estabelecimento de limites definindo o possível a investigar (Marconi e Lakatos, 2016). Este estudo delimita-se a investigar como as práticas de contabilidade promovem relevância e confiança para a informação contábil na tomada de decisão, de acordo com os princípios globais de contabilidade gerencial e as 14 atividades práticas da função de contabilidade gerencial proposta pelo *framework* do CGMA (2014).

Embora haja sinergia entre os princípios e conseqüentemente a melhora ou piora de um afeta o outro, a delimitação dos princípios, proposta no item “b” deste tópico fez-se necessária para que o objetivo principal de resposta, à questão de pesquisa, seja atendido e também por avaliar, de acordo com o CPC (2011), que identificar o equilíbrio entre relevância a confiança é princípio básico para atender as necessidades dos usuários. Para que o objetivo do estudo seja alcançado, foram admitidas as seguintes delimitações:

- a) Geográfica: a pesquisa é aplicada em uma empresa da região central do Paraná – microrregião dos campos gerais, com sede localizada na cidade de Ponta Grossa.
- b) Conceitual: a pesquisa tomou como base para estudo o *framework* do CGMA (2014), por ser o mesmo, a referência para investigar os princípios globais de contabilidade gerencial e dentre os princípios investiga o da Relevância e o da Confiança, onde as 14 práticas referenciadas pelo *framework* delimita o estudo;
- c) Temporal: a pesquisa é realizada de janeiro a abril de 2018.

1.6. ESTRUTURA DO ESTUDO

Esta dissertação está estruturada da seguinte forma: a partir do capítulo 1, intitulado de introdução, buscou-se construir uma contextualização ao estudo, foi construído o capítulo 2 denominado de referencial teórico no qual, tratou-se a contabilidade gerencial e sua evolução, buscando conceituar e demonstrar os aspectos relevantes a sua jornada na criação de valor às empresas. Buscou-se também, no referencial teórico, elucidar os novos conceitos que as empresas têm buscado quanto à geração de valor da informação contábil gerencial e a tomada de decisão através da apresentação e definição, bem como os aspectos que envolvem, os princípios globais de contabilidade gerencial, especificamente os princípios da Relevância e da Confiança. No capítulo 3, intitulado de metodologia da pesquisa discorremos sobre os métodos e técnicas utilizados para a coleta de dados e realização deste trabalho. No capítulo 4 discorremos sobre a análise dos dados e os resultados alcançados no estudo e finalizamos no capítulo 5 com as considerações finais e propositura de sugestões para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Discorreremos neste capítulo acerca da contabilidade gerencial, sua evolução ao longo do tempo, a melhora no desempenho proposta pelo *framework* elaborado pelo CGMA, bem como as mudanças propostas pelo uso dos princípios globais de contabilidade gerencial. Evidenciam-se aqui os princípios da Relevância e da Confiança, com o objetivo de investigar como as práticas de contabilidade gerencial estão sendo desenvolvidas no sentido de promover estes dois Princípios, suas aplicações nas práticas contábeis a fim de proporcionar melhora nas tomadas de decisão e construir organizações de sucesso.

2.1. CONTABILIDADE GERENCIAL – DEFINIÇÃO E EVOLUÇÃO

Desde a revolução industrial – onde a informação contábil gerencial servia principalmente ao controle e melhoria da eficiência para as decisões de preços, até os tempos atuais – a contabilidade gerencial cresceu em importância e relevância proporcionando a seus usuários agilidade nas decisões, maior eficiência, redução de custos e oportunidades de ganhos imediatos. Horngren (1985), Warren, Reeve e Fess (2001) abordam a contabilidade gerencial como um conjunto de informações históricas que conduzirão as operações de planejamento futuros influenciadas pelas necessidades da administração da empresa. Atkinson et al. (2000) afirma que os sistemas contábeis gerenciais produzem as informações necessárias para a melhoria contínua da tomada de decisões e desempenho das empresas e que a contabilidade gerencial é o processo onde essas informações são identificadas, mensuradas, reportadas e analisadas. O papel da contabilidade gerencial é o de facilitar a tomada de decisão, por meio das informações contábeis, orientando os gestores nas soluções dos problemas. Para o desempenho deste papel a contabilidade gerencial utiliza-se de artefatos que norteiam os administradores nas diferentes operações da organização. O estudo destes artefatos visa à melhoria contínua da qualidade das informações produzidas e das decisões tomadas pelas organizações (Soutes,2006). Segundo a autora, o termo refere-se genericamente a atividades, ferramentas, filosofia de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais de contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Para garantir que resultados sejam satisfatórios as organizações precisam tomar decisões com melhor qualidade e a dificuldade aumenta, à medida que, a globalização e o progresso tecnológico crescem constantemente. O volume e a velocidade das informações

aumentam a dificuldade nas tomadas de decisões diminuindo a vantagem competitiva e criando a necessidade de melhora da eficácia da função de contabilidade gerencial na tomada de decisão nas empresas.

As informações, geradas pela contabilidade gerencial, com vistas à orientação do planejamento e direcionamento das operações das empresas são formadas por dados históricos e estimadas de acordo com as mais variadas necessidades organizacionais (Atkinson et al. 2008). A pesquisa em contabilidade gerencial é bem ampla quando se trata sua das ferramentas utilizadas no planejamento, execução e controle. Neste sentido, a contabilidade gerencial deve continuar a evoluir como ferramenta de tomada de decisão, pois o ambiente corporativo é dinâmico e competitivo e exige das empresas agilidade e destreza nos negócios.

Na década de 80, após a publicação da obra *Relevance Lost* de Johnson e Kaplan (1987) que trata da queda qualitativa na utilidade da contabilidade gerencial e a distância entre academia e a realidade das empresas, diversos estudos foram direcionados na tentativa de encurtar esta distância, porém caminham a passos lentos, é o que destaca (Beuren e Grande, 2011).

As organizações são formadas por diferentes áreas onde atuam diversas pessoas e cada qual tem uma necessidade diferente no tratamento da informação gerencial. Estreitar os laços de relacionamento entre departamentos e operações, ampliar a dimensão do atendimento da informação, promover o alcance dos objetivos através do abastecimento dos administradores com relevância e utilidade é o que a contabilidade gerencial tem feito ao longo do tempo.

A contabilidade gerencial pode basear-se em uma variedade de paradigmas existentes que foram abordados por vários pesquisadores. Conceitos como teoria de recursos humanos de Maslow, gerenciamento científico de Taylor, escola para tomar decisões de Simon, escola de ciência política de Sleznick, etc.

De acordo com Johnson e Kaplan (1987) a contabilidade gerencial surge a partir da revolução industrial pela necessidade de gerenciamento da produção, seus custos e estoques. Ainda, segundo os autores, a partir dos anos 80 a competitividade entre as empresas tornou-se cada vez maior, mudanças externas ao ambiente empresarial, principalmente econômica, fizeram com as mesmas buscassem alternativas para melhorarem sua competitividade, fatos esses que marcam a seção da contabilidade de custos a uma nova abordagem com investimentos realizados na sistematização e na produção de informações para a tomada de decisão, a contabilidade gerencial.

Em pesquisa com gerentes de empresas Chenhall e Langfield-Smith apontaram que a contabilidade gerencial é um dos meios que maximiza o valor da empresa, pois fornece as informações necessárias para que a empresa possa verificar se os objetivos estão sendo alcançados. Para Johnson e Kaplan (1996) a contabilidade gerencial é essencial na empresa, pois é a mesma que permeia a comunicação na organização. Hansen e Mowen (1997) afirmam que contabilidade gerencial é a parte do sistema contábil que tem por função prover os usuários internos com informações; Atkinson, Banker, Kaplan & Young (1997), complementam que a contabilidade gerencial está voltada principalmente para a criação de valor à empresa.

Atkinson et al.(2000) define contabilidade gerencial como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos. Segundo o *Institute of Management Accountants – IMA* (2008), a contabilidade gerencial é o processo de identificar, medir, preparar, interpretar e divulgar informações financeiras com a finalidade de apoiar as tomadas de decisões.

Em seu processo evolutivo, segundo o *International Federation of Accountants – IFAC* (1998) através do documento IMAP 1, a contabilidade gerencial passou por quatro estágios entre a geração e a criação de valor, conforme apresentado na figura 2.



Figura 2 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

Fonte: *International Federation of Accountants – IMAP 1* – adaptado pelo autor

O primeiro estágio tem duração até 1950 e foca o controle financeiro e a determinação dos custos através da utilização de orçamento e contabilidade de custos. O segundo estágio dura até 1965, tem foco na informação para o controle e planejamento pelo uso de análise de decisão e responsabilidade contábil. O terceiro estágio dura até 1985, em que o foco, são

processos a fim de reduzir as perdas de recursos através da análise dos processos e gerenciamento de custos, e o quarto estágio, sendo o último e atual, foca na geração de valor através da criação de valor por meio de direcionadores de valor aos clientes, acionistas e inovação organizacional. Segundo o IMAP 1 (IFAC, 1998) as passagens de estagio acontecem de forma gradual em uma adaptação ao ambiente do velho com o novo.

2.2. PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E A TOMADA DE DECISÃO

Os tópicos de 2.2 a 2.4 tratam do primeiro e único documento universal que orienta práticas de contabilidade gerencial de acordo com os PGCG – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (*The Global Management Accounting Principles*), criados neste mesmo documento. Assim esclarecemos que, para que haja entendimento dos conceitos sobre práticas e princípios globais de contabilidade gerencial e sobre o conjunto de normas que trata este *framework*, nestes tópicos, o PGCG é a única base conceitual que integra referência bibliográfica sobre o assunto.

A contabilidade gerencial oferece soluções estruturadas para problemas não estruturados. Por requerer compreensão profunda do modelo de negócio, do mercado e do ambiente macroeconômico que envolve a organização ela contribui para a geração de valor e o sucesso da empresa ao longo do tempo. O profissional de contabilidade gerencial deve estar preparado para reconhecer os riscos e oportunidades para a organização.

O AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), sigla em inglês para Instituto Americano de Contadores Públicos Certificado, e a CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*), sigla em inglês para; Instituto de Contadores Gerenciais Certificados, formaram uma *joint venture* para criar a designação CGMA (*Chartered Global Management Accountant*) sigla em inglês para Contador Gerencial Global Certificado. Para atingir o objetivo de melhorar as decisões tomadas, através da contabilidade gerencial e torná-la eficaz, construindo assim organizações de sucesso, em outubro de 2014, o CGMA produziu um material com o intuito de ajudar o leitor a desenvolver uma compreensão geral dos temas que envolvem a profissão de contador gerencial, material este intitulado de *The Global Management Accounting Principles*, que em português significa: Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, o qual será tratado como *framework* do CGMA (2014). Este material é resultado de uma pesquisa em 20 países, nos 05 continentes, e inclui uma consulta

pública de 90 dias com mais de 400 pessoas que representaram organizações de diferentes tamanhos e setores.

O material revela que 47% dos CFOs da Ásia dizem que o excesso de informação prejudica a tomada de decisão e que até o ano de 2020 estima-se que as transações via internet alcançarão 450 bilhões de dólares por dia, tanto entre empresas e empresas, como entre empresas e consumidor, segundo o *International Data Corporation*. Revela ainda, de acordo com o executivo do Google Eric Schmidt, que as informações produzidas, a cada dois dias, são tantas quanto às produzidas desde o início da civilização até 2003.

Na era da inovação e da informação, a tomada de decisão encontra cada vez mais dificuldade pela abundância de informações não estruturadas. É nesse ambiente que a contabilidade gerencial tem um papel fundamental. Por extrair valor, a partir das informações, uma boa contabilidade gerencial melhora a tomada de decisão fornecendo visões mais objetivas sobre as quais se chegam a conclusões ou base para julgamentos. Como a incerteza é alta, a contabilidade gerencial fornece projeções que podem ser baseadas em uma ampla gama de informações. O *framework* do CGMA (2014) define contabilidade gerencial como fonte, análise comunicação e uso da informação financeira e não financeira relevante para a decisão com o objetivo de gerar e preservar valor para as organizações.

Todas as empresas querem alcançar o sucesso ao longo do tempo. Para que isso aconteça, as organizações precisam, constantemente, melhorar a qualidade das informações e das tomadas de decisões. Por si só, a contabilidade gerencial não resolve todos os problemas da empresa, no entanto, ela pode oferecer os caminhos para que a empresa tenha uma gestão organizacional que auxilie o cumprimento de suas estratégias. O *framework* do CGMA (2014) destaca que organizações de sucesso contam com uma contabilidade gerencial eficaz constituída de pessoas qualificadas e competentes, que aplicam os princípios para manter e melhorar o sistema de gestão através das práticas que executam. A figura 3 representa uma função eficaz de contabilidade gerencial.



Figura 3 - Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial
 Fonte: *Framework CGMA* (2014)

O *framework* do CGMA (2014) afirma que uma contabilidade gerencial eficaz envolve pessoas competentes na realização de suas tarefas combinando e aplicando conhecimentos, de acordo com os princípios globais de contabilidade gerencial, a fim de gerenciar o desempenho da empresa através das práticas realizadas.

2.3. PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL – RELEVÂNCIA E CONFIANÇA

Os princípios globais de contabilidade gerencial foram criados para uma era de negócios onde constantemente mudam-se o estado das coisas. Eles estabelecem os valores fundamentais, qualidades, normas e características que representam a contabilidade gerencial e também orientam e motivam o pensamento integrado de forma a levar a empresa para um processo completo de decisões onde as ações possam criar valor no curto, médio e longo prazo. Os princípios, de acordo com o *framework* do CGMA (2014), são um guia para as melhores práticas e descrevem o que uma função de contabilidade gerencial eficaz faz.

O objetivo dos princípios globais de contabilidade gerencial, de acordo com o *framework* do CGMA (2014) é auxiliar os CEOs, CFOs e demais diretorias na comparação (*benchmarking*) e melhoria dos seus sistemas de contabilidade gerencial. Eles foram elaborados para contribuir com as organizações nas tomadas de decisões, responder

adequadamente aos riscos que as organizações enfrentam e para proteger a geração de valor. Três fatores reforçam a aplicação eficaz dos princípios: (a) **Compreender a necessidade:** avaliar como a contabilidade gerencial pode fazer a empresa alcançar o sucesso ao longo do tempo. Cada princípio deve ter a capacidade de contribuir para o sucesso organizacional; (b) **Ferramentas e técnicas:** uso de ferramentas e técnicas apropriadas na aplicação dos princípios, observando que, à medida que os objetivos mudem, as ferramentas e técnicas devem ser adaptadas e refinadas; (c) **Diagnóstico:** para avaliar a eficácia das funções de contabilidade gerencial e identificar áreas para melhorias a organizações devem contar com as habilidades das pessoas, princípios, áreas de atuação e sistemas de gestão de desempenho.

Os princípios são aplicados no desenvolvimento, execução e aperfeiçoamento da estratégia através das atividades chave da função de contabilidade gerencial. A figura 4, apresenta os princípios globais de contabilidade gerencial.



Figura 4 - Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Fonte: *Framework CGMA* (2014)

Os princípios descrevem os valores, qualidades normas e recursos fundamentais que os profissionais de contabilidade gerencial devem aspirar: (1) **Comunicação prove ideias que influenciam:** Conduzir para melhores decisões sobre estratégias e sua execução em todos os níveis – (i) O desenvolvimento e a execução da estratégia são um diálogo – parte do diálogo entre colegas a execução da estratégia de todos os níveis da organização, (ii) A comunicação é feita sob medida – tanto para tomadores de decisão quanto para as próprias decisões, (iii) A comunicação facilita melhores decisões – assegura e facilita assertividade das decisões tomadas; (2) **Informação é relevante:** Ajudar as organizações a planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução – (i) Informação é a melhor disponível – obter a melhor informação possível, (ii) Informação é confiável e acessível – tempestividade e precisão nas informações, (iii) Informação é contextual – considera o meio de fontes internas e externas, bem como dados históricos e

previsões de dados financeiros e não financeiros; (3) **Impacto no valor é analisado**: Simular diferentes cenários que demonstrem a relação causa e efeito entre entradas e resultados – (i) Simulações fornecem visões sobre opções – impactos no valor e riscos em oportunidades são conhecidos e, quando possível, quantificados, (ii) Ações são priorizadas de acordo com seus impactos nos resultados – impactos nos resultados e geração de valor para a empresa; (4) **Gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*) constrói confiança**: Gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos, para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização, sejam protegidos – (i) *Stewardship* – gestão ativa das relações protegendo a reputação e o valor da organização, (ii) *Accountability* e credibilidade – responsabilidade das pessoas pelas decisões tomadas com vistas a redução de riscos e imprevistos, (iii) Sustentabilidade – aumento da confiança pela equilíbrio de interesses das partes interessadas (*stakeholders*), (iv) Integridade e ética – seguir o código de conduta e ética da profissão.

Os princípios globais de contabilidade gerencial resultam da ambição de assessorar a contabilidade gerencial, nas organizações, a tomar as melhores decisões baseadas em evidências ou mesmo julgamentos que tornem viável alcançar os objetivos de forma sustentável. Conforme item “b” da delimitação da pesquisa este trabalho trata-se de um estudo de caso envolvendo os princípios da relevância e da confiança, os quais são apresentados nos tópicos seguintes em definição e aplicação.

2.3.1. Informação é Relevante

O princípio da relevância caracteriza-se pela identificação, coleta, validação, preparação e armazenamento de informações, buscando alcançar um equilíbrio adequado entre informações relacionadas ao passado, presente e futuro, entre informações internas e externas e financeiras e não financeiras. O objetivo deste princípio, de acordo com o *framework* do CGMA (2014), é ajudar as organizações a planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução. A informação é a melhor disponível, assim tornar a informação relevante disponível em tempo hábil é uma função central da contabilidade gerencial, pois as consequências das decisões tomadas são percebidas no futuro. Desta forma, para que a informação possa cumprir o papel de predição, deverá considerar os efeitos sobre os resultados, então pode ser considerada relevante.

A melhoria contínua das informações permite basear-se no que funcionou no passado, e o que não funcionou, permitindo que boas decisões possam ser repetidas e as ruins,

descartadas. Como estabelece o princípio da comunicação, a contabilidade gerencial examina os melhores recursos disponíveis para que a informação seja relevante para a tomada de decisão, pois deve esta ser confiável e acessível. Informação relevante tem que ter integridade, deve ser tempestiva, precisa, coerente e de qualidade, e se, os dados são incompletos deve ser sinalizado ao tomador de decisão para que os mesmos tenham uma visão do grau de confiança dos dados.

O princípio da relevância trabalha também a informação sob o aspecto contextual, onde a contabilidade gerencial usa essas informações com três características principais: relacionadas ao tempo – as informações extraídas do passado e do presente com vistas ao futuro; informações relacionadas aos limites organizacionais – as informações são obtidas dentro e fora dos limites organizacionais; dados relacionados – a informação é quantitativa e qualitativa, ou seja, inclui dados financeiros e não financeiros. Uma vez que a informação relevante foi preparada, ela pode ser utilizada para moldar e analisar a geração de valor - é o que sustenta o *framework* do CGMA (2014).

2.3.2. Gerenciamento dos Recursos e Relações (Stewardship) Constrói Confiança

Uma função de contabilidade gerencial eficaz é aquela em que as pessoas competentes aplicam os princípios, aderindo a bons preceitos e práticas, tornando-se guardiões dos valores de uma organização. De acordo com o *framework* do CGMA (2014), este princípio objetiva gerenciar ativamente os relacionamentos e recursos para que os ativos financeiros e não financeiros, bem como a reputação e valor da organização sejam protegidos.

A confiança é a base entre os *stakeholders* internos e externos, é o que propicia acesso a recursos e assegura sua disponibilidade futura. Os profissionais de contabilidade gerencial trabalham sobre a base da ética, são responsáveis e conscientes dos valores da organização. Este princípio, alerta para eventuais conflitos de interesses que podem sobrepor os interesses pessoais sobre os interesses da organização requer dos profissionais de contabilidade gerencial integridade, objetividade e questionamento sobre decisões não alinhadas com os valores da empresa.

Transparência e credibilidade devem acompanhar o trabalho do contador gerencial uma vez que são responsáveis perante as partes interessadas pelas decisões em que estão envolvidos. Estes, devem se comprometer a equilibrar as necessidades das diferentes partes interessadas e responder as questões que possam afetá-las, pois isso aumenta a confiança a

credibilidade e a legitimidade da organização impactando positivamente na melhoria dos processos e reputação.

Deve também, a contabilidade gerencial, preocupar-se com ações de sustentabilidade estratégica, ligando essas aos direcionadores de modelo de negócio. As organizações devem objetivar diminuir o impacto negativo que suas atividades possam ter na sociedade e no meio ambiente compreendendo o verdadeiro custo de escolhas e fatores de levaram a decisão. Assim, na execução da estratégia a contabilidade gerencial alinha suas ações com os valores da organização. O trabalho tem por primícias ser realizado solicitamente aos compromissos num esforço a evitar que informações enganosas, ou abertas às interpretações errôneas, sejam fornecidas.

2.4. COMO SÃO APLICADOS OS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Organizações bem-sucedidas possuem funções de contabilidade gerencial eficaz. Os princípios são o elo que proporciona linha direta entre os objetivos da organização e as práticas de contabilidade gerencial. São aplicados diretamente no trabalho dos profissionais de contabilidade afetando as pessoas, o desempenho e as práticas de contabilidade gerencial conforme demonstra a figura 5.



Figura 5 - Estrutura de competências do CGMA

Fonte: *Framework CGMA* (2014)

2.4.1. Aplicação nas Pessoas

A estrutura de competências do CGMA detalha as capacidades de profissionais confiáveis, onde se espera que: (a) apliquem, de maneira hábil, seus conhecimentos e capacidades; (b) certifiquem que suas habilidades sejam aplicadas na conjuntura do negócio; (c) persuadam as decisões e comportamentos alheios; e que (d) dirijam a empresa em diferentes níveis. A estrutura é composta de quatro áreas de habilidades: técnicas, de negócio, relacionamento entre pessoas e liderança, que por sua vez engloba uma série de competências distintas em quatro níveis de conhecimento: básico, intermediário, avançado e especialista.

O profissional de contabilidade gerencial deve buscar o conhecimento profissional continuado numa combinação de conhecimento contábil e financeiro, entendimento de negócio e habilidade analítica e experiência empresarial se fazendo prático e fundamental na realidade da organização. O papel tradicional do contador gerencial é gerir, analisar e fornecer informações no processo de tomada de decisão. Comunicando sua visão e análise de forma convincente o mesmo expande seu papel para o de informação relevante na tomada de decisão.

Desta forma, os contadores gerenciam o desempenho, medem o progresso e o desempenho até o resultado desejado tendo, de acordo com o *framework* do CGM (2014), seu papel ampliado na medida em que contribuem para a geração de ideias que exerçam influência, mudando assim sua contribuição na organização de habilidade técnica para habilidade de negócio.

2.4.2. Aplicação na Gestão de Desempenho

Sucesso ao longo do tempo é um dos objetivos das organizações e para conseguir atingir esse sucesso, as mesmas devem identificar e explorar as oportunidades que geram valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao mesmo tempo em que controlam os custos e riscos. Para tanto, a participação dos gerentes na supervisão da gestão do desempenho é substancial.

De acordo com o *framework* do CGMA (2014) a gestão de desempenho é usada para desenvolver, implantar e aperfeiçoar a execução estratégica. Funciona como um processo cíclico de *feedback* que agrega melhorias contínuas. Estes possibilitam aprendizagem causal uma vez que, ações bem-sucedidas ou malsucedidas têm suas razões conhecidas permitindo

repetir as bem-sucedidas e evitar as malsucedidas. As etapas para a gestão de desempenho são: **Estratégia, Planos, Execução e Revisão.**

Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), como plano, estratégia representa o olhar para frente e como padrão representa o comportamento passado, ou seja, estratégia é a coerência em comportamento ao longo do tempo, reflete o negócio da organização e sua visão. O *framework* do CGMA (2014) declara que a estratégia encadeia os propósitos da organização, seus objetivos de longo prazo e a maneira de como atingi-los. A estratégia considera o ambiente externo, incluindo os panoramas competitivos, econômicos, regulatórios e legais tornando todos os processos estratégicos totalmente avaliados. As organizações devem estabelecer medidas adequadas para avaliar o desempenho desenvolvendo um planejamento que garanta informações, confiáveis e relevantes, para que estas medidas estejam disponíveis durante a execução.

Segundo o *framework* do CGMA (2014) plano são declarações de intenção e para executá-los as organizações devem fornecer: (a) os recursos necessários; (b) os processos que permitam a conversão dos recursos em saídas valiosas e (c) os meios para a atividade de monitoração verificar se os objetivos estão sendo alcançados. Essencial para os planos, o planejamento de dados representa o fornecimento, montagem, refino e apresentação dos dados necessários para prioridades, estabelecimento de metas, previsões e medidas de resultado, ou seja, é imprescindível para a realização do princípio “**A informação é Relevante**”.

O objetivo principal do planejamento de dados, de acordo com o *framework* do CGMA (2014), é que os dados necessários para as medidas de entradas, de atividade, de realizações e de resultados planejados de uma organização estejam prontamente disponíveis e acessíveis. Tal medida permite que os dados sejam avaliados na medida em que os planos são implementados, o que torna possível a tomada de decisão em tempo real. O Planejamento de dados deve incluir todo processo de geração de valor, medidas de desempenho, orçamentos e *benchmarks* (dados de referência).

O planejamento de dados também deve incluir detalhes sobre tecnologias de informação para suportar o fornecimento, montagem refino e apresentação de dados, respeitando a relação custo-benefício. Os dados devem ser estruturados de forma a ter as seguintes características: (I) **explicitamente ligado aos objetivos organizacionais** – focados nos usuários e aceitos por eles; (II) **rigorosamente preparados** – devem ser fonte específica, depurados e agregados; (III) **apoiar a tomada de decisão** – incluem medidas aprovadas pelos usuários e que lhes permitam avaliação; (IV) **facilmente acessível e inteligível para os usuários** – capazes de acessar dados facilmente e avaliar o desempenho; (

V) **seguro** – segurança nas informações sigilosas; (VI) **abrangente** – fácil acesso a níveis de detalhes; (VII) **coerentemente definidos e rotulados** – medidas definidas e descritas de forma coerente; (VIII) **resiliente às mudanças e adaptável** – capacidade de se adequar às mudanças com o tempo e **eficiente** – fornecer detalhes em ocasiões que o custo supere o benefício para auxiliar os tomadores de decisão.

É o modelo de negócio de uma organização que define o terceiro passo da gestão de desempenho: a execução. Esta etapa trata da distribuição dos recursos de forma oportuna e as medidas necessárias para alcançar os objetivos da empresa. Durante esse processo, os riscos e oportunidades aumentam, uma vez que, a competitividade também. Nesta fase os resultados são verificados contra os objetivos e são produzidos relatórios para os tomadores de decisão.

À medida que os planos são executados inicia-se um ciclo de *feedback* para o aperfeiçoamento dos objetivos estratégicos que envolve os resultados e projeções chamado de revisão. Ele permite que as decisões de melhora sejam tomadas através da informação da eficiência, efetividade e eficácia das iniciativas e processos. Às vezes, a revisão poderá exigir uma mínima alteração, por vez poderá exigir mudanças profundas até mesmo a necessidade de rever os planos e estratégia. O *feedback* da gestão de desempenho permite que as empresas aprendam com os resultados e facilita as melhorias futuras.

A maioria das empresas utiliza algum processo de planejar, fazer, verificar e agir para a gestão de sua estratégia. A contabilidade gerencial apresenta-se excepcionalmente posicionada para orientar este ciclo de gestão de desempenho. Informação relevante, análise de cenário, comunicação eficaz e forte gestão de recursos e relacionamentos aperfeiçoam a execução da estratégia, no entanto, em cada etapa o contador gerencial agrega valor ao processo de gestão de desempenho. Os princípios globais de contabilidade gerencial suportam a gestão de desempenho. A figura 6 representa a aplicação dos princípios da relevância e da confiança na gestão de desempenho.

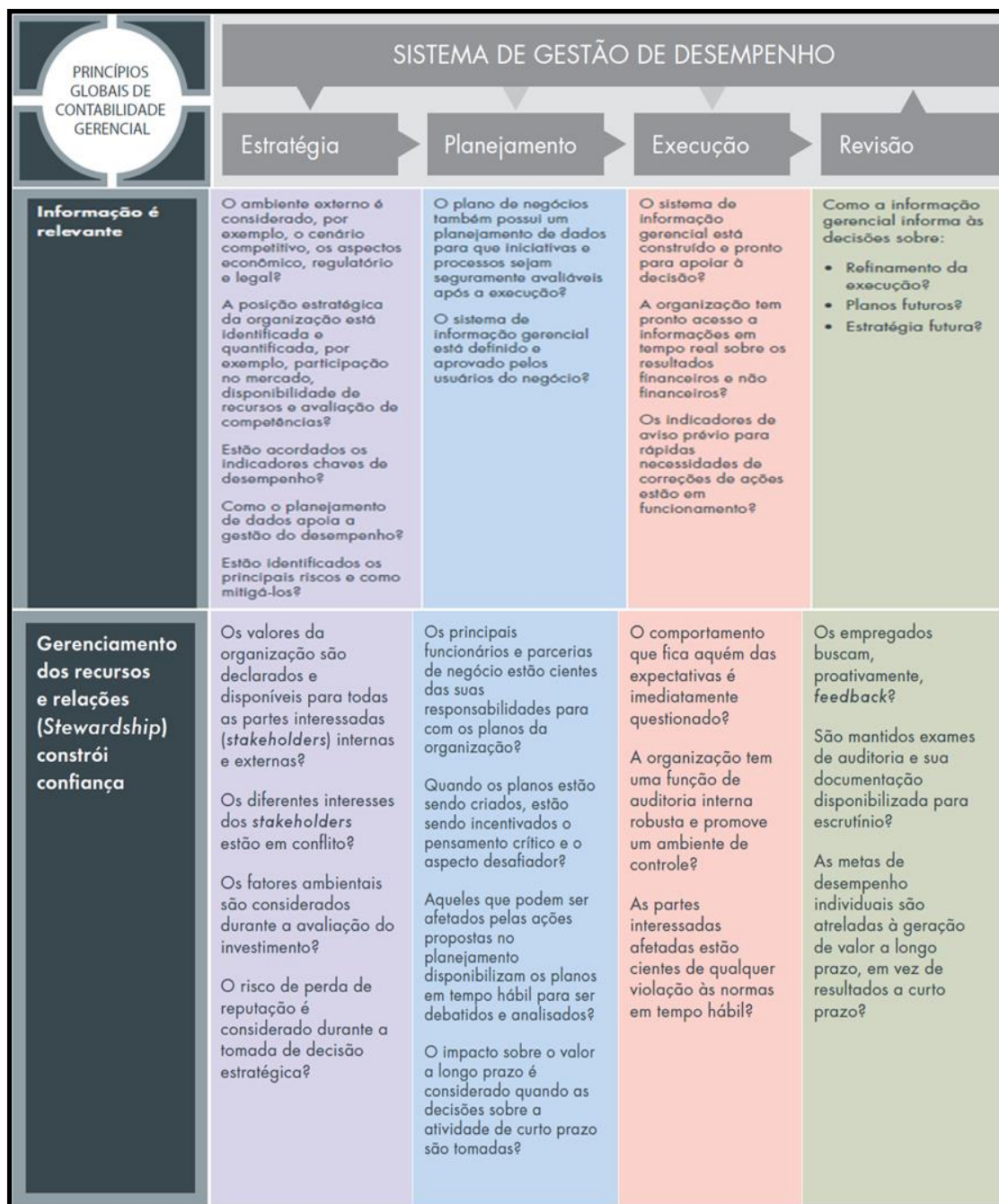


Figura 6 - Aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial na Gestão de Desempenho

Fonte: *Framework* CGMA (2014) – Adaptado

2.4.3. Aplicação Prática

Assim como as normas internacionais de contabilidade (IFRS) e os princípios contábeis geralmente aceitos oferecem clareza e estrutura a contabilidade financeira, os princípios globais de contabilidade gerencial foram concebidos para orientar os contadores e

oferecer estrutura de tomada de decisão as organizações, oferecendo como vantagem a capacidade de extrair valor das informações.

O papel dos CFOs está mudando e já acumula outras áreas, no entanto a função de contabilidade gerencial é de sua responsabilidade. As atribuições dos CFOs incluem captação e uso de recursos, elaboração de relatórios que demonstrem a utilização dos recursos no atingimento dos objetivos organizacionais. As práticas fundamentais da função de contabilidade gerencial abrangem uma série de áreas onde a função eficaz de contabilidade gerencial executa cada prática e também compartilha conhecimentos e informações entre as áreas, cujas equipes trabalham colaborativamente.

O objetivo dos administradores das organizações é que a mesma continue gerando valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao longo do tempo. As quatorze áreas de prática abaixo, cada uma, faz uma contribuição única para gerar ou preservar o valor organizacional, de acordo com o *framework* do CGMA (2014), quais sejam:

1. **Custo de transformação e gestão** - Definição - O exercício de corte de desperdícios, preservando ou melhorando a geração de valor. Envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios em toda a organização, enquanto libera recursos para investir em inovação centrada no cliente que irá direcionar o valor futuro para as partes interessadas (*stakeholders*).
2. **Relatórios Externos** - Definição - O fornecimento de uma visão integrada e abrangente 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 esperado.
3. **Estratégia Financeira** - Definição - A identificação das possíveis estratégias capazes de maximizar o valor presente líquido de uma entidade, a alocação de recursos escassos de capital entre as oportunidades concorrentes e a implementação e acompanhamento da estratégia escolhida para alcançar os objetivos estabelecidos.
4. **Controle Interno** - Definição - Uma estrutura documentada de políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para a geração e preservação de valor, a implementação e operacionalização eficiente e eficaz dessa estrutura e relatórios de comunicação e supervisão baseados nessa estrutura.
5. **Avaliação de Investimentos** - Definição - A avaliação em prosseguir ou não um determinado investimento com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade financeira e retornos aceitáveis versus riscos inaceitáveis.

6. **Controle e Gestão Orçamentária** - Definição - O sistema proativo de controle do desempenho comparando os objetivos predeterminados em todos os níveis da organização, que pode incluir 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.

7. **Decisão sobre Preço, Desconto e Produto** - Definição - Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.

8. **Gestão de Projetos** - Definição - Integração de todos os aspectos de um projeto, de modo que as informações e os recursos apropriados estejam disponíveis quando e onde forem necessários e, acima de tudo, para garantir que o resultado esperado seja produzido em tempo hábil, com o custo-efetividade e qualidade controlada.

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

10. **Gestão de Recursos** - Definição - A consideração da prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão organizacional ajuda as organizações a gerenciar com eficiência e eficácia melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos. Isto envolve o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e as prioridades da organização.

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

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

13. **Tesouraria e Gestão de Caixa** - Definição - O tratamento corporativo de todas as questões financeiras, a geração de 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.

14. **Auditoria Interna** - Definição - 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. É por vezes referido como a revisão dos controles de gestão.

O quadro 1 representa as áreas centrais da função de contabilidade gerencial, quanto ao valor criado para a organização e o quadro 2, representa as áreas centrais da função de contabilidade gerencial, quanto as contribuições para a área prática.

Quadro 1 - Áreas Centrais da Função de Contabilidade Gerencial: quanto ao valor criado para a organização

Área Prática	Valor para a Organização
Custo de Transformação e Gestão	Melhoria da satisfação do cliente através da provisão de produto e serviço respeitando a relação qualidade-preço.
Relatórios Externos	Ajuda a organização a se engajar de forma ampla com todas as partes interessadas (stakeholders) e explicar a estratégia, modelo de negócio da organização e desempenho.
Estratégia Financeira	O valor da organização é otimizado para os proprietários e outras partes interessadas.
Controle Interno	Oferece uma garantia razoável de que os ativos tangíveis e intangíveis são salvaguardados e recursos financeiros e não financeiros sejam corretamente contabilizados.
Avaliação de Investimentos	Prioriza as oportunidades de financiamento que geram valor para as partes interessadas e evita aquelas que são susceptíveis de destruir valor. Executa cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização executar um determinado investimento.
Controle e Gestão Orçamentária	Ajuda as organizações a avaliar o desempenho contra as metas e executar ações de melhoria.
Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	Melhora a rentabilidade dos produtos e serviços e ajuda as organizações a posicionar seus produtos e serviços dentro do seu mercado-alvo.
Gestão de Projetos	Fornecer controles sobre os projetos para aumentar a chance de sucesso dos projetos que estão sendo realizados e minimizar os riscos.
Aderência e Conformidade à Regulamentação	Ajuda a preservar o valor e mitigar as perdas evitando os custos diretos e indiretos das possíveis punições por não atender a regulação.
Gestão de Recursos	Ajuda as organizações a gerenciar as melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos, com eficiência e eficácia.
Gestão de Risco	A consciência e gestão destes riscos podem ajudar a organização a lidar com a incerteza, aumentando a probabilidade de sucesso e reduzindo a probabilidade de falha na execução da sua estratégia, assim atendendo às expectativas das partes interessadas.
Gestão Tributária Estratégica	A organização está ciente e entende as implicações da legislação tributária pertinente nas jurisdições em que opera.
Tesouraria e Gestão de Caixa	A organização tem caixa suficiente para cumprir as suas obrigações e financiar suas oportunidades prioritizadas.
Auditoria Interna	Fornecer a garantia de que os riscos financeiros e não financeiros importantes, incluindo riscos de reputação, ambientais e sociais, estão sendo adequadamente controlados pela organização e valor da empresa em longo prazo está protegido.

Fonte: *Framework* CGMA (2014) – Adaptado

Quadro 2 - Áreas Centrais da Função de Contabilidade Gerencial: quanto às contribuições para a área prática

Área Prática	Contribuição da Contabilidade Gerencial para a Área Prática
Custo de Transformação e Gestão	<ul style="list-style-type: none"> - Compreende os 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 relevantes envolvidas no negócio.
Relatórios Externos	<ul style="list-style-type: none"> - Encoraja a organização a considerar a elaboração de relatórios como uma atividade de criação de valor que é conduzido pelo pensamento integrado. - Relata informação que é regularmente apresentada às diretorias no contexto de metas estratégicas. - Garante que os relatórios estão em conformidade com a regulação e governança.
Estratégia Financeira	<ul style="list-style-type: none"> - 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.
Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> - Gerencia, supervisiona e emite relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na salvaguarda dos recursos.
Avaliação de Investimentos	<ul style="list-style-type: none"> - Executa cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização executar um determinado investimento. - Compreende todos os riscos que precisam ser levados em conta na avaliação. - Fornece opções reais para os tomadores de decisão sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas.
Controle e Gestão orçamentária	<ul style="list-style-type: none"> - Monitora e emite relatórios de desempenho financeiro e operacional comparando-os com objetivos planejados.
Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	<ul style="list-style-type: none"> - Análise de mercado-alvo para definir preço-alvo e a margem, e, portanto, o custo-alvo. Isso otimiza rentabilidade do produto, cliente e canais de distribuição e a relação qualidade-preço. - Entende quais fluxos de caixa são relevantes para serem incluídos nos cálculos para determinar os preços. - Conhece o modelo de negócio e onde um determinado produto ou serviço se encaixa dentro dele, ajudando o posicionamento no mercado. - Traduz números complexos em recomendações compreensíveis para facilitar as decisões sobre a alocação de recursos para produtos e serviços específicos.
Gestão de Projetos	<ul style="list-style-type: none"> - Fornece análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos. - Garante que os projetos serão devidamente financiados e que o seu objetivo se encaixa com as prioridades estratégicas da organização. - Comunica os processos do projeto para obter comprometimento e confiança das partes interessadas relevantes.
Aderência e Conformidade à Regulamentação	<ul style="list-style-type: none"> - Monitora o cenário regulatório para compreender os desenvolvimentos atuais e futuros e seu potencial impacto sobre a organização. - Calcula e avalia os custos de conformidade e não conformidade - Assegura que a organização cumpra a legislação.
Gestão de Recursos	<ul style="list-style-type: none"> - Dá a devida importância à prioridade da disponibilidade de recursos escassos. - Produz mapas de recursos que destacam necessidades, retornos e opções. - Desenvolve entendimento sobre os custos de oportunidade e impactos de vantagem comparativa das diferentes alocações de recursos.

‘continua’

‘continuação’

Gestão de Risco	<ul style="list-style-type: none"> - Identifica os riscos e propõe recomendações sobre as respostas adequadas que são relevantes e proporcionais ao tamanho do risco, à organização e seu ambiente. - Incorpora gestão de risco dentro do desenvolvimento e monitoramento do planejamento e desempenho. - Suporta colegas das áreas não-financeiras na avaliação da probabilidade e do impacto de todos os riscos organizacionais e na determinação das respostas adequadas.
Gestão Tributária Estratégica	<ul style="list-style-type: none"> - Assessoria a política de preços de transferência. - Fornece 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.
Tesouraria e Gestão de Caixa	<ul style="list-style-type: none"> - Fornece informações sobre as demonstrações do balanço patrimonial e fluxo de caixa, conforme exigido pelo pessoal da área de tesouraria. - Produz projeções de fluxo de caixa precisas. - Administra o risco financeiro.
Auditoria Interna	<ul style="list-style-type: none"> - 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.

Fonte: *Framework* CGMA (2014) – Adaptado

2.5. RELEVÂNCIA

A relevância é destacada, pelo Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC (2011) no Pronunciamento Conceitual Básico (00) como uma das quatro características qualitativas das demonstrações contábeis. Ainda de acordo com o pronunciamento, a informação contábil é o principal meio de comunicação entre a empresa e seus usuários, por isso, busca cada vez mais melhorar o nível de transparência em seus relatórios. A contabilidade, por meio de seus demonstrativos, índices contábeis e variáveis, é que gera informações relevantes para a tomada de decisões. O órgão destaca ainda, que para serem úteis às informações devem ser relevantes e são relevantes quando podem influenciar as tomadas de decisões dos usuários, ajudando os mesmos a avaliar o impacto dos eventos passados, presentes e futuros.

Segundo Beuselinck (2005) a relevância é um instrumento para estimar a qualidade da informação contábil de importância primordial para o bom funcionamento da economia. Para Spatarelu e Calinescu (2016) a informação contábil é a informação mais real, precisa, completa e operativa que representa, de fato, suporte para qual a tomada de decisão se baseia.

De maneira geral os estudos sobre relevância estabeleceram um fluxo literário onde a relevância do valor da informação contábil diminui e/ou aumenta ao longo do tempo. Lam, Sami e Zhou (2013); Chalmers, Clinch e Godfrey (2011); Kristanto (2016); Outa, Ozili,

Eisenberg (2017), estudaram a relevância a partir da convergência as normas do IFRS demonstrando os resultados das variações de relevância pré e/ou pós convergência.

Na China, Lam, Sami e Zhou (2013) investigaram a relevância do valor da informação contábil durante duas décadas pós-reformas contábeis e concluíram empresas que evitam melhorias mostram diminuição ou quase nenhuma relevância na informação contábil, ao passo que as empresas que buscam melhorias apresentam aumentos na relevância da informação contábil, e estas foram explicados pelos números contábeis dos preços das ações.

Na Austrália, Chalmers, Clinch e Godfrey, 2011 investigaram se a adoção do IFRS aumenta a relevância da informação contábil na bolsa de valores Australiana. O estudo conclui que o valor do patrimônio líquido das empresas permanece consistente no período anterior ao IFRS enquanto que o valor do lucro aumentou após a adoção do IFRS o que confirmou aumento na relevância.

Na indonésia, Kristanto (2016) buscou compreender as mudanças na relevância do valor da informação contábil durante os anos de convergência, em particular na indústria bancária, de seguros e de financiamento. O estudo concluiu que as relevâncias de valor são estáveis durante 2005-2008, mas melhoraram gradualmente durante 2009-2011, juntamente com o progresso da convergência ao IFRS.

Outa, Ozili, Eisenberg (2017) fizeram um estudo na África do Sul Oriental com o objetivo de examinar a relevância do valor relativo das informações contábeis decorrente da adoção de Normas Internacionais de Contabilidade IFRS. Os resultados mostraram que as informações contábeis preparadas a partir do início da convergência ao IFRS apresentam maior valor de relevância e também aumentaram após convergência.

Outros estudos tratam da relevância da informação contábil pela divulgação ou mesmo aplicação dos dados das demonstrações financeiras e índices de desempenho. Batta (2011), Alali e Foote (2012), Khanagha (2011), estudaram a relevância da informação contábil e sua influência no mercado financeiro.

Batta (2011) estudou a relevância direta da informação contábil para o preço padrão de Swap de crédito. O objetivo do estudo foi de examinar a relevância direta das informações contábeis para preços de swap de crédito inadimplentes. Os resultados de testes, para a amostra, sugerem que os poderes explicativos da informação contábil para os preços de Swap de crédito são significativamente diminuídos quando esta informação adicional está incluída no modelo de regressão. Os achados empíricos sugerem um papel indireto maior para a informação contábil em preços de Swap de crédito, que desempenham um papel importante na descoberta de preços de risco de crédito.

Em Abu Dhabi, Alali e Foote (2012) examinaram a relevância do valor da informação contábil nas empresas negociadas na Bolsa de Valores de Abu Dhabi pelos modelos desenvolvidos por Easton e Harris (1991), e Ohlson (1995) com dados de 2000 a 2006. Os resultados globais mostraram que o preço está positivamente e significativamente relacionado aos retornos cumulativos e o lucro por ação e o valor contábil por ação está positivamente e significativamente relacionado ao preço por ação. Também encontraram mudança da relevância de valor da informação contábil desde o início do mercado financeiro em 2000.

Khanagha (2011) estudou a relevância do valor da informação contábil em período pós-implementação da Norma Internacional de Relatórios Financeiros usando a regressão e abordagens de portfólio para amostra das empresas dos Emirados Árabes Unidos. Os resultados obtidos demonstraram que as informações contábeis são relevantes no valor das ações. Porém, uma comparação dos resultados para os períodos anteriores e posteriores à adoção, mostra uma queda na relevância do valor da informação contábil após a reforma nos padrões contábeis.

O *framework* do CGMA (2014) destaca que uma função central da contabilidade gerencial é tornar a informação relevante disponível para que seus efeitos sejam percebidos no futuro, desta forma uma decisão terá elemento de predição e irá considerar questões que tem efeito significativo sobre os resultados. Assim, cumpre com o objetivo de planejar e obter as informações necessárias para criação de estratégias e táticas de execução, envolvendo os melhores recursos disponíveis para a informação que é relevante para a decisão que precisa ser tomada, as pessoas que tomam a decisão e o estilo de decisão ou processo a ser utilizado.

2.6. CONFIANÇA

A contabilidade gerencial está diretamente relacionada à institucionalização de confiança dentro de uma organização (Vaz & Espejo, 2016). Como é um tema de importância fundamental para exercer um gerenciamento qualificado, embasando decisões estratégicas para empresa, é um tema muito discutido e estudado, o que demonstra a necessidade de se compreender o significado de confiança, o contexto que ela é inserida dentro da Contabilidade Gerencial, bem como a forma de manter e criar confiança organizacional (Nooteboom, 1996 e Baldvinsdottir, et al, 2011).

Os estudos sobre Confiança podem ser categorizados em três abordagens distintas de pesquisas: individual, interpessoal e organizacional (Worchel, 1979). A individual está relacionada às teorias de personalidade, na qual a confiança é gerada a partir de fatores

contextuais desenvolvimentistas e sociais. A interpessoal está diretamente ligada às relações sociais e transações interpessoais, derivadas de repetidas interações, no tempo, entre o confiante e confiado que resulta na confiança relacional (Rousseau et al., 1998). A terceira abordagem traz a confiança como um fenômeno institucional e suas consequências dentro das instituições.

A confiança organizacional está diretamente ligada à performance da organização e a gestão de pessoas (Morgan & Zeffane, 2003). Estudos demonstram que a confiança organizacional possui correlação com o comportamento de colaboradores da instituição (Tzafrir & Dolan, 2004). A confiança é uma variável importante para diversas áreas, como comunicação, liderança, relações de trabalho e negociação (Mariotti e Souza, 2005). Campos, Araujo, Moraes e Kilimnik (2013) estudou a forma que os estilos de lideranças interferem no grau de confiança de seus colaboradores, a conclusão evidencia que de acordo com o estilo de liderança o funcionário poderá ou não confiar na empresa.

A confiança deve ser considerada um fator fundamental na gestão do ambiente organizacional, por se tratar de um mecanismo, a partir do qual, os atores sociais reduzem a complexidade interna do seu sistema de interação pela crença na credibilidade de uma pessoa ou sistema (GIDDENS, 1991). Andrade, et. Al (2011) estudou a correlação entre as dimensões do estudo de clima organizacional e a percepção de confiança nas organizações, evidenciando que a percepção da confiança interfere nos indicadores das outras categorias destacando a relação direta entre a confiança e o ambiente de trabalho.

É importante ressaltar que o tema é estudado em diversos campos com diferentes perspectivas, porém são poucos estudos que demonstram a confiança com um dos fatores que corrobora com o bom ambiente de trabalho. Após a revisão da literatura sobre Confiança é possível afirmar que o tema é bastante difundido em estudos internacionais, porém, no Brasil, não se tem o mesmo destaque e constância em pesquisas e publicações.

Segundo o *framework* do CGMA (2014) a confiança é a base de boas relações, seja entre colegas ou entre organizações e clientes, investidores, fornecedores e sociedade em geral, pois pessoas aderem a bons valores e boas práticas se tornam guardiões do valor de uma organização. O propósito é gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos, para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização sejam protegidos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método, rumos da pesquisa, é um processo de organização e sistematização da averiguação (Medeiros e Tomasi, 2016). Com o objetivo de responder à questão de pesquisa e para tornar claro o método utilizado, os mesmos são apresentados de forma a evidenciar o caráter teórico-metodológico, as estratégias de planejamento de pesquisa e a estratégia de pesquisa abordada.

3.1. CARÁTER TEÓRICO-METODOLÓGICO

3.1.1. Base Conceitual

Para o estudo em questão utilizou como base o *framework* do CGMA (2014), sendo a principal fonte de pesquisa por ser o único documento publicado com a finalidade de ser um guia prático que busca manter e melhorar o sistema de gestão de desempenho das organizações. Ele detalha o primeiro conjunto de princípios globais de contabilidade gerencial para orientar as práticas de contabilidade gerencial. Dentre os princípios apresentados pelo documento delimitou-se o estudo aos princípios da relevância e da confiança por serem características fundamentais da informação contábil útil (CPC,2011) e de forma geral, atenderem as necessidades de decisão dos usuários. Selltiz et. al (1975), amplia a contribuição da teoria de base admitindo maior possibilidade das áreas serem produtivas, o que aumenta o sentido dos resultados do estudo como contribuições diretas para a formulação de proposições teóricas.

3.1.2. Desenho da Pesquisa

Considerando o problema de pesquisa e o método utilizado no estudo, a figura 7 representa, de forma esquemática, o desenho da pesquisa com o intuito de tornar a mesma melhor compreendida.

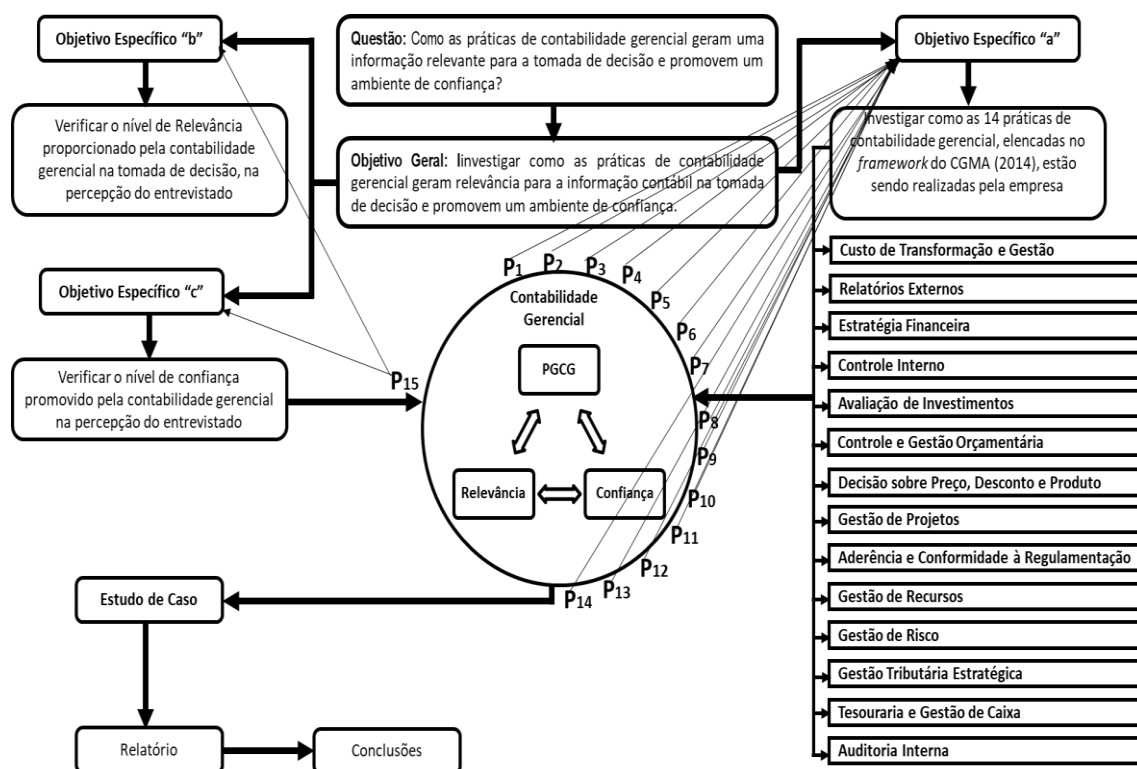


Figura 7 - Desenho da Pesquisa
 Fonte: Elaborado pelo autor

A figura 7 apresenta, inicialmente, a questão de pesquisa da qual se extrai o objetivo geral e os objetivos específicos que estão atrelados a investigar práticas de contabilidade gerencial que sejam capazes de fornecer informações relevantes para os tomadores de decisão, bem como promover um ambiente de confiança de que os relacionamentos, o valor da empresa, a reputação e os ativos estão protegidos. O objetivo específico “a” investiga como as 14 práticas de contabilidade gerencial, elencadas pelo *framework* CGMA (2014), são realizadas pela empresa. Este primeiro objetivo específico se conecta, de forma coerente, aos objetivos específicos “b” e “c”, que tratam da informação contábil produzida pela contabilidade gerencial da organização quanto à percepção que o entrevistado (usuário) tem da atuação dos mesmos na empresa. Para que estes objetivos fossem bem elucidados foi criada uma preposição de orientação e execução.

O estudo é suportado pelos princípios globais de contabilidade gerencial, delimitados aos princípios da relevância e da confiança, onde, através do método de estudo de caso produz-se o relatório de análises e as conclusões.

3.1.3. Constructos e Variáveis

Segundo Martins (2005), constructo é uma variável que representa um conceito operacional dentro de um quadro teórico. Para Marconi e Lakatos (2016), todas as variáveis que interferem ou afetam o objeto de estudo devem ser consideradas e controladas para não invalidarem a pesquisa.

Destaca-se, por meio do quadro 3, os constructos e variáveis da pesquisa.

Quadro 3 - Constructos e Variáveis

Bloco	Constructo	Variáveis	Técnicas de Coleta e Análises	Referências
Contabilidade gerencial	Práticas de contabilidade gerencial	<ul style="list-style-type: none"> – Custo de transformação e gestão – Relatórios Externos – Estratégia Financeira – Controle Interno – Avaliação de Investimentos – Controle e Gestão orçamentária – Decisão sobre Preço, Desconto e Produto – Gestão de Projetos – Aderência e Conformidade à Regulamentação – Gestão de Recursos – Gestão de Risco – Gestão Tributária Estratégica – Tesouraria e Gestão de Caixa – Auditoria Interna 	<p>Entrevistas semiestruturadas;</p> <p>Análise documental;</p> <p>Análise de conteúdo</p>	<p>Yin (2001; 2005);</p> <p>Bardin (2008)</p>
Relevância	Relevância	<ul style="list-style-type: none"> – Relevância para tomada de decisão 	Observação direta	<p><i>Framework do CGMA (2014) – Anexo “D”</i></p>
Confiança	Confiança	<ul style="list-style-type: none"> – Ambiente de confiança <ul style="list-style-type: none"> a) Ativos b) Valor c) Reputação 		

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Cooper e Schindler (2003), construto trata de uma ideia projetada em um estudo onde a mesma não está clara, mesmo combinando conceitos simples. Assim, conforme (Martins e Theóphilo, 2007), há necessidade de utilização de instrumento que traduza o conceito teórico pesquisado e a realidade através de variáveis e dos fenômenos observáveis.

3.2. ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Destacamos neste tópico a forma como o trabalho é abordado e como os métodos de pesquisa são aplicados, a fim de alcançar conclusões seguras e confiáveis. Evidencia-se aqui os procedimentos que direcionam a realização da pesquisa necessários a manter o pesquisador em sintonia com o estudo (Cooper e Schindler, 2003). Assim destacamos as classificações necessárias a esta pesquisa.

Quanto a natureza dos dados esta pesquisa é classificada como qualitativa, pois de acordo com Yin (2016) todo acontecimento da vida real pode ser objeto de estudo qualitativo, assim a pesquisa qualitativa permite estudos aprofundados sobre ampla variedade de tópicos.

Quanto a finalidade a pesquisa em questão classifica-se como aplicada uma vez que os resultados não são aplicados imediatamente na solução de problemas reais (Marconi e Lakatos, 2011), e por ser uma pesquisa, de acordo com Gil (2016), voltada à aquisição de conhecimento numa situação específica.

Marconi e Lakatos (2011) declaram que a pesquisa descritiva aborda quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais objetivando seu funcionamento no presente. Para Gil (2011) quando o objetivo é identificar fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência de fenômenos a pesquisa é classificada como exploratória. Assim, considerando os aspectos de abordagem, quanto aos objetivos da pesquisa está se apresenta como descritivo-explicativa.

Quanto aos aspectos metodológicos esta pesquisa se enquadra como interpretativa por, de acordo com Gil (2016), tratar-se de um tipo de pesquisa que busca descrever e interpretar os fenômenos que se apresentam à percepção, com o objetivo de chegar ao conteúdo inteligível e ideal dos fenômenos de forma imediata.

Quanto ao efeito do pesquisador nas variáveis estudadas, por se tratar de pesquisa onde o estudo das relações entre as variáveis ou sujeitos envolvidos não se tem nenhum controle, manipulação ou dispõe de condições de condições aleatórias, esta pesquisa se enquadrando como *ex-post-facto*. Segundo Cooper e Schindler, (2003) cabe somente relatar aos acontecimentos, uma vez que há limitação de manipulação por lidar com pessoas e uma realidade dinâmica.

Quanto ao delineamento da estratégia de pesquisa este estudo utiliza o estudo de caso. Para Yin (2001) o método de estudo de caso pode ser usado para lidar com

condições contextuais quando acredita-se ser elas altamente pertinentes ao fenômeno estudado. Para Gil (2016) o estudo de caso é o delineamento mais adequado para investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, onde os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebidos.

De acordo com Yin (2001), para aumento da confiança da pesquisa é necessária que haja triangulação dos dados por várias formas de evidências, assim, quanto a técnica de coleta de dados, com o intuito de aumentar a confiabilidade da pesquisa, optou-se pela observação direta, entrevista semiestruturada e pesquisa documental.

3.3. ESTRATÉGIAS DE PESQUISA ABORDADA

3.3.1. Planejamento do Estudo de Caso

Segundo Baxter e Jack (2008) uma vez determinado o uso do método de estudo de caso para responder à questão de pesquisa, deve-se considerar o tipo de estudo de caso a ser utilizado para conduzir a pesquisa. Gil (2002) relata que os estudos de casos podem ser constituídos, de estudo único, ou múltiplos, este estudo aborda o método de estudo de caso único que, conforme GIL (2002) e Yin (2005), envolve um caso específico, com características peculiares, trazendo assim mais luz para o conhecimento deste fenômeno. Eisenhardt (1989) afirma que estudo de caso é um método para se realizar pesquisas de cunho qualitativo envolvendo uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo, particular e dentro do contexto de uma vida real, onde se utiliza de múltiplos recursos para obter evidências com enfoque na compreensão das dinâmicas, presentes em uma única configuração. De acordo com Martins (2008) e Yin (2005) o estudo de caso é necessário para a compreensão de fenômenos sociais complexos e relevantes com vista a adquirir conhecimento, no intuito de compreender o “porquê” e o “como” desses fenômenos.

Na condução do estudo de caso Yin (2001) alerta para a necessidade de preparação do pesquisador onde o mesmo deve ter habilidade para fazer boas perguntas e interpretá-las, ser bom ouvinte, ser adaptável e flexível, possuir questões claras e ser imparcial; ter treinamento para que possa ser capaz de tomar as decisões inteligentes sobre os dados coletados; fazer protocolo, o qual está relacionado com o aumento da confiabilidade da pesquisa e orientação quanto a coleta dos dados. Deve-se apresentar

uma visão geral dos dados, os objetivos, questões e literaturas importantes, os procedimentos de campo (local, fontes de informações e advertências dos procedimentos), as questões específicas para coletar os dados, uma planilha para dispor os dados e as fontes em potencial para responder, além disso, um guia para o relatório e estudo de caso; que é uma triagem que consiste na seleção dos locais, ou indivíduos, utilizada na pesquisa com a finalidade de garantir a identificação dos casos antes de iniciar a pesquisa e estudo de caso piloto que visa à preparação para realizar a coleta de dados aprimorando conteúdo e procedimentos.

Yin (2001) coloca que alguns princípios são predominantes para a realização da coleta de dados a fim de aumentar sua confiabilidade, são: (i) utilizar várias fontes de evidências; (ii) criação de um banco de dados para o estudo de caso; e (iii) manutenção de um encadeamento de evidências. Algumas das fontes de evidências sugeridas pelo autor são: documentação, registros em arquivos, entrevistas, observações direta, observação participante e artefatos físicos que auxiliam o pesquisador na coleta dos dados. Segundo Martins (2008) a confiança no estudo de caso poderá ser garantida pela utilização de várias fontes de evidências e seus achados mais qualidade se utilizadas técnicas distintas.

Definidas as estratégias e as técnicas o pesquisador deve prosseguir com a análise dos dados que consiste, segundo Yin (2005), em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, recombinar as evidências qualitativas e quantitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo. Martins (2008) apresenta três alternativas para um relatório de estudo de caso: (1) estrutura analítica linear; (2) estrutura cronológica; e (3) estrutura de incertezas. Patton (1987, citado Yin 2005) considera quatro tipos de triangulação sendo: (1) de fontes de dados; (2) entre avaliadores diferentes; (3) de perspectivas sobre o mesmo conjunto de dados; e (4) de métodos.

3.3.2. Questão de Pesquisa

De acordo com Gil (2016) o objetivo do estudo de caso é de proporcionar uma visão geral do problema, assim a questão de pesquisa que impulsiona a identificação de fatores que influenciam o propósito deste estudo é: **Como as práticas de contabilidade gerencial geram uma informação relevante para a tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança?**

3.3.3. Proposição da Pesquisa

De modo a tornar claro o escopo da pesquisa, onde de certa forma a questão de pesquisa possa ser omissa, foi formulada a proposição específica, a qual, de acordo com (Martins e Theóphilo, 2007), contribui para maior objetividade e execução do estudo. Práticas de contabilidade gerencial, em uso na empresa, geram informação relevante para a tomada de decisão e promove um ambiente de confiança? Cumpre reforçar, que a proposição está relacionada diretamente a atuação dos usuários da empresa frente as informações geradas pela contabilidade gerencial e utilizadas para as tomadas de decisões.

3.3.4. Protocolo do Estudo de Caso

Segundo Yin (2001), o protocolo está relacionado com o aumento da confiabilidade da pesquisa e orientação quanto a coleta dos dados. Deve apresentar uma visão geral dos dados, os objetivos, questões do estudo, os procedimentos de campo, as questões específicas para coletar os dados, uma planilha para dispor os dados e as fontes em potencial para responder, além disso, um guia para o relatório de estudo de caso. O protocolo deste estudo, com as informações necessárias à condução dos trabalhos consta em anexo como Apêndice A e foi construído e adaptado a partir da estrutura dos protocolos utilizados anteriormente por Portulhak (2013) e Rezende (2017).

3.3.5. Técnicas de Coleta de Dados

De acordo com Marconi e Lakatos (2011) toda pesquisa demanda de dados de várias fontes para que sejam empregados métodos e técnicas. É a fase da pesquisa onde se obtém informações para o campo de interesse, levantando dados, os quais nesta pesquisa são feitos por três formas distintas a saber: Análise documental, Entrevista e Observação. Segundo Gil (2016) a maioria das pesquisas, que utilizam o método de estudo de caso, bem dirigidas, a coleta de dados é feita por entrevistas, análise de documentos e observação.

3.3.5.1. Entrevista

De acordo com (Gil, 2002; Marconi e Lakatos, 2011; Yin 2001) a entrevista é o encontro de duas pessoas onde uma delas, fazendo papel de informante, responde as questões que diz respeito a um assunto determinado. Gil (2002) completa afirmando que entrevista é uma forma de dialogo assimétrico entre duas pessoas onde uma busca coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação. Segundo Yin (2001) as entrevistas consistem em uma fonte essencial de evidencias para os estudos de casos. Nesta pesquisa utiliza-se a entrevista do tipo forma espontânea proposta por Yin (2001) a qual permite que o respondente seja indagado e que também opine sobre determinado evento, passando do papel de respondente para informante a medida que opine mais. Um questionário semiestruturado (Apêndice B), adaptado pelo autor e retirado do *framework* do CGMA (2014) – Apêndice D, serviu de roteiro para indagação dos eventos. A escolha dos respondentes dá-se pela posição hierárquica que ocupam na empresa, sendo entrevistados: diretor, contador e gerentes da matriz e das filiais, para manter o anonimato dos entrevistados os mesos foram tratados como sujeito. A tabela 1 apresenta os dados das entrevistas.

Tabela 1 - Dados das entrevistas realizadas na empresa e em suas filiais.

Nº	Código	Idade	Data de Realização	Tempo de Duração	Gravação em Áudio	Roteiro de Entrevista
1	Sujeito 1	38	15/02/2018	02:02:17	Sim	Apêndice B
2	Sujeito 2	29	16/02/2018	01:50:36	Sim	Apêndice B
3	Sujeito 3	35	12/04/2018	01:35:51	Sim	Apêndice B
4	Sujeito 4	34	13/04/2018	01:37:07	Sim	Apêndice B
5	Sujeito 5	27	11/04/2018	01:33:13	Sim	Apêndice B
6	Sujeito 6	35	05/03/2018	00:59:11	Sim	Apêndice B
7	Sujeito 7	35	15/03/2018	02:21:31	Sim	Apêndice B
8	Sujeito 8	40	07/03/2018	01:33:33	Sim	Apêndice B
9	Sujeito 9	34	27/04/2018	01:39:44	Sim	Apêndice B
10	Sujeito 10	55	20/02/2018	01:06:26	Sim	Apêndice B
11	Sujeito 11	40	13/03/2018	01:18:51	Sim	Apêndice B
12	Sujeito 12	51	12/02/2018	01:25:01	Sim	Apêndice B
13	Sujeito 13	34	24/04/2018	01:19:29	Sim	Apêndice B

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Rezende (2017).

Com o intuito de otimizar o tempo e obter uma maior captação de detalhes utilizou-se como recurso de apoio a gravação em áudio objetivando assim manter o registro das falas para identificação de ideias chaves e pontos únicos das entrevistas. Por meio do organograma, documentos de contratação e contratos de investimento identificaram-se cada membro da empresa e suas respectivas áreas. As entrevistas foram previamente agendadas, via e-mail ou telefone, e realizadas entre os meses de janeiro a abril de 2018, na matriz e nas filiais, onde foi designada uma sala para que pudessem ser concluídas. Cabe observar que, por haver repetições nas respostas, por não haver documentação significativa para análise e por ter operações padronizadas que não acrescentam novas observações, enfim por pouco acrescentarem no contexto geral dos objetivos do estudo, algumas entrevistas com gerentes de filiais foram feitas por um programa de computador chamado “*hangouts*” que é uma plataforma de mensagem instantânea e *chat* de vídeo, onde pesquisador e entrevistado conectaram-se por chamada de vídeo e gravaram as entrevistas. Inicialmente foi exposto ao entrevistado o assunto e os objetivos da pesquisa e também a importância de sua participação no processo de coleta de dados. Em seguida, foi apresentado ao mesmo o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), conforme Apêndice C, construído a partir dos instrumentos utilizados por Portulhak (2013) e Rezende (2017). As entrevistas foram pautadas pelo framework do CGMA (2014) constituindo-se de perguntas abertas constantes de um roteiro pré-definido separadas em 15 seções as quais, juntas, perfazem um total de 143 questões.

3.3.5.2. Análise de Documentos

Para Yin (2001) as informações documentais são relevantes em todos os tópicos do estudo de caso. Marconi e Lakatos (2011) ressalva que o pesquisador pode se perder em meio a tanta documentação e por isso deve iniciar os estudos com a clara definição dos objetivos, assim poderá julgar quais documentos atende as necessidades de sua finalidade. Gil (2016) relata que o conceito de documento é muito amplo constituído por qualquer objeto capaz de comprovar fato ou acontecimento. Yin (2005) considera documento, por exemplo, os itens: cartas, memorandos, correspondências, agendas, avisos, minutas, atas relatórios, documentos administrativos, estudos ou avaliações, jornais e outros artigos de mídia.

Na pesquisa realizada por este estudo os documentos utilizados levam em conta a participação do mesmo no processo de tomada de decisão gerencial, direta ou indiretamente, como atas, contratos, relatórios, guias, manuais, papéis de trabalho, e outros documentos pertinentes. O objetivo é uma análise documental nos relatórios financeiros, orçamentos, contrato de investimentos, balancete, balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, que suportam a contabilidade gerencial com informações relevantes para a tomada de decisão e corroborem para que esta seja instrumento hábil de garantia que os ativos, os relacionamentos, o nome e o valor da empresa estejam preservados.

3.3.5.3. Observação

A observação é outra fonte importante de evidências em estudo de casos e nesta pesquisa adota-se a modalidade de observação sistemática onde o roteiro de perguntas é base de plano para as observações realizadas. Segundo Gil (2016) a observação sistemática é adequada a estudos descritivos, onde o pesquisador sabe os aspectos significativos para seus objetivos e desenvolve um plano de observação, orientado a coleta, análise e interpretação dos dados. Para Yin (2005) as provas observacionais são úteis para fornecer informações adicionais sobre o tópico estudado, o autor complementa dizendo que a presença de vários observadores aumentando a confiança das evidências observadas.

Na oportunidade o pesquisador pode observar as rotinas, o atendimento aos procedimentos e controles internos realizados, na matriz, como: conciliações bancárias, conferências de pagamentos e recebimentos, conferências de documentos de importação, manipulação de planilhas como orçamento e fluxo de caixa (previsto x realizado), manuseio de programas de gestão, equipamentos e acessórios para segurança das informações, empatia e tratamento nas relações entre colaboradores, clientes e fornecedores, dentre outras. Também foram feitas observações nas filiais como atendimento aos clientes, rotinas de fechamentos, alçadas e liberações, conferências de estoque, liberação de veículos para entrega, manuseio do sistema de gestão, relatórios, dentre outras.

3.3.6. Pesquisa Piloto

Marconi e Lakatos (2016) dizem que uma importante finalidade da pesquisa piloto é verificar a adequação do tipo de amostragem escolhida. A escolha da empresa deu-se pela observação *in loco*, através de uma pesquisa piloto, de sua organizada estrutura administrativa, possuindo contabilidade organizada, controle interno estruturado, auditoria externa atuante, controles financeiros estruturados, tomada de decisão descentralizada e atitude empreendedora. Mesmo em tempos de crise econômica a empresa projeta a abertura de 10 filiais por ano em cidades acima de 100.000 habitantes e sistema de gestão empresarial integrado. O sistema de gestão da empresa estudada é estruturado com base num *Enterprise Resource Planning* (ERP), com avançado estágio de customização, onde é possível ter acesso a diversos relatórios e *dashboards* (painéis que mostram métricas e indicadores importantes para alcançar objetivos e metas traçadas de forma visual, facilitando a compreensão das informações geradas). É política da empresa fazer o uso de auditoria externa a cada 6 meses, realizada por empresa de auditoria externa. Todos os procedimentos internos também foram auditados pela empresa de auditoria externa.

Semanalmente, nas segundas-feiras, são realizadas reuniões de acompanhamento por departamento onde são avaliados os *Key Performance Indicator* (*KPI's*) de cada setor. Mensalmente há uma reunião com a Direção e o investidor onde apresenta-se e analisa-se o resultado consolidado da operação do mês. Para essa reunião são apresentados os seguintes relatórios: (a) Demonstrativo do resultado *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (EBITDA), sempre com duas visões a contábil e a gerencial, (b) Evolução dos *KPI's* do Planejamento do ano em exercício, (c) Análise das vendas por loja, (d) Análise dos gastos diretos, indiretos e folha, (e) Evolução do Fluxo de Caixa, (f) Atualização do aporte do investidor e financiamentos tomados, (g) Análise contábil vertical e horizontal, (h) Evolução das compras, (i) Acompanhamento de Inadimplência e (j) Acompanhamento de estoque.

A empresa possui um faturamento superior a R\$ 35.000.000,00 (Trinta e cinco milhões de reais) em 2017, conta com um quadro de funcionários hoje composto por 83 colaboradores diretos concentrando suas atividades administrativas em sua matriz que conta com os seguintes departamentos: Diretoria Geral, Adm/Financeiro/Contábil, Marketing, Gestão/Compras, Projetos, Especialistas em Vendas, Logística. A figura 8 representa o organograma da empresa.

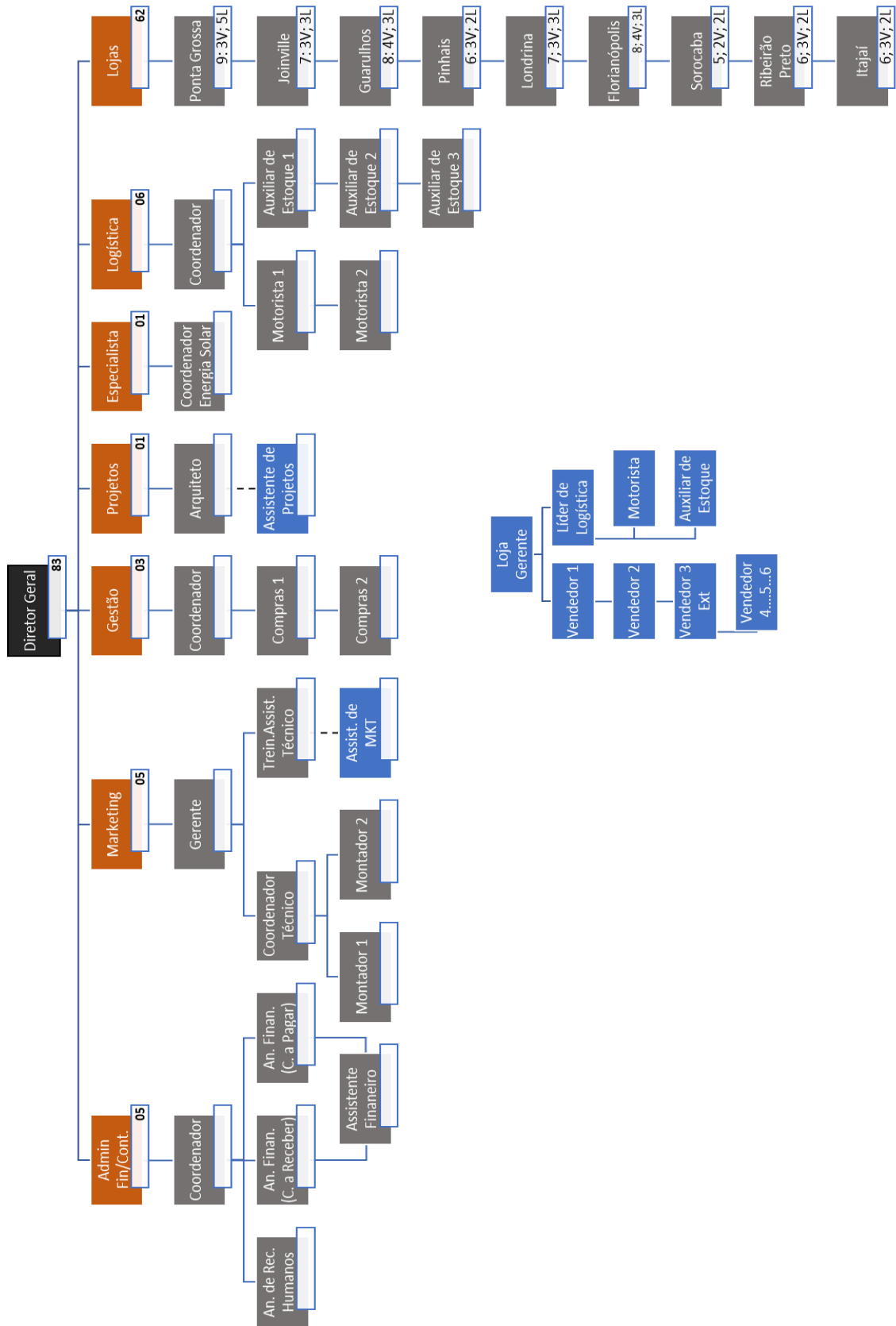


Figura 8 - Organograma da empresa

Fonte: Arquivo interno da Empresa

3.3.7. Local e Realização da Pesquisa

Para realização desta pesquisa escolheu-se um estudo de caso único, em uma empresa do ramo do comércio de produtos e artigos para construção civil, precisamente uma rede de lojas de materiais para construção a seco e acessórios para construção, que possui matriz na cidade de Ponta Grossa/Pr e 09 filiais em diversas cidades brasileiras, conforme demonstra a figura 9. A pesquisa foi realizada, parte na matriz da empresa Smart Center Comercio de Materiais de Construção (Espaço Smart) – Rua Balduino Taques 2057 – Centro – ponta Grossa/Pr, onde foram realizadas entrevistas semiestruturadas, foram coletados documentos para análise como: planos estratégicos, orçamentos, fluxo de caixa, atas, book de resultados, contratos de financiamentos, contrato de investimentos, e feitas observações de procedimentos em departamentos, reuniões e lojas. Outra parte da pesquisa foi realizada nas filiais de Londrina/Pr, Maringá/Pr, Itajaí/Sc e Ribeirão Preto/SP, com os gerentes de loja nos mesmos *modus operandi* realizado na matriz. Outra parte da pesquisa que envolve somente a entrevista semiestruturada, foi realizada via web, através de voz e vídeo, pelo programa de comunicação *Hangouts*, que é uma plataforma de mensagens instantâneas e chat de vídeo desenvolvido pelo Google. O uso deste recurso deu-se pela observação e a análise do pesquisador de fatores como: repetições das respostas dos gerentes das filiais sobre as questões formuladas onde não agregavam situações novas ou mesmo somavam-se as repostas já coletadas; por não possuir as filiais documentos relevantes para análise, uma vez que todos os documentos, relatórios, fichas, atas, etc, são arquivados na matriz da empresa e por fim por não proporcionar observações significativas que pudessem ser diferentes das filiais já visitadas.

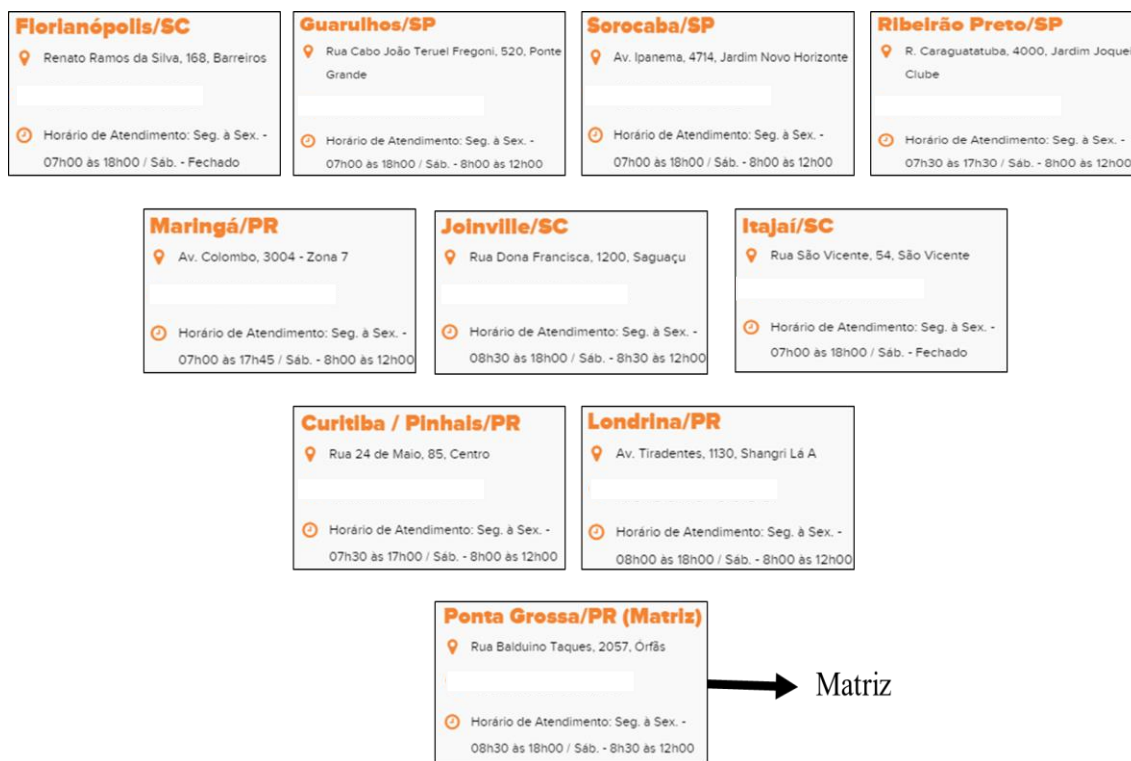


Figura 9 - Matriz e filiais da empresa

Fonte: Site da empresa – adaptado

3.4. PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Toda pesquisa necessita de precauções quanto às questões éticas desde a formulação do problema de pesquisa até a divulgação dos resultados. De acordo com Gil (2016), como as pessoas não tem uma razão forte o suficiente para se envolver com a pesquisa deve-se estabelecer um contrato que deixe claro os objetivos das entrevistas e o papel de ambas as partes. Assim, para proteger as pessoas que participaram desta pesquisa, foram ocultados seus nomes identificando os mesmos como “Sujeito nº ____”. Paralelamente foi elaborado um modelo de TCLE específico, constante como Apêndice C, que trata claramente quanto ao acesso e divulgação dos resultados da pesquisa. Esse cuidado deve-se ao fato de todo o processo de pesquisa lidar com pessoas e com ambientes práticos.

3.5. ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

O tratamento dos dados, desenvolvido neste estudo, pautou-se do uso de ferramentas da técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (2008) a análise de

conteúdo compreende iniciativas de explicitação, sistematização e expressão do conteúdo de mensagens a fim de realizar deduções lógicas e justificadas a respeito da origem das mensagens. Ainda segundo a autora a análise de conteúdo se constitui de 03 etapas: a primeira chamada de pré-análise compreende a organização do material de forma a torná-lo operacional. A segunda denominada exploração do material, consiste em codificar o material e definir as categorias de análise possibilitando o incremento de interpretações e inferências e a terceira intitulada de tratamento dos resultados, inferência e interpretação, compreende a condensação e o destaque das informações para análise, resultando nas interpretações inferenciais, é o momento da instituição da análise reflexiva e crítica.

No que tange a esta pesquisa o dispositivo analítico tem como base a proposição levantada no item 3.3.3 e a seguinte questão de pesquisa: Como as práticas de contabilidade gerencial geram uma informação relevante para a tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança? O material em análise combina três técnicas de coleta de dados aplicadas na empresa, sendo: os áudios e transcrições das entrevistas, os documentos institucionais coletados e as observações efetuadas. Com referência ao trabalho de campo realizado, a triagem das entrevistas gravadas foi realizada por meio de reprodução auditiva e reprodução escrita em documento Microsoft Word®, em seguida foi planilha em documento do Microsoft Excel® a fim de compor banco de dados para as respostas das questões formuladas.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Todas as entrevistas realizadas foram gravadas, registradas, planilhadas e formam o banco de dados que responde a proposição formulada para auxiliar nas respostas aos objetivos traçados nesta pesquisa. A contabilidade gerencial é fonte, análise, comunicação e uso da informação financeira e não financeira relevante para a decisão, com o objetivo de gerar e preservar valor para as organizações (CGMA, 2014). Com base na metodologia definida e de acordo com o protocolo elaborado para esta pesquisa, são apresentados a seguir os resultados colhidos no estudo. Para expor de forma ordenada esses resultados os tópicos foram classificados de acordo com o roteiro de entrevista, onde as práticas de 1 a 14 e a questão final 15 estão seccionados em a) no que se refere à relevância da informação contábil e b) no que se refere à construção de confiança, conforme exemplos: prática 1 → **P1.1a** (Prática 1 questão 1 secção a), questão final 15 → **P15.1b** (Preposição 15 questão 1 secção b).

4.1. PRÁTICAS RELACIONADAS À CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO E DE GESTÃO

O *framework* do CGMA (2014), em sua definição da prática de custo de transformação e gestão, afirma que esta prática envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios em toda a organização, fazendo com que os recursos liberados possam ser investidos em inovação o que direcionará o valor futuro para as partes interessadas. A contabilidade gerencial, através da tradução dos números para uma análise descritiva, contribui com esta prática, à medida que, proporciona a produção de informações relevantes e confiáveis, que por sua vez, auxiliam a empresa na compreensão dos direcionares de custos, na melhoria da eficiência da cadeia de valor e no desenvolvimento de metas de custos em conjunto com as partes relevantes envolvidas no negócio. De acordo com as entrevistas encontramos as seguintes respostas para as questões que envolvem essa prática.

a. No que se refere à relevância da informação contábil.

P1.1a Os determinantes de custo são conhecidos e registrados?

A questão envolve os determinantes de custos em toda a organização, o exercício do corte de desperdício e a preservação e melhora na geração de valor. Não é

uma questão que todos os entrevistados têm familiaridade, haja vista a peculiaridade do conceito e a posição que ocupam na empresa, porém as funções-chaves de gestão da matriz da empresa como direção geral, contabilidade, gerência de gestão e gerência comercial, demonstram acompanhar os itens que envolvem a identificação e redução dos desperdícios e manter os registros desses itens para comparações periódicas, análises e tomadas de decisão, conforme relatado pelo entrevistado:

Sujeito 1:

“Todo nosso planejamento e o nosso acompanhamento mensal está dividido em três universos de custo. A gente tem um custo operacional da unidade, esse custo é nada mais do que o custo operacional como aluguel, luz, água, telefone, combustível, despesas do dia a dia e a folha de pagamento dessa unidade, então isso sinaliza um custo de cada unidade, de cada loja. Aí tem um segundo o custo que a gente coloca uma lupa que é o custo gestão que a gente fala, a gente tem uma estrutura que fica na matriz em Ponta Grossa que trabalha com toda a gestão da empresa, dentro desse universo estão os departamentos de contabilidade tributária e fiscal, financeiro, RH, segurança do trabalho compras, TI, gestão. Toda essa estrutura auxilia na parte da gestão da empresa como um todo e ela está sempre dimensionada um ano na frente, ou seja, esse ano nós temos objetivos, nós começamos o ano com 10 lojas temos objetivo chegar até Junho a 15 lojas e depois a gente decidi o número que vamos chegar entre 15 e 20, mínima 15 loja máximo 20 lojas no ano. Então toda essa estrutura já é preparada para absorver as 20 lojas. Depois em 2019 a gente tem 10 novas lojas planejadas, então toda a estrutura no último trimestre deste ano ela vai ser preparada para absorver as 10 novas lojas do próximo ano”.

O relato evidencia os pontos-chaves de análise e busca constante em melhoria para redução de custos e deixa claro onde os recursos economizados serão aplicados para que possam gerar valor às partes interessadas. Conforme nota de campo número 01 do dia 15/02/2018, foi constatado pelo pesquisador, o relatado pelo sujeito 1, por meio da verificação da existência de planilhas de projeções, de planilhas de análises de viabilidade de projetos e de cronogramas de implantação. Também foram encontrados documentos relacionados aos custos orçados e realizados para a abertura de filiais e os respectivos fluxos de caixa gerados, o playback e taxa interna de retorno e calculados.

P1.2a Os custos são comparados com custos equivalentes de organizações relevantes?

Esta questão relaciona a melhoria da satisfação do cliente oportunizada pela empresa, através da provisão de produtos e serviços, respeitando a relação qualidade-preço. Todos os entrevistados foram unânimes em dizer que sim, porém o que pode satisfazer a resposta da questão foi o relato do entrevistado.

Sujeito 1:

“Então, esse custo a gente analisa ele também de forma individual, é o terceiro custo que é um custo mais voltado à venda, é o custo da nossa compra, como é que estamos comprando. Esse custo ele é a base que gera o nosso valor, nosso preço de venda, então nesse custo a gente sim consegue comparar com o mercado, consegue comprar com o concorrente, consegue comprar dentro dos nossos fornecedores e os concorrentes dos nossos fornecedores como é que tá esse nosso custo. A gente tem uma pessoa de pricing que fica atento a essas avaliações, a essas alterações full time”.

Identifica-se na narração do sujeito 1 que as práticas realizadas, tanto para composição de custos, quanto para posicionamento de mercado e obtenção de vantagem competitiva, visam controlar e melhorar o desempenho na gestão da organização. De acordo com o contador, a empresa mantém uma planilha comparativa de preços de seus concorrentes e relatórios, gerados através do *software* do sistema de gestão, de preços e mixes de produtos, para acompanhamento diário, posicionamento dos produtos, campanhas, etc. Este relato foi constatado pelo pesquisador e confirmado pela existência dos relatórios citados, assim como registrado no dia 15/02/2018 em nota de campo número 02.

P1.3a A utilização de ativos é comparada ao longo do tempo e com referenciais de melhores práticas?

A questão foi respondida pela maioria dos entrevistados referindo-se ao ativo imobilizado da empresa e a transferência desses ativos entre filiais, porém o objetivo da questão é comparar, periodicamente, as práticas realizadas no uso dos ativos a fim de reduzir desperdícios e conseqüentemente liberar os recursos para investir em inovação. Desta forma obteve-se como uma resposta aceitável o relato do entrevistado:

Sujeito 2:

“A gente já praticou, há algum tempo atrás, a antecipação de cartões duas vezes, porém não foi o que a gente esperava principalmente pelo custo dessa antecipação e pela questão também dessa antecipação afetar o fluxo de caixa futuro, aonde você tinha uma projeção de recebimento e ao longo do tempo e não tem mais porque você antecipou. Você sanou uma situação pontual, porém isso pode te trazer ou trouxe também um desconforto futuro no nosso desentaxa visto que o crescimento nosso é muito alto de um ano para o outro devido a questão de abertura de lojas e consumo do caixa”.

Sujeito 1:

“[...] sempre verificamos quais as condições acordadas deixamos isso documentado e numa possível compra futura analisamos como foi feita a última para que as decisões tomadas sejam as melhores dentro das práticas que realizamos”.

A exposição feita pelo sujeito 2 revela a compreensão do uso dos ativos, neste caso financeiros, e o reconhecimento das vantagens e desvantagens que esse uso pode trazer para a empresa quando comparado às práticas realizadas ao longo do tempo. Observa-se que a resposta do entrevistado, Sujeito 2, é corroborada pelo Sujeito 1. A afirmação feita pelo sujeito número 1 foi constatada e registrada em nota de campo número 03 do dia 16/02/2018, onde foi verificada a existência de relatórios, que são mantidos como registro de tais operações em software de gestão utilizado pela empresa, bem como documentos arquivados em pastas de operações realizadas.

1.4a Os custos de anos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental funcional e de produto?

O objetivo da questão é destacar o auxílio e a eficiência da contabilidade gerencial na cadeia de valor, através do envolvimento das partes relevantes do negócio. Os relatos que se seguem evidenciam a preocupação da empresa com a questão.

Sujeito 4:

“Sim, temos relatórios para esse acompanhamento, seja custo rede, seja custo de produto, no detalhamento qual custo rede teve evolução, qual não teve, a gente tem isso diariamente acompanhando custos de produtos. Eu tenho diário os custos de departamento e os demais tenho uma vez por mês quando a gente faz essa análise”.

Sujeito 2:

“[...] a gente compara o custo de cada loja, a gente compara o custo da gestão, a evolução desse, se teve evolução o que motivou a evolução e se a gente mantém ou se há necessidade de regredir em alguma tomada de decisão e também temos o

comparativo do custo do produto também foi notável a redução do custo a gente conseguiu uma boa barganha com fornecedores analisando o custo devido ao nosso crescimento e ao volume de compras que a gente atingiu. Se a gente pega a dois anos dois anos e meio atrás quando a gente tinha apenas uma unidade comparando para hoje que a gente compra para 10 unidades, então o nosso custo reduziu, nós tínhamos o imposto mais alto de compra agora é menor, isso trouxe alívio para questão de formação de preço, nos trouxe confiança pra chegar no mercado e conseguir uma briga ou uma disputa melhor com nossos concorrentes entre alguns produtos específicos devido a esse volume e a esse controle e também essa análise ao longo do tempo”.

Sujeito 1:

“Então, todos esses custos a gente monitora mensalmente, o custo inerente ao produto é diário, mas todos eles mensalmente a gente faz uma análise onde agente compara a evolução mensal, o que foi planejado, o que ocorreu nos meses e ano anterior pra que a gente possa ter os índices e poder avaliar a gestão em cima destes custos”.

De acordo com as informações dos entrevistados há uma preocupação eminente na empresa com a questão da informação e com o efeito causal desta ao longo do tempo. Pelos relatos coletados percebe-se na empresa uma preocupação com os efeitos quais práticas, realizadas no passado, têm no presente e quais os reflexos das mesmas no futuro. A empresa mantém em arquivo eletrônico e gera mensalmente um *book* de relatórios, constatado e registrado pelo pesquisador em nota de campo número 04 no dia 16/02/2018, para análise, destacando a evolução, metas e melhorias dos custos.

b. No que se refere à construção de confiança

P1.1b São dados incentivos aos empregados para alinhar os comportamentos com os objetivos da organização e as necessidades futuras projetadas?

A questão está relacionada aos planos da empresa em que pese se os mesmos são declarados, incentivados e desafiadores. Em síntese, as repostas tomaram a vertente declarada pelos entrevistados:

Sujeito 4:

“Bom nós temos ali o objetivo que é o atendimento campeão, para a gente colocar esse objetivo em foco tem que garantir isso para toda equipe, então foi até no final do ano passado que nós criamos a Universidade Espaço Smart. Eu faço o treinamento de revenda de produtos, das nossas políticas, as formas corretas de trabalhar, como

atender o cliente, como fazer os controles que em alguns departamentos precisa fazer nas políticas internas [...]”.

Sujeito 10:

“Sim inclusive começamos recentemente um programa chamado Universidade Espaço Smart onde todos os funcionários estão passando por treinamento de produtos, todas as linhas de produtos que a gente trabalha. É um programa bastante extenso e o pessoal meu que esteve lá, eu ainda não tive a oportunidade, mas meus funcionários estiveram lá, voltaram com uma carga de conhecimento muito melhor, aumentaram bastante a autoconfiança”.

Sujeito 11:

“[...] Além disso, nós temos agora, que é um acordo recente, a Universidade Espaço Smart que é um espaço onde se tem vários cursos de 2, 3 dias, normalmente, onde se reúne pessoas de várias unidades e aí elas são preparadas tanto para a questão do comercial, de boas práticas, mas também como aperfeiçoamento em conhecimentos de produto”.

Num primeiro momento, a compreensão da questão, pelos entrevistados, foi pautada em incentivo financeiro, o que foi negada a existência. Muito embora a empresa tenha metas departamentais como; metas de vendas, metas de inadimplência, metas de custos, não há incentivo financeiro pelo seu cumprimento. Uma vez esclarecida a questão, quanto aos incentivos, houve unanimidade no incentivo relacionado a treinamentos visando melhorias, geração de conhecimento, qualidade no atendimento e alinhamento aos projetos da empresa. Os relatos dos entrevistados deixam evidente a preocupação da empresa em se fazer referência no mercado e em alinhar os recursos físicos e humanos aos projetos de expansão. No momento da realização das entrevistas na matriz, entre os dias 11 e 13 de abril de 2018, o pesquisador pode presenciar treinamentos e certificar que a empresa capacita seus funcionários tanto em procedimentos internos, de produtos e em oportunidades de melhorias. Conforme nota de campo número 05 registrou-se a existência de material didático pertinente aos treinamentos supramencionados.

P1.2b Há conformidade com as políticas e procedimentos internos e com outras relevantes obrigações legais e regulatórias necessárias?

O objetivo da questão é conferir a boa prática da gestão dos recursos, atender as exigências, as responsabilidades sociais, a ética, o que por sua vez garante a confiança

que é a base da boa relação entre as partes interessadas. Em síntese as respostas a esta questão acompanham um discurso coerente, conforme relatos dos entrevistados:

Sujeito 4:

“[...] também são dados em determinado período cursos de atualização tributária, atualização de compras, especializações em geral [...], nós temos um radar para entender, dentro desse radar, quais os departamentos que mais atuam e os que menos atuam, subentende-se que nos que menos atuam existe uma certa dificuldade na venda então ali está o ponto em que eu posso trabalhar aquela questão do treinamento, tentar alavancar venda [...]”.

Sujeito 2:

“[...] uma forma informação errada pode ocasionar algum tipo de multa então a gente toma muito cuidado com isso, principalmente na parte trabalhista e na parte fiscal [...] a parte contábil está muito bem estruturada, nós temos todos os módulos integrados a partir do momento que você tem toda uma estrutura do sistema do departamento contábil a gente consegue parametrizar as informações geradas em tempo real online, então o lançamento já ocorre em tempo real então fica muito fácil de analisar se há alguma distorção ou não também”.

Sujeito 7:

“[...] em função do crescimento dela que está acontecendo de uma forma muito rápida isso vai exigindo que alguns procedimentos, políticas sejam alteradas e readaptadas de acordo com a necessidade, porém há uma conformidade, uma preocupação para que ela seja respeitada, tanto os procedimentos internos, quanto os externos chamados as obrigações legais e regulatórias necessárias”.

Dentro da política de expansão da empresa e de sua afirmação no mercado, há uma nítida preocupação com os marcos regulatórios, com as obrigações legais e com os procedimentos internos, como pode ser constado nos relatos dos entrevistados. Uma empresa de auditoria alinha os procedimentos internos e regulatórios juntamente com membros da organização e faz uma revisão destes, a cada seis meses. A empresa possui um conjunto de procedimentos que é inicialmente formulado a partir das necessidades do departamento, pelo próprio departamento, e em seguida é discutido com a direção sobre a real necessidade de implantação e, por fim, é analisado e auditado pela empresa de auditoria externa para então ser incluído no *book* de procedimentos da empresa que fica disponível a todos os funcionários por meio eletrônico via web. No dia 11/04/2018 o pesquisador registrou, em nota de campo número 07, o acesso a este conjunto de

procedimentos, juntamente com um funcionário da empresa, e pode observar sua funcionalidade de orientação.

P1.3b Os custos de oportunidade são calculados e os procedimentos recomendados são desenvolvidos com base no valor líquido para a organização?

Proteger, os ativos financeiros e não financeiros, é parte importante do gerenciamento de relacionamentos e construção de confiança e deve fazer parte do objetivo da contabilidade gerencial. Desta forma, a questão vem ao encontro com a geração de valor para a empresa aproveitando as oportunidades que surgem correndo riscos calculados, conforme relatam os entrevistados:

Sujeito 1:

“[...] nosso custo de oportunidade ele vai fazer com que o nosso custo médio de estoque ele caia e a gente consegue analisar esses separando todos nossos preços de venda, toda formatação está em cima do custo estimado, então qualquer oportunidade de redução de custo que eu tenho em uma compra, ou melhor, a ideia é que toda essa diferença de valor se dirija diretamente a geração de caixa da empresa. Também temos a questão de oportunidade que são as avaliações de mercado, compras de novas lojas. Você já tem alguma cidade foco, eu posso entrar na cidade comprando uma loja ou eu posso abrir uma loja do zero, então a gente faz essa avaliação também desses custos de oportunidade. Outra coisa que a gente avalia é a captação de recursos no mercado, ou seja, se a gente consegue financiamentos a longo prazo de um capital versus a disponibilidade de caixa e as aplicações do investidor, aonde e o que isso pode nos trazer um retorno financeiro e uma disponibilidade de caixa que é melhor para o crescimento da empresa”.

Sujeito 2:

“[...] nosso fornecedor estava com uma dificuldade financeira então ofereceu para nós 50% de desconto para compra à vista, o porquê que ele fez isso? Ele estava necessitando do custo financeiro para conseguir desembaraçar a mercadoria da importação então eu acredito que seja um custo oportunidade que a gente conseguiu. A gente também conseguiu a abertura de Florianópolis foi pra uma compra de um estabelecimento de um concorrente nosso [...] a gente fez uma análise de vários ângulos dentro dessa compra teve a questão do estoque que a gente conseguiu comprar todo o estoque, claro alguns produtos não tinham tanto giro mas estavam dentro da compra a gente conseguiu uma vantagem considerável [...] a gente também conseguiu toda a carteira para ter uma ideia a transição de uma empresa pra outra durou 2 dias a gente fechou a porta na segunda e na quinta feira estava aberto como espaço Smart. [...] no segundo mês que a gente estava com a filial de Floripa

ela já apresentou lucro gerencial porque a gente não perdeu o ritmo de faturamento que a empresa tinha [...] essa loja a gente pode dizer que foi um custo oportunidade que a gente analisou todo tempo e trouxe ao valor líquido para organização”.

Os entrevistados relatam situações claras em que a empresa aproveita as oportunidades de retorno e geração de caixa. Observa-se que, após as análises concluídas, um plano é traçado para que todos os procedimentos sejam realizados de tal forma que certifiquem que o valor calculado, a ser revertido para a empresa, seja efetivamente convertido em caixa líquido. Nota-se que a empresa toma suas decisões em sólidas análises, pautadas por informações de sistema informatizado, de mercado e pelo próprio *feeling*. Observou-se, em reunião assistida em 11/04/2018, que a cúpula dos tomadores de decisões passa principalmente pelo diretor geral e pelo investidor. As análises são feitas por meio de planilhas de Excel® e toda viabilidade é considerada a partir do retorno financeiro e geração de fluxos de caixa futuros. Em contato com documentos arquivados de operações realizadas, conforme nota de campo 08 do dia 12/04/2018, conseguimos certificar as análises realizadas bem como os trâmites realizados em operações desta natureza.

4.2. PRÁTICAS RELACIONADAS À EMISSÃO DE RELATÓRIOS EXTERNOS

Para assegurar o sucesso, as organizações precisam tomar decisões com maior qualidade, desta forma, a contabilidade gerencial proporciona a tomada de decisão baseada na influência da informação robusta, confiável, oportuna e adequada. Para tanto, os relatórios devem estar adequados a sua conjuntura, prezando os conceitos de transparência e confiabilidade no gerenciamento dos recursos e das relações.

De acordo com o *framework* do CGMA (2014) a base para uma avaliação eficaz do desempenho futuro esperado da organização, passa pelo fornecimento de uma visão do desempenho financeiro e não financeiro, pelo o modelo de negócio, os riscos e pelas estratégias. Os relatórios externos ajudam a organização a se engajar de forma ampla com todas as partes interessadas. Para externar a realidade desta prática na organização foram levantadas e colhidas as seguintes respostas para as questões que envolvem essa prática. Cabe salientar que, por razões dispostas nas limitações no final deste trabalho, o investidor não foi entrevistado, portanto, as análises das questões desta prática são suportadas por pessoas de dentro da organização.

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P2.1a Os relatórios externos da organização atendem às necessidades dos investidores e outras partes interessadas?

Tornar a informação relevante disponível, em tempo hábil, é função central da contabilidade gerencial. Através da compreensão das necessidades das partes interessadas as informações mais relevantes podem ser identificadas, coletadas e preparadas para análise e tomada de decisão. Considerando essas necessidades os entrevistados relatam:

Sujeito 1:

“[...] nós somos extremamente aficionados por informação, seja a informação envolvendo a gestão, seja ela informação envolvendo o mercado. Porque disso? Nós trabalhamos dentro de um de uma estrutura de varejo, mas é uma situação de negócio relativamente nova dentro do mercado da construção civil [...] o gerente da loja tem que estar 100% com atividades que geram vendas, então todo nosso ERP ele é customizado a gerar uma série de relatórios aonde o gerente não perca tempo para analisar a informação, a informação tem que sair na mão dele e ele rapidamente conseguir analisar para tomar decisão do dia a dia da loja [...] nós temos uma série de relatórios que são os relatórios aonde se analisa a evolução da empresa mensalmente, esses relatórios eles foram construídos com o objetivo de apresentar os resultados que sejam interessantes para análise mensal da unidade e que sejam interessantes para análise mensal do investidor. [...] nós utilizamos uma metodologia aonde as informações são as mesmas bases e a informação visual também nunca se altera para que rapidamente a gente, numa reunião, a gente possa lançar o gráfico e todos os membros da mesa saber exatamente do que estamos abordando naquele gráfico e o que está trazendo aquela informação”.

Sujeito 2:

“[...] da parte do investidor sim atende, a gente tem apresentação mensal do resultado tanto consolidado por loja no mês e resultado histórico que a gente avalia a evolução. É montado um book todo mês [...] tem todas as informações aqui nesse book, eu tenho aqui todo custo de folha que é gerado mensalmente, a gente trabalha aqui também tudo com uma parte gerencial que seria questão de faturamento eu trabalho também com outras informações financeiras quanto que está nosso endividamento, quanto que eu pago por mês deste financiamento, tem informações aqui quanto que já foi aportado de capital então esse book aqui eu retiro todo mês para o diretor e o investidor [...] para fornecedores a gente tem uma apresentação demonstrando de onde a gente veio onde está e aonde a gente quer ir, qual é o nosso

volume de compras qual é a nossa perspectiva [...] para banco eu também passo algumas das informações que tem nesse book, a gente passa para banco para análise deles [...]”.

A empresa demonstra uma preocupação bastante grande com a transparência das informações as partes interessadas. O nível de detalhamento da informação, a periodicidade, a transparência e a comunicação relatadas pelos entrevistados demonstram que a empresa cumpre seu papel de bem informar os seus clientes externos. As observações realizadas nas rotinas administrativo financeiras e as análises documentais que o pesquisador fez, tendo acesso ao *book* de relatórios mencionado pelo sujeito 2, o qual foi relatado em nota de campo número 09 no dia 16/02/2018, reafirmam os esforços da empresa em ser transparente e comunicativa.

P2.2a Os relatórios externos informações claramente comunicadas sobre a governança, o modelo de negócio, estratégia e desempenho e dão suporte à gestão efetiva dos recursos e relacionamentos (stewardship)?

A questão remete a fidedignidade das informações, sua regulamentação e conformidade com a governança, bem como a narrativa das informações que são apresentadas no contexto de metas estratégicas, geração de valor e construção de relacionamentos. Tais considerações são apresentadas na empresa de acordo com os relatos dos entrevistados:

Sujeito 2:

“[...] a diretoria desenvolveu informações sobre a governança, metodologia, nossa missão, valores, forma de trabalho, público alvo, então é uma apresentação bem extensa onde demonstra todo a nossa estratégia e o desempenho também [...]”.

Sujeito 1:

“[...] a gente tem um acordo de customização com o fornecedor do sistema, aonde a gente trabalha muito forte para atender as necessidades diretamente. Temos um departamento que só cuida disso dentro da empresa [...] o nosso planejamento ele tem como base a tomada de decisão mediante análise de informação, vou tentar exemplificar. Esse ano, por exemplo, nós queremos chegar a abrir 10 novas unidades, então abre 05 novas unidades até o meio do ano em duas etapas o primeiro trimestre 03 unidades e no segundo trimestre 02 unidades. Aí nós passamos a avaliar no primeiro trimestre o comportamento das primeiras 03 unidades, se forem bem, se atendeu a nossa necessidade, está dentro do nosso planejamento, automaticamente a gente estarta as próximas lojas. Então existe o planejamento e com base quais

informações a gente tem que conseguir chegar a atingir, quais objetivos, para que a gente possa dar sequência ao planejamento”.

A empresa demonstra um cuidado evidente com os relatórios externos e o suporte que estes dão a gestão dos ativos e relacionamentos por meio da comunicação das informações pela empresa. Sua preocupação em deixar claro seu modelo de negócio, sua estratégia e seu desempenho demonstra sua responsabilidade em transmitir confiança e, por conseguinte o cuidado com as partes interessadas. Durante a pesquisa foi possível observar a estrutura de tecnologia da informação montada pela empresa para atender seus propósitos de bem informar. Também foi possível acompanhar o refino de uma ferramenta desenvolvida nos moldes de aplicativo de celular onde, pelo acesso ao aplicativo, qualquer pessoa autorizada pode ter informações sobre as principais operações do dia a dia da empresa como faturamento, movimentação de caixa, estoque, etc..., em tempo real. A referidas observações foram registradas em nota de campo número 10 no dia 16/02/2018.

P2.3a Os relatórios externos da organização contêm as tendências estruturadas adequadamente ao período de tempo (passado, presente e futuro)?

O desempenho passado produz expectativa e confiança nas promessas e na realização dos desempenhos futuros. Um banco de dados abrangente fornece informação relevante sobre as necessidades para o planejamento da organização quanto a medidas de entrada, efeitos e resultados. A essência da questão é quanto ou se a informação considera o contexto, ou seja, se a mesma é adaptável às situações ou circunstâncias. Os entrevistados fizeram os seguintes relatos sobre a questão:

Sujeito 2:

“Sim a gente trabalha também com esses relatórios, gerencialmente a gente tá trabalhando com o passado e o presente e temos um segundo o relatório que a gente faz a projeção do futuro. Nós desenvolvemos para 2018 toda a questão do faturamento, toda questão de custo e toda necessidade de caixa que vai precisar nesse 2018, então a gente tem sim todos os nossos relatórios trabalhando nesses três tempos aí”.

Sujeito 11:

“Sim, você pode filtrar por data, o período que você quer, enfim, por produto, por volume, tudo isso é possível”.

Sujeito 1:

“[...] nós temos que construir uma estrutura dentro do mercado para que nós possamos desenvolver uma maneira mais coerente e com mais velocidade, é o mercado hoje [...]”.

Segundo os relatos dos entrevistados a empresa segue a dinâmica de mercado, ou seja, trabalha para que possa ter velocidade nas decisões, nos planejamentos e na sua execução e esse processo passa pela análise da prestação gerada pela informação nos períodos: passado, presente e futuro. Durante as entrevistas o pesquisador pode ter contato com os relatórios externos e observar a lógica estrutural das informações produzidas, bem como a metodologia didática de sua composição a fim de facilitar as análises. Tal observação foi registrada em nota de campo número 11 no dia 15/02/2018.

P2.4a A informação é relevante e fielmente representa o que se propõe a representar?

A avaliação de um investimento deve estar baseada em informações sólidas que representem as tendências ao longo do tempo e que permitam a utilização de medidas adequadas de retorno. Conforme CPC (2011), a qualidade e utilidade da informação estão na sua capacidade de fazer a diferença nas decisões dos usuários e de ser fidedigna em sua representação. Desta forma, para avaliar a questão frente à empresa, foram colhidos os seguintes relatos:

Sujeito 1:

“[...] temos uma série de relatórios que são os relatórios que analisam a evolução da empresa mensalmente, esses relatórios eles foram construídos com o objetivo de apresentar os resultados que sejam interessantes para análise mensal da unidade e que seja interessante para análise mensal do investidor [...]”.

Sujeito 2:

“Como a gente trabalha com 10 lojas, algumas situações a gente precisa ter um olhar mais clínico, mas sim, olhando toda nossa informação e olhando até o histórico já gerado, pode concluir que sim, ela é relevante sim é confiável também para tomar uma decisão”.

Por todo contexto frente à produção da informação, desde a preocupação demonstrada com a evolução das informações no período, em atender o investidor ou mesmo com o volume gerado e o cuidado específico dispensado a cada unidade, os

relatos confirmam a fidelidade e a relevância das informações produzidas. Foram observados, pelo pesquisador, os *layouts* dos relatórios e os critérios de escolhas dos relatórios a se apresentar no *book* de relatórios mensais. Observações esta, registradas em nota de campo número 12 no dia 16/02/2018.

P2.5a A informação é comparável, verificável, oportuna e compreensível?

O objetivo da questão é tratar as características de melhoria da informação contábil útil, onde a informação contábil precisa: ser consistente, fazendo com que se alcance o objetivo da ‘comparabilidade; ser observável, proporcionando possível consenso de sua representação fidedigna pela verificação; estar disponível em tempo hábil, para influenciar a tomada de decisão e apresentar-se com clareza e precisão, sem, contudo, distorcer ou mesmo torná-la incompleta com o pretexto de fazê-la compreensível. A fim de evidenciar o tratamento da questão na organização foram destacados os seguintes relatos:

Sujeito 2:

“[...] todas essas informações a gente verifica com mais detalhes se é fiel todo mês, para ter uma ideia eu faço uma análise de custo de todas as filiais todo mês para verificar se os valores informados, evolução e caso haja alguma situação eu entro também no lançamento para ver melhor todas. A informação ela é compreensiva fácil de verificar no relatório não é nada complexo. A gente trabalha muito com a simplicidade de informação aqui para que todos consigam interpretar e eu digo que ela é oportuna até porque todas as informações que a gente tem a gente utiliza ela para planejar o futuro então a gente tem uma ideia de quanto que custa cada loja para nós hoje mensalmente, a gente sabe quanto que é um rateio que tem na gestão, então a gente sabe qual que é o nosso ponto de equilíbrio, a gente sabe quanto que a gente está ganhando de dinheiro e qual é a margem, então sim eu posso lhe informar que essa informação é comparável, verificável, oportuna e sim é compreensível”.

Sujeito 1:

“[...] todos os nossos relatórios e resultados são auditados pela Martinelli, ou seja, a gente consegue entender se todos os processos de tudo que a gente produz de informação, que está sendo auditada, se há um nível de informação de relevância e de confiança dessa informação, se ela atingiu um grau máximo de eficiência de credibilidade”.

A empresa busca facilitar o acesso à informação e a sua compreensão com relatórios que proporcionam uma interação com a informação e que intuitivamente o

usuário pode obter a informação desejada. O pesquisador teve acesso a um conjunto de relatórios e pode observar a facilidade de sua extração através do sistema de gestão da empresa. Esses relatórios foram manuseados e relatados em nota de campo número 13 de 15/02/2018. Embora a interpretação do entrevistado sobre comparabilidade e verificabilidade não seja condizente com a realidade da questão, o fato da empresa possuir seus procedimentos internos auditados, por empresa de auditoria externa, corrobora oportunamente com as afirmações do mesmo.

P2.6a A interconectividade de dados que estão sendo relatados é gerida de modo que os objetivos da comunicação externa sejam alcançados?

A questão dispõe sobre o uso das informações relevantes na tomada de decisão uma vez que, pela conexão dos dados financeiros e não financeiros; internos e externos e ambientais e sociais, é possível modelar e analisar a geração de valor da organização. Os relatos dos entrevistados buscam elucidar a questão quanto às práticas na organização.

Sujeito 1:

“[...] a gente tem o departamento de gestão que é específico, trabalha exclusivamente com informação, então a gente tem hoje, com base em informações o RP customizado e a gente tem uma fonte web com atualização em tempo real, então a gente consegue entender e temos orgulho da nossa metodologia de gestão hoje [...]”.

Sujeito 2:

“[...], nós temos aqui alguns relatórios que a gente faz a apresentação, eu tenho a DRE que a gente trabalha a parte do resultado eu tenho o fluxo de caixa que trabalha a parte financeira eu tenho relatório de estoque onde eu analiso quanto que eu tenho de estoque, quanto desse estoque está pago quanto desse estoque está a pagar quando eu falo de estoque a pagar eu também já remeto ao nosso fluxo de caixa pra verificar se a informação que está gerada no estoque é igual a que está gerada no fluxo de caixa. Eu também trabalho aqui com planejamento sobre importações então todo mês é passado para nós qual seria importações futuras para que seja lançada no fluxo de caixa essa informação quando ocorre a gente verifica com a primeira informação do planejamento pra ver se estava dentro ou se não estava ou porque ficou maior porque ficou menor e também fazemos ajuste de melhorias então eu acredito que sim a gente consegue trabalhar essa conexão de vários relatórios ao mesmo tempo e todos eles conversando para que traga confiança na tomada de decisão”.

Conforme os relatos colhidos, a empresa busca moldar sua gestão baseada na informação para a tomada de decisão, haja vista a concepção de um departamento responsável pela gestão da informação e o cruzamento de informações que são feitos pelos relatórios. Foi acessado pelo pesquisador documentos que evidenciam os cruzamentos citados pelo Sujeito 2 como planilhas de planejamento previsto e realizado, relatório de fluxo de caixa, contas a pagar, estoque, etc..., os mesmos foram registrados em nota de campo número 14 de 16/02/2018.

b. No que se refere à construção de confiança

P2.1b As melhores práticas de elaboração dos relatórios externos são mantidos e praticados ativamente na organização?

A questão considera que as práticas da atual função de contabilidade gerencial da empresa comparadas às práticas do *framework* do CGMA, oferecem indicação de como estão sendo atendidas as necessidades de informação na organização. Diante da questão foram colhidos dos entrevistados, os seguintes relatos:

Sujeito 2:

[...] a gente tenta padronizar pra que todo o histórico gerado pela rede converse, estamos trabalhando sempre com padrões pra que na hora que você faça a análise não ocorra nenhuma informação que devido a um padrão que mudou perde-se a referência [...].

Sujeito 7:

“[...] constantemente, sempre a gente está buscando melhorar em elaborar, desenvolver esses relatórios e trabalhar ativamente dentro da empresa [...]”.

Sujeito 9:

“[...] o que eu estou fazendo aqui, o gerente de Joinville está fazendo e o gerente de Ribeirão Preto está fazendo, são as mesmas questões a mesma busca, então nas apresentações dos relatórios gerenciais surgem as sugestões para que se possa colocar mais isso ou aquilo, então as melhores práticas são colocadas sim e são mantidas e bem discutidas”.

Para o diretor geral da empresa, a confiança é base das boas relações, pois ela vai permitir que a organização possa ter acesso aos recursos. Pessoas que aderem a boas práticas tornam-se confiáveis passando a zelosos guardiões do valor da organização, é o que podemos extrair dos relatos dos entrevistados, uma vez que, suas narrativas revelam

a busca constante pelas boas práticas e pela manutenção destas, criando padrões, colhendo sugestões e identificando onde as melhorias são necessárias.

P2.2b A organização procura níveis adequados de segurança (internamente e externamente) para garantir que as informações relatadas sejam completas, precisas e íntegras?

A questão versa sobre políticas e procedimentos adotados pela empresa para o enfrentamento aos riscos que podem ter impacto sobre a segurança das informações. Os relatos apresentados expõem a posição da empresa frente à demanda.

Sujeito 1:

“[...] a parte segurança a gente tem uma preocupação bastante grande, todas informações nossas estão dentro de um servidor organizado em nuvens com contratos de segurança específicos para que a gente não perca as informações e ela consiga nos atender de maneira eficaz [...]”.

Sujeito 2:

“[...] quando é fechado o mês, todo mês atrás é travado, não se mexe mais para que aquela informação esteja sempre ali de acordo como quando foi levantado a ação e se tiver alguma necessidade que teve ajuste a gente trabalha dentro do mês mesmo para que a gente não perca o histórico da informação e não sofra mais nenhum tipo de lançamentos passado que possa afetar o relatório desenvolvido ou foi apresentado seria uma forma que a gente trabalha com a segurança [...]”.

De acordo com os entrevistados, a empresa adota procedimentos para a segurança das informações, tanto internas quanto externas, preservando a integridade e a qualidade da mesma. Foram observados pelo pesquisador procedimentos de segurança utilizados no sistema ERP da empresa que limita o acesso à alteração das informações uma vez que as mesmas já foram escrituradas e publicadas. O departamento de gestão da informação relatou e exibiu os equipamentos de segurança utilizados na empresa como: sistema de computação central conhecido como **servidor**, dispositivo de rede de computadores que objetiva aplicar política de segurança conhecido como **firewall**, equipamento que possibilita a conexão de computadores em rede conhecido como **switch**, dispositivo que encaminha pacotes de dados entre redes de computadores conhecido como **roteador**, dispositivo que fornece energia por determinado tempo em situação de emergência por interrupção do fornecimento da rede pública, conhecido como **nobreak** e outra série de componentes que completam o conjunto do sistema de

segurança de rede da empresa. Também foram apresentados ao pesquisador os contratos de segurança de rede e de armazenamento de informações em princípios de computação de grade que se refere à utilização de memória de computadores e servidores compartilhados e interligados por meio de internet, mais conhecido como **nuvem**. Tanto as observações, quanto os documentos apresentados ao pesquisador foram registrados em nota de campo número 15 em 16/02/2018.

P2.3b São preparados relatórios externos para atender as normas e padrões contábeis e aos códigos de governança aplicáveis ao local de atuação da organização?

De acordo com o *framework* do CGMA (2014) os princípios globais de contabilidade gerencial estabelecem os valores fundamentais, qualidades, normas e características que representam a contabilidade gerencial. A questão trata da clareza ao modo de comunicar a posição financeira e o desempenho da empresa, e do uso de normas que sustentam esta clareza. No propósito de transparecer o posicionamento da organização, foram dados os seguintes relatos:

Sujeito 1:

“[...] todos os nossos relatórios e resultados são auditados pela Martinelli, ou seja, a gente consegue entender se todos os processos de tudo que a gente produz de informação está num nível de relevância e de confiança dessa informação, se ela atingiu um grau máximo de eficiência e de credibilidade”

Sujeito 2:

“Sim a gente trabalha na contabilidade com regime de Competência, a gente toma muito cuidado para que todos os lançamentos pertinentes no mês estejam dentro do sistema, caso ocorra qualquer lançamento que não foi feito no mês que seja impactante ele, no próximo mês, já é demonstrado e evidenciado na apresentação. Então sempre os padrões que são solicitados, as estruturas que os relatórios pedem a gente respeita [...]”.

Sujeito 6:

“Sim com certeza e também trabalham com serviço de auditoria externa para confirmar esses trabalhos [...]”.

Sujeito 9:

“Eu acho que isso aí está meio fora da minha alçada, mas eu posso te dizer que é uma preocupação constante todo final de mês, para que tanta a parte financeira,

quanto a parte contábil, possa fechar todos os seus relatórios para fazer a apresentação da maneira correta. Então tem algumas coisas que ela depende da gente e cobra a gente passar no prazo correto para que eles possam fechar esses relatórios então eu imagino sim que é uma preocupação muito forte da empresa”.

Diante dos relatos podemos perceber uma preocupação da empresa em tornar a informação produzida tempestiva e idônea. Quando das entrevistas na sede da empresa acompanhamos o passo a passo das rotinas de fechamento mensal e observamos que há um grande empenho na produção e divulgação da informação gerencial. Conforme nota de campo número 16 de 16/02/2018, a empresa mantém os procedimentos de fechamento em arquivo eletrônico via web.

4.3. PRÁTICAS RELACIONADAS À ESTRATÉGIA FINANCEIRA DA EMPRESA

Traçar uma estratégia financeira eficiente é de fundamental importância para o sucesso das organizações que tem neste quesito o principal fator de viabilidade do negócio. De acordo com o *framework* do CGMA (2014), trata-se do reconhecimento das possíveis estratégias que possuem as qualidades necessárias para potencializar o valor presente líquido de uma organização, a atribuição dos haveres insuficientes de caixa entre possibilidades que competem entre si e a realização e o auxílio da estratégia escolhida para atingir as metas estabelecidas.

A fidelidade ao planejamento financeiro e a disseminação da informação, aliado a uma equipe envolvida e coesa, corrobora para a regularidade e avaliação dos fatores que impactam as operações da empresa como um todo. No intuito de identificar o tratamento desta prática na empresa, elaboramos e colhemos respostas para as seguintes questões:

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P3.1a Investimento - quais projetos devem ser realizados pela organização?

A questão refere-se sobre as oportunidades de investimentos da empresa, os cuidados nas avaliações destes investimentos e a forma como são implementados e geridos. Os relatos abaixo buscam desvendar os caminhos tomados pela organização:

Sujeito 2:

“[...] nós temos desenhado já pra chegar até no final do ano com 15 lojas operando. Hoje nós estamos com 9 lojas estamos com 1 loja em fase final então pode considerar que em março já estamos com 10 lojas [...]”.

Sujeito 4:

“[...] temos projetos de lojas novas, temos projetos de melhorias do sistemas recentemente tivemos a implantação das ferramentas do gmail e ainda existe um projeto rodando que ele é bem demorado que chamamos de gestão do sucesso que é você fazer a conversão de tudo que a gente usa fora do e-mail para passar a usar ferramentas do gmail [...], ainda tem outros mais, que são compras de caminhões, tem projetos ainda de uma nova estrutura para rede, como o número de lojas cresceu consequentemente a rede também cresceu [...], aí tem o projeto da Academia Smart também que é um projeto de treinamento para clientes e tem a Universidade Smart que é um projeto de treinamento para funcionários [...]”.

Sujeito 1:

“[...] todo investimento ele é dimensionado, ou seja, projetado até dia 15 dezembro, esse é o prazo que a gente fecha o planejamento do ano seguinte. Fechando o planejamento do ano seguinte esse planejamento já está calçado com investimentos, ou seja, de modo geral o investidor ele coloca uma aplicação, o dinheiro disponível, para que a empresa consiga gerir esse recurso para o próximo ano com base no nosso no nosso planejamento [...]”.

De acordo com o planejamento da empresa, e os relatos dos entrevistados, tudo parece muito bem desenhado e cuidadosamente avaliado. Nas demais entrevistas realizadas, com os gerentes de filiais, colhemos relatos de que nem sempre toda a informação chega até eles e isso acaba dificultando o acompanhamento do planejamento, porém, o diretor geral relatou que as informações seguem um curso de hierarquia onde nem tudo deve chegar a todos por conta da improdutividade que a informação gera quando não alocada de forma assertiva. Na oportunidade o diretor geral disponibilizou os relatórios de planejamento para que o pesquisador pudesse espreitar, porém não foi permitido fotocopiar os mesmos por motivos de sigilo comercial. O evento foi descrito como observação das planilhas de planejamento de investimentos em nota de campo número 17 de 15/02/2018.

P3.2a Finanças - como os recursos financeiros necessários serão obtidos?

A partir das escolhas dos investimentos, o detalhamento dos projetos no planejamento, a empresa necessita aplicar recursos financeiros nos mesmos com o

propósito de obter o retorno necessário na criação de valor para organização. A questão discute como os recursos financeiros são escolhidos nos projetos e como a empresa otimiza sua estrutura de capital. Os entrevistados promoveram os seguintes relatos sobre a questão:

Sujeito 1:

“O investidor ele utiliza recursos próprios ou a gente faz uma análise de captação desses recursos no mercado para entender aonde, qual o custo do dinheiro, se vale a pena ele dispor do Capital dele, ou se vale a pena a empresa está girando o caixa suficiente para conseguir captar recursos no mercado. Então essas análises são feitas também em cada aporte necessário da empresa”.

Sujeito 2:

“A gente fez uma análise de 2018 de um projeto que a gente começou a conversar também já a um ano atrás e analisando o histórico e analisando o futuro houve a necessidade de encontrar um recurso pra que isso fosse possível futuramente, então a gente fez um estudo e tivemos também uma conversa muito firme com a instituição financeira aonde liberou o recurso em setembro para que nos desse capacidade financeira para que esse projeto fosse colocado em prática, então estamos com o recurso desde setembro pagando o custo dele a prestação a mensalidade de financiamento e agora o recurso está em conta e à medida que a gente vai estruturando as lojas a gente vai recorrendo a esse recurso que é para expansão inicial mesmo”.

Sujeito 3:

“Hoje nós possuímos o investidor que tem dinheiro pra poder colocar no negócio e é óbvio que quando necessário utilizamos recursos bancários, BNDES principalmente, mas isso tudo é bem analisado”.

De acordo com os relatos dos entrevistados, e também pelas planilhas de investimentos acessadas, pelo pesquisador, e devidamente registradas em nota de campo número 18 de 15/02/2018, a empresa obtém recursos para seu principal investimento, que é a expansão das lojas, através de aporte do investidor e também de recursos de terceiros, bancos privados e públicos. Outros investimentos de menor volume de recursos têm sido realizados com apoio de instituições financeiras e recursos provenientes da atividade da empresa.

P3.3a Dividendos - qual quantia deve ser alocada a cada ano para o pagamento do retorno dos acionistas, e quanto deve ser mantido para atender às necessidades de caixa do negócio?

O sucesso sustentável das organizações, além de passar pela identificação das oportunidades e geração de valor, deve passar também pelo controle proativo do capital de giro, utilizando-se de fontes eficientes de financiamentos e garantindo a geração de caixa. Deste modo, a questão reporta à quantidade de recurso que a empresa deve distribuir aos sócios e quanto, destes valores, deve permanecer na empresa para que sejam reinvestidos.

Sujeito 1:

“A gente tem dentro do planejamento uma meta de retorno de capital do acionista projetado que está dentro do nosso negócio, que faz parte, ele entra como custo para geração do nosso negócio. Nossa análise de uma captação de 2% ao mês esse é o número que a gente utiliza, porém até o momento como nós estamos ainda em fase de investimento intenso e pela não necessidade do investidor de fazer retiradas do seu capital e o retorno financeiro não sai do caixa ele é utilizado para reinvestir na própria empresa [...]”.

Sujeito 2:

“Quando a gente fala de dividendos a estrutura é formada por um único investidor que tem uma outra empresa familiar, então até o momento não foi distribuído nenhum dividendo pro investidor. Como no nosso projeto a expansão é muito rápida e precisa ser muito rápida, o investidor não optou ainda em recorrer a nenhum dividendo nosso e nem há uma projeção. Estamos trabalhando mesmo na parte de investimento e todo o dinheiro gerado todo recurso gerado fica dentro da própria unidade para conseguir essa capacidade de crescimento”.

Conforme relato dos entrevistados, a empresa emprega toda sua sobra de caixa em novos investimentos para sua expansão uma vez que, até o momento, o único investidor da empresa não fez e não tem previsão de fazer retirada de valores como dividendos. A empresa demonstra especial atenção ao custo de oportunidade do investidor e remunera este custo à taxa de captação de recursos. Planilhas eletrônicas foram apresentadas ao pesquisador com tais cálculos e foram registradas em 15/02/2018 em nota de campo número 19.

P3.4a Os gerentes têm boa compreensão sobre informações relativas à: relações e retorno aos acionistas, fontes de financiamentos, solvência, alavancagem financeira e cláusulas de contrato de dívidas?

Envolver as pessoas chaves no planejamento da organização é essencial para que os planos e a estratégia da empresa sejam implementados. Quando há compreensão sobre o cenário projetado, as pessoas passam a entender como suas atividades contribuem para o sucesso da organização. Os relatos abaixo revelam o tratamento da questão nos diversos níveis hierárquicos da empresa:

Sujeito 6:

“Eu não tenho muito conhecimento para responder sobre esses pontos, eu sei que a empresa tem boa solvência e boa reputação no mercado”.

Sujeito 2:

“Os gerentes de loja eles são muito bem orientados e cobrados muito na questão da liquidez, na capacidade de recebimento é onde eles têm um conhecimento maior, onde eles sabem qual é a sua inadimplência, onde eles sabem o cuidado na hora de uma venda. Outras informações como retorno aos acionistas, financiamentos, etc..., essas coisas eles não estão por dentro não, eles trabalham muito mais na parte de liquidez da empresa mesmo”.

Sujeito 1:

“A gente tem uma política de dois níveis, a gente tem o nível dos gerentes que estão alocados na gestão, como gerente financeiro, gerente comercial e esses têm acesso às informações, de um modo geral, com 100% de clareza e os gerentes de loja. Como nossa preocupação é que o gerente de loja esteja ligado em venda, ele não tem com clareza diversas informações que são de ordem gerenciais, as informações que chegam na loja para o gestor de loja são informações ligadas à venda ou seja quanto ele deve vender, qual margem ele deve fazer, qual é o prazo de pagamento médio que ele deve atingir, qual o custo que ele deve acompanhar dentro da loja, ou seja, o que está cabendo dentro do universo do trabalho que à ele compete. Então todos os indicadores são avaliados a nível de relatório nessas duas esferas seja ele na unidade seja ele dentro da gestão”.

Observa-se, pelos relatos, que a empresa tem bem definido o escopo de informações e a ordem hierárquica em que as mesmas são distribuídas. Nas entrevistas com demais gerentes de filiais não foi levantado, pelos entrevistados, negligência ou falta de informações que comprometem o desenvolvimento do trabalho. Também foi

dito que as reuniões mensais de fechamento esclarecem muitas das dúvidas e informações gerais são compartilhadas.

P3.5a Os gerentes têm boa compreensão sobre informações relativas a Indicadores macroeconômicos como: PIB, taxas de juros, taxas de câmbio, políticas monetárias de governo, fatores sócio-políticos de influência presente ou futura?

Planejar a estratégia da empresa e fundamentar suas decisões depende de uma série de fatores que nem sempre estão sob seu controle. Num ambiente de incertezas é fundamental que a empresa conheça os indicadores para que possam lhe proporcionar uma medida das rotas que a economia pode tomar, fazendo com que a empresa precise rever suas estratégias. Quanto e quem deve se atentar a esse tipo de informação nas organizações? A questão interpela o envolvimento dos gerentes com informações relativas ao cenário macroeconômico. Para respondê-la foram colhidos os seguintes relatos:

Sujeito 2:

A gerência nossa, ou a maioria deles são de pessoas graduadas, possivelmente nos dia a dia eles não se atentam a essas informações, a não ser alguns critérios como taxa de juro que podem influenciar eles. “Mas, não posso afirmar para você que eles estão tão atentos a esses indicadores econômicos do Brasil, eu não consigo te relatar isso da parte deles”.

Sujeito 1:

Dentro da gestão a gente vai trabalhar com vários indicadores macroeconômicos, faz parte a taxa de câmbio, a taxa de juros, as políticas monetárias do governo. Por que disso? A gente tem uma operação de importação bastante forte a gente tem uma das lojas de Itajaí que é um centro de distribuição de produtos importados, aonde a gente usa recursos próprios e também o FINIMP que é um programa de financiamento de importação. Então a taxa de câmbio e taxa de juros faz parte do nosso dia a dia de avaliação porque na parte dos produtos importados compõe a base dos nossos preços de venda. Nas políticas de governo e política da área como a construção civil sempre tem algo importante do tema pra gente acompanhar é bastante próximo a evolução das políticas de governo e também a análise do capital de terceiros e do capital próprio, pois são dados macroeconômicos como taxa SELIC que afeta diretamente nossa decisão”.

Sujeito 13:

[...] vamos dizer, não vem por parte da empresa essa informação, mas a gente busca no mercado também, em jornais, buscam informações de taxa de câmbio, isso é importante para nós também até porque a gente trabalha com produtos importados e isso interfere bastante.

Sujeito 8:

“Na verdade, eu acho que dá para ter esse tipo de informação e isso não precisa vir diretamente da empresa, mesmo se for relacionada a empresa ou não. Agora esses indicadores, você lendo um jornal, você lendo na própria internet, puxando você tem acesso a algumas dessas informações, então é mais uma forma do gerente estar atuando para ter acesso a esse tipo de informação do que propriamente a empresa ter que trazer para você [...]”.

De acordo com os relatos dos respondentes percebe-se que não há, por parte da empresa, condição impositiva para que tenham acesso às informações desta natureza a todos os gerentes. Algumas funções-chaves da gestão trabalham com informações macroeconômicas as quais interferem no negócio da empresa e outras funções se envolvem de maneira informacional apenas. A maioria dos entrevistados relatou buscar estar atento a esse tipo de informação.

b. No que se refere à construção de confiança

P3.1b As estruturas e os processos de governança atendem às necessidades das partes interessadas?

A questão indaga os entrevistados no que tange às regras que limitam sua atuação, autonomia e conduzem suas decisões, bem como permite que haja uma checagem do cumprimento das mesmas. A governança consente alinhamento de interesses, garantindo que os processos e as estratégias sejam cumpridos e promovendo a prestação de contas na empresa. Dentro do entendimento dos entrevistados sobre o tema, foram colhidos os seguintes relatos:

Sujeito 2:

“Elas atendem as necessidades, vou falar de duas formas vou falar do investidor e da diretoria, como também bancos e fornecedores. Vou dar um exemplo: o Santander quando houve a nossa conversa com eles, eles verificaram todos os nossos números e de ante mão fizeram a liberação desse crédito no valor X para o futuro nosso de novas lojas.[...] em todas as reuniões é sempre muito bem debatido o tema e muito

bem compreendido também acredito que não gera nenhum tipo de dúvida quando a gente finaliza qualquer apresentação de relatório ou resultado”.

Sujeito 1:

“[...] também quero acreditar que sim uma vez que a base de toda nossa gestão é na melhoria contínua de transparência e sempre contando com auditoria externa como já foi relatado, então toda nossa a nossa estratégia ela está nessa informação com nível de confiança máxima que a gente entende que consegue proporcionar”.

Os relatos dos entrevistados não deixam muito claros a presença da governança na empresa. Alguns elementos de governança foram observados pelo pesquisador e registrados em nota de campo número 20 no dia 15/02/2018 como: limitação de autonomia para liberação de crédito de compra para os gerentes de filiais, limitação na aprovação de crédito por volume de compra, conferência de volumes na saída dos veículos para entrega, contagem de estoque por amostragem semanal e contagem geral a cada três meses, auditoria interna de processos e procedimentos, auditoria externa a cada seis meses. Outros relatos colhidos deram conta de que os entrevistados não conheciam o assunto respondendo não ser de sua alçada.

P3.2b A estratégia financeira da empresa é transparente para com as partes interessadas?

A estratégia financeira está ligada a: como a empresa define a sua composição de estrutura de capital em termos de longo, médio e curto prazo. Isso permite à empresa ter uma estrutura de maturação na composição financeira, um mapeamento das restrições, dos riscos e das oportunidades e o monitoramento durante o período programado. Divulgar as metas, os objetivos e as estratégias da administração financeira da empresa garante credibilidade, reduz a assimetria da informação e torna transparentes as decisões tomadas de acordo com os objetivos, reduzindo as incertezas dos investidores. Os relatos colhidos sobre a questão dão conta dos seguintes aspectos:

Sujeito 2:

“[...] por exemplo, nós temos aqui o fluxo de caixa onde a gente trabalha algumas contas analíticas para ajudar melhor o entendimento de onde está vindo o dinheiro e da onde está entrando também e em todas as reuniões é sempre muito bem debatido o tema e muito bem compreendido também acredito que não gera nenhum tipo de dúvida quando a gente finaliza qualquer apresentação de relatório ou resultado”.

Sujeito 1:

“Dentro da estratégia financeira, da transparência é interessante falar que todas as nossas análises é feita em duas esferas, a gente chama de análise gerencial e análise contábil, uma vez que a gente está sempre em crescimento, então a gente tem uma base gerencial de análise aonde a gente tira alguns fatores que possam estar poluindo as nossas análises, que são custos mais relacionados ao crescimento que operação do dia a dia e há uma preocupação bastante grande com a transparência e a assertividade das informações uma vez que o investidor acompanha, a base dele analisar o andamento da empresa está ligado diretamente a essas informações por isso uma preocupação bastante grande com o tema”.

Embora os relatos deem conta de que há transparência na divulgação das informações e na forma como a empresa atua os mesmos não elucidam a estratégia financeira, tão pouco, as metas e objetivos traçados para a mesma. Desta forma, a transparência, até então vislumbrada pela organização, ofusca-se em meio ao desordenamento dos relatos. Em outros relatos pode-se conhecer a composição da estrutura de capital da empresa como na questão P3.2a e o alinhamento das metas e objetivos de expansão, o que, em termos interpretativos, certamente corrobora como uma resposta à questão.

P3.3b As implementações da estratégia e do controle de processos e procedimentos são eficazes?

De acordo com o *framework* do CGMA (2014), a contabilidade gerencial conecta a estratégia da organização ao seu modelo de negócio, favorecendo o seu desenvolvimento e execução. A combinação de práticas bem desenvolvidas, pessoas comprometidas, políticas claras e desempenho bem gerido traz, à luz da eficácia, a contabilidade gerencial. À medida que os planos são executados, os processos e procedimentos devem ser analisados, permitindo assim, tomadas de decisões melhores no futuro. Destarte, são apresentados os seguintes relatos sobre a questão:

Sujeito 9:

“[...] desde o início da empresa foi pensado em processos e procedimentos pra que justamente as estratégias fossem muito bem mais pensadas e mais bem executadas é logicamente que precisa sempre de uma melhoria sempre de um ajuste ou outro, mas eu acho que a espaço Smart ela está um degrau acima das outras empresas na questão de processos e de procedimentos”.

Sujeito 2:

“[...] quando a gente fala de controle de processos, nós tivemos há um ano e meio, um ano talvez, auditoria, porém a gente também solicitou a eles que fossem desenhados todo nosso procedimento de controle dos departamentos, então foi um trabalho bem complexo e bem árduo, eles ficaram em torno de 2 a 3 semanas aqui analisando todos os departamentos, todos os cargos que estavam dentro dos departamentos, analisaram toda forma de trabalho foi desenvolvido todos os procedimentos [...], [...] se analisarmos antes e depois da implantação digo que são muito eficazes. Ocorre necessidades de alterações? Sim ocorrem, mas são pontuais e devido a muitas questões de mercado também ou por alguma mudança de estratégia da empresa ocorre algum tipo de mudança, mas eles estão muito bem desenhados [...]”.

No contexto dos relatos, há uma compreensão sobre os processos e procedimentos que, como estão dando certo, ou seja, correspondem às necessidades do negócio da empresa, leva os entrevistados, mesmo sem saber direto o que é e qual o objetivo, a acreditar que as estratégias seguem o mesmo rumo. A grande maioria dos entrevistados posiciona positivamente a afirmação de que as estratégias, os processos e procedimentos são eficazes. Foi apresentado ao pesquisador um documento elaborado pela auditoria intitulado de manual de procedimentos, onde constam os procedimentos da empresa, os quais são disponibilizados aos colaboradores por meio de arquivo eletrônico em nuvem. Foi registrado em nota de campo número 21 em 15/02/2018 o acesso ao manual de procedimentos.

P3.4b São realizadas auditorias pós-conclusão e os resultados são compartilhados com os indivíduos responsáveis pela governança?

Auditar determinado tópico garante revisões de critérios de avaliação, mapeamento das áreas e sugestões de melhorias. Compartilhar os resultados faz com que os ajustes necessários sejam de rápida implementação, garantindo atendimento às necessidades da empresa. De acordo com os entrevistados, assim é tratada a questão na empresa:

Sujeito 2:

“Sim, eles vêm, analisam e depois eles demonstram as tendências que podem estar gerando dificuldades ou gerando uma inconsistência, solicitam que a gente regularize e daqui 90 dias eles voltam para ver se a gente regularizou ou não”.

Sujeito 4:

“Sim nós temos auditoria de processos, basicamente nós temos hoje em dia poucas, nós temos duas cuidando de todos os processos e a uma terceira que tem esse acompanhamento geral da empresa e apresenta resultados pra gente, nós temos auditorias internas e as externas”.

Observa-se que há um entendimento da realização de auditoria, porém não fica claro o ponto em que os entrevistados baseiam seus relatos, que é o que a questão quer atingir. Assim os entrevistados falam de uma forma geral sobre o aspecto de auditoria quando a questão especifica as estratégias, procedimentos e processos da questão anterior. A maioria dos entrevistados relatou não ter subsídio suficiente para responder à questão.

4.4. PRÁTICAS RELACIONADAS À ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO CONTRIBUEM PARA GESTÃO DE RISCOS E PRESERVAÇÃO DO VALOR

A estrutura de controle interno tem por objetivo proteger os ativos e promover a eficiência operacional. Segundo o *framework* do CGMA (2014), trata-se de um arcabouço factual de políticas, sistemas processos e procedimentos com a finalidade de gerir riscos e preservar valor. Com o propósito de dar clareza à estrutura de controle interno, em uso na empresa deste estudo, foram elaboradas e respondidas as questões que seguem.

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P4.1a As informações sobre natureza, extensão e impacto dos riscos que a organização enfrenta são entendidas e documentadas?

As empresas devem responder aos riscos de forma adequada, protegendo assim os valores que geram. De acordo com o *framework* do CGMA (2014), os princípios globais de contabilidade gerencial melhoram a capacidade da organização na tomada de decisão dando suporte ao enfrentamento dos riscos. A questão indaga a forma como a empresa estuda e trata os riscos operacionais. Os relatos colhidos dão conta do posicionamento da empresa frente à questão:

Sujeito 1:

“A gente tem uma gestão de risco na organização onde ela está determinada em dois mundos. A gestão de risco quando a gente fala do universo novas lojas [...]. E outra análise de risco que a gente tem é o da rede como um todo [...], [...] toda essa gestão ela é documentada uma vez que ela é gerida pelo ERP, então todos os nossos relatórios eles estão com base no desenvolvimento dentro de um de um ERP [...]”.

Sujeito 2:

“Sim são, um dos documentos que a gente utiliza para análise é o nosso livro, o nosso book de relatórios que a gente faz todo mês e também tem o histórico financeiro, o fluxo de caixa, a evolução dos recebíveis, a evolução do contas a pagar [...]”.

Conforme relatado pelos entrevistados, a empresa tem ciência dos riscos inerentes a sua atividade e tem sua medida de controle pautada no sistema de gestão (ERP), onde arquiva eletronicamente suas operações. Mensalmente, a empresa gera um documento que resume toda a operação da mesma, chamado de *book* de relatórios, que é apresentado, analisado e aprovado pela direção da empresa e pelo investidor. O pesquisador teve acesso aos relatórios sistêmicos e ao *book* de relatórios e ambos foram registrados em nota de campo número 22 em 15/02/2018. Outros entrevistados relataram que, embora conheçam os riscos, não possuem informações suficientes para contribuir com o questionamento.

P4.2a As informações sobre capacidade organizacional e apetite por esses riscos são entendidas e documentadas?

A conquista dos objetivos da empresa passa pelas incertezas setoriais, de mercado, ambientais e organizacionais, assim é importante que a empresa conheça seu potencial para arriscar identificando, classificando, analisando e tratando o risco na medida certa da sua capacidade de geração de valor. A questão quer examinar a conduta da empresa e o conjunto de recursos que a mesma possui para administrar o confronto capacidade organizacional x apetite para riscos. Para tanto os seguintes relatos foram colhidos:

Sujeito 2:

“Sim, vou usar um exemplo aqui [...] a gente solicitou um recurso X para abrir 20 lojas, com a informação que nós tínhamos esse recurso daria conta de abrir as 20 lojas, com o passar do tempo, analisando mês a mês o nosso resultado, descobrimos que nós não poderíamos abrir as 20 lojas com o recurso e a gente abaixou para 15

por causa de situações que ocorreram ao longo do tempo, a mudança na operação de abertura gerou uma saída maior caixa para você estruturar a primeira loja, os aluguéis quando a gente estava vendo loja em 2017 em crise, a gente conseguiu um aluguel muito baixo no mercado até por causa da situação, tinha muita oferta 2018, já começou a inverter um pouco, os aluguéis estão um pouco mais caros, também houve uma situação da gente ir buscar pontos estratégicos onde também encarece o aluguel, então tudo isso foi demonstrando que se a gente não freasse as aberturas, diminuísse elas e não tomasse um cuidado para recursos futuros isso poderia trazer um colapso financeiro para a empresa, então a gente teve que administrar bem isso a capacidade nossa versus nosso apetite de crescer”.

Sujeito 1:

“[...] acreditamos que sim, a avaliação desses pontos é feita através de relatórios e analisadas mensalmente e, conforme já falamos, nosso ERP faz o trabalho de arquivar toda essa documentação [...]”.

Os relatos indicam que a empresa conhece sua capacidade e administra seu apetite de acordo com a mesma. Foram observados pelo pesquisador treinamentos das equipes em um projeto interno, foram verificados documentos que caracterizam análise e acompanhamento dos resultados entre previsto e realizado. Ambos os momentos foram registrados em nota de campo número 23 em 15/02/2018. Alguns entrevistados foram redundantes enquanto, outros, dispersos e alguns não opinaram por falta de conhecimento sobre o assunto.

P4.3a As informações sobre os resultados dos testes sobre relevância e eficácia das políticas de controle, processos e procedimentos são entendidas e documentadas?

As metas estabelecidas pela empresa somente serão alcançadas se os colaboradores estiverem engajados com as estratégias da organização. As políticas de controle e os processos e procedimentos empresariais, contribuem para que os mesmos possam alcançar esse objetivo pautando pela eficiência e eficácia nas operações, proteção dos recursos, segurança das informações e melhorias permanentes dos resultados. Desta forma, a questão levanta inquirição sobre como a empresa estudada trata a relevância e eficácia de sua política de controle, processos e procedimentos quanto ao entendimento e aplicação pelos usuários e o papel de contribuição que as mesmas exercem no alcance dos objetivos pelos colaboradores. Destarte, foram reunidos os seguintes relatos sobre a questão:

Sujeito 1:

“[...] toda essa política de controle ela é auditada, porque nós temos auditoria contábil financeira, mas ela também atua com a auditoria dos processos e procedimentos [...], [...] para você ter uma ideia da preocupação que temos dentro da empresa a própria a gestora do ERP, na auditoria, envia uma pessoa para que ela possa entender quando a inconformidade da auditoria está numa ação de um colaborador nosso ou quando uma inconformidade pode estar sendo gerada pelo sistema e quando isso é gerado pelo sistema a gente busca uma atualização, uma formatação no ERP para que isso também não se evidencie nas próximas auditorias, então no caso, os resultados desses testes de política de controle eles são entendidos e documentados”.

Sujeito 2:

“Sim, [...] como são vários procedimentos e cada procedimento tem um pai, então essa pessoa sempre está analisando se o procedimento, se o controle, se a informação está sendo feita de forma correta, se isso não está engessando demais o processo, se precisa melhorar ou não, faz a sugestão, leva pra diretoria que reavalia a situação”.

A maioria dos entrevistados posicionou-se favorável ao entendimento das políticas de controle, processos e procedimentos da empresa. Isto se deve ao fato de que a empresa mantém rígido gerenciamento sobre os mesmos, realiza treinamentos periódicos e cobra suas metas e resultados pautados nesses controles. Os relatos permitem visualizar que há entendimento, por parte da empresa como um todo sobre a questão e também que há um firme posicionamento da empresa em documentar e fazer conhecido suas políticas de controle, processos e procedimentos.

P4.4a As informações sobre planos, orçamentos e projeções das atividades organizacionais são entendidas e documentadas?

Segundo o *framework* do CGMA (2014), a contabilidade gerencial fornece, de maneira rápida, interpretação das informações, possibilitando que a empresa oriente a elaboração das estratégias, alinhe seus planos com suas metas e monitore a execução desses planos, permitindo a avaliação do desempenho organizacional na medida em que os planos são implementados. A proposta da questão é manifestar a visão dos entrevistados perante as atitudes da empresa frente às incertezas que concorrem diariamente e quais oportunidades de melhorias são manifestadas de acordo com as projeções orçamentárias tratadas em seus planos estratégicos.

Sujeito 1:

“[...] o nosso planejamento ele é fatiado conforme as visões que cada departamento, cada unidade precisa enxergar dentro dessas visões, é o que a gente sempre baseia no planejamento e vai acompanhando o resultado mensal, então cada gestor tem em suas mãos o planejamento, as metas e os resultados de como está sendo atingido o alcance dessas metas. [...] esses recursos e a qualidade que esses recursos têm dentro da empresa são entendidos e documentados sim”.

Sujeito 7:

“Sim, hoje tanto sistemicamente quanto em outros relatórios, tudo que acontece a gente vai fazendo registro e desse registro a gente vai documentando e filtrando para tentar buscar entender o porquê que aconteceu, porque que não aconteceu, o que poderia ter acontecido, o que se perdeu, etc, então, tem sim [...]”.

De acordo com o relato dos entrevistados há tanto entendimento quanto registro sobre planos, orçamentos e projeções das atividades. Do ponto de vista interpretativo não se pode afirmar que as respostas cobrem pontualmente planos, orçamentos e projeções uma vez que, hierarquicamente certas informações não chegam aos gerentes de filial, porém a grande maioria deles pontuou ter esse entendimento. Foi observado pelo pesquisador que há uma grande preocupação, tanto na matriz quanto nas filiais, em cumprir o cronograma de metas e agir de acordo com os procedimentos, o que sustenta, mesmo de forma indireta, a existência de entendimento.

P4.5a As informações sobre quantidade e qualidade dos recursos para alcançar os objetivos organizacionais são entendidas e documentadas?

Como recursos, podem-se entender todas as entradas que a empresa utiliza para criar valor. O acesso aos recursos depende das interações da organização com os proprietários destes e de como a mesma gerencia os relacionamentos e os riscos na investida de obter valor significativo. Para a tomada de decisão a contabilidade gerencial fornece os recursos informacionais mais relevantes e os processos a serem utilizados às pessoas que tomam decisões. A essência da questão é entender como a empresa deste estudo trata as informações relacionadas à quantidade e qualidade dos recursos humanos, de produção, tecnológicos, financeiros ou não financeiros, etc., de modo que estes ajudem a alcançar os objetivos da organização.

Sujeito 2:

“Sim, nós tivemos duas fases a pouco tempo de análise, se a gente buscava o dinheiro em instituição financeira ou se a gente buscava por ações que seria abrir o capital social para que outra pessoa pudesse trazer dinheiro, então foi analisado, está sendo analisado constantemente e ainda assim a gente está optando por continuar no recurso financeiro visto que as entidades financeiras nos vê com bons olhos devido a todas as nossas informações as nossas práticas então nós temos o crédito, não estamos tomando, mas temos capacidade de tomar mais crédito, mas sempre com cuidado em tomar crédito e ter capacidade de paga-los ou segunda situação investidor externo, mas sim a gente sempre está buscando isso”.

Sujeito 1:

“A gente pode analisar os recursos em diferentes ângulos, nos seus recursos financeiros, a partir do momento que a gente tem o planejamento dos recursos disponibilizados, e o recurso de pessoas que para nós é muito importante. [...] a maior gestão de risco que a gente faz na abertura de uma nova loja é a questão de pessoas [...] e outra gestão de risco é nossa o ponto comercial que é bastante determinante para o para o varejo [...]”.

Os relatos apresentam solido posicionamento quanto ao entendimento dos recursos aplicados, sua quantidade e qualidade, para o alcance dos objetivos. Nesta questão, parte dos gerentes de filiais disseram que sim, mas complementaram dizendo não ter capacidade para responder à questão por não ser parte de sua alçada, isto por não compreender a formação e o uso dos recursos como um todo. As planilhas de planejamento da empresa, já relatadas e registradas em questão anterior, validam os relatos destacados.

P4.6a As informações sobre limites de delegações e de autorização para os funcionários, em vários níveis, são entendidas e documentadas?

As delegações visam à descentralização de poder de modo que outra pessoa passa a ter a responsabilidade por concluir determinado trabalho enquanto o êxito ou fracasso pelo mesmo permanece com quem delega. Para que possa cumprir a empreitada o representante deve possuir autorizações que compreende limites, métodos e aprovações de acordo com os riscos e responsabilidades envolvidas. Diante do contexto a questão visa elucidar a determinação das responsabilidades e autoridades de acordo com a formação hierárquica promovida na empresa. Para tanto, foram colhidos os relatos que seguem:

Sujeito 1:

“[...] existem informações e decisões a serem tomadas que exige certas delegações ou autorizações para que os funcionários possam fazer e tomar essas decisões, isso é feito para que os objetivos organizacionais sejam atingidos [...], a gente tem um plano de ação bem simples que define o escopo da ação, objetivo e prazo e empodera o que é responsável por aquela ação. Então essa ação é documentada”.

Sujeito 2:

“Sim, nos procedimentos fala sobre questões de responsáveis e o que pode ser feito e também é desenhada toda estrutura de hierarquia dentro da loja [...], eu vou citar um exemplo, o gerente tem autonomia pra liberar crédito até 7 e meio, tem um procedimento aonde ele tem alguns documentos pra analisar, mas se verificar que é saudável ele tem autonomia pra fazer essa liberação de 7 e meio, mais do que isso ele não consegue fazer, vai para um segundo estágio que seria o contas a receber, então assim dentro dos procedimentos ele já menciona toda a delegação e autonomia que ele têm e também caso não tenha pra onde recorrer, seria o segundo estágio que envolve outras pessoas”.

A empresa apresenta uma dinâmica de responsabilidade, delegações e autorizações bem desenhada e entendida pelos envolvidos, de acordo com os relatos dos entrevistados. O manual de procedimentos da empresa deixa claros as autorizações e limites desta, a cada agente, e o organograma da empresa explicita a ordem hierárquica das delegações para seu cumprimento. O pesquisador teve acesso ao manual de procedimentos já registrado e comentado em questão anterior e no momento também teve acesso ao organograma da empresa o qual foi registrado em nota de campo número 24 de 16/02/2018.

P4.7a As informações sobre guia e registro de auditoria de transações financeiras e não-financeiras relevantes são entendidas e documentadas? (Exemplos de itens não financeiros incluem estoques, instalações, máquinas e equipamentos, produção em andamento, mercadorias em trânsito, moveis e utensílios, edifícios).

Auditoria é um processo de revisão de transações ou operações a fim de garantir a fidedignidade e credibilidade dos resultados e de medir o grau em que as atividades estão cumprindo os objetivos estabelecidos pela organização. Também atua no papel de identificação de deficiências, de sugestão de melhorias e de emissão de opinião sobre o equilíbrio entre o que é apresentado e o que se espera dos resultados financeiros, operacionais e de controles. A questão demanda sobre o a relevância da auditoria em

transações financeiras e não financeiras e o registro desta pela empresa em estudo. Para esclarecer dúvidas sobre a questão foram colhidos os seguintes relatos:

Sujeito 1:

[...] fazemos auditoria das transações financeiras tanto as mais relevantes e as não financeiras também, por exemplo, as auditorias não financeiras estoque instalações máquinas e equipamentos produção de mercadorias em trânsito [...], fazemos auditoria procedimental também, então é feito essas auditorias em três esferas e essa documentação arquivada na própria empresa e isso tem um relatório e esse relatório ele tem um prazo de 90 dias para ser cumprido [...] aí uma pessoa da empresa de auditoria retorna e faz uma auditoria específica nos pontos de inconformidade pra ver se foram sanados [...]”.

Sujeito 2:

“Sim são, ao final de toda auditoria eles também fazem todo parecer e nos enviam após os 30 dias, eles mandam pra nós a apresentação detalhada com mais informações sobre como foi levantado as informações e como chegaram na conclusão. Enviam para nós e a gente tem tudo isso guardado aqui documentado até para fins estudo mesmo para a gente entender e também, tem todo as pendências que devem ser verificadas e o que devemos olhar novamente”.

Os relatos dos entrevistados esclarecem como são realizados os procedimentos de auditoria e como são dados os fechamentos sem, contudo, especificar a relevância dos itens auditados. A maioria dos entrevistados diz saber da existência e da realização de auditoria e afirmam que “sim” para a questão, porém complementam que não tem subsídio para responder a questão com maior profundidade. O pesquisador teve acesso ao relatório de auditoria do ano de 2016 que corrobora com os relatos destacados. O relatório de auditoria foi registrado em nota de campo número 25 em 15/02/2018.

b. No que se refere à construção de confiança

P4.1b São desenvolvidas e implementadas políticas adequadas de controle, processos e procedimentos para áreas que correm maior risco?

A possibilidade de não atingir os objetivos planejados pela empresa caracteriza um risco inerente a sua atividade. A questão levantada interroga os gestores quanto a sua proatividade na criação de políticas de controle que possam inibir ou minimizar o risco nas áreas que possuem maior probabilidade de ocorrerem. Para responder à questão destacamos os seguintes relatos:

Sujeito 1:

“[...] uma preocupação que a gente tem bastante grande é com o manuseio de dinheiro, ou seja, como é que o dinheiro sai da conta entra na conta, as pessoas que estão envolvidas com isso. [...], por exemplo a empresa tem contas em todos os bancos e uma série de atividades depende de transferência de recursos de uma conta para outra, e todos os pagamentos são condensados uma única conta, então tem uma pessoa da empresa, isso foi estudado junto com a empresa de auditoria, aonde ela consegue fazer todas as transferências, só que ela consegue fazer transferência para uma única conta, ela não consegue movimentar esse dinheiro de uma outra forma, consegue tirar de um banco e levar para uma conta específica e depois todos os outros pagamentos essa pessoa consegue validar o pagamento e depois numa outra senha você consegue aprovar o pagamento, então tem uma preocupação grande com essas situações e a empresa de auditoria nos ajuda a resolver e deixar os processos mais confiantes”.

Sujeito 2:

“Sim, considero áreas de maiores riscos o financeiro e o estoque, é onde a gente toma muito cuidado, então nós temos um controle muito grande da parte financeira desde controle de inadimplência, controle de fluxo de caixa, controle de pagamentos, então todos os pagamentos tem que ter uma autorização, todos os pagamentos não podem ser feitos sem um aval do responsável, nós temos pessoas determinadas de acordo com cada aval, no caso temos três pessoas que podem fazer algumas liberações de pagamento, ou seja, só é feito com nosso consentimento. Esses pagamentos eu reavalio eles depois com a informação financeira no extrato que eu tenho do banco onde eu combino a informação para entender se todos os pagamentos foram realizados. Não é feito nada se não tiver uma nota fiscal, a gente não paga sem ter a nota fiscal, os pagamentos só podem ser feitos na conta da pessoa que está na nota fiscal também, o estoque é sempre inventariado toda semana por determinados grupos, então tem uma listagem do ano inteiro e tem as demandas onde tem cada grupo que deve ser inventariado e quatro vezes ao ano no tempo de cada 3 meses é feito o inventário geral aonde é auditado sempre por alguém da gestão sempre sou eu ou o gerente de gestão ou o coordenador do departamento de logística que está presente nestas auditoria e faz a validação. Então a gente trabalha assim com esses controles para essas áreas eu considero essas áreas de grande risco também o comercial, porém o comercial não fica muito comigo a situação de controles, mas é validado venda por venda é controlado a venda do dia e o histórico dela”.

Pelos relatos apresentados pelos entrevistados verifica-se que a empresa implementa políticas de controle para áreas de maior risco e tem um cuidado especial em amarrar a forma de conduzir os procedimentos de modo que sejam automaticamente

auditados pelos próprios colaboradores. A empresa busca na auditoria o suporte necessário para a implantação das políticas de maneira adequada e todos os procedimentos citados constam do manual de procedimentos da empresa, arquivado e acessado eletronicamente o qual já foi devidamente referenciado em questões anteriores. Outros relatos afirmar a existência das políticas de controle para áreas de risco, porém são sucintos e não há contribuição relevante.

P4.2b As políticas de controle devem atender aos requisitos legais, são abrangentes e realistas (ou seja, elas podem ser implementadas)?

Todas as políticas da empresa sejam financeiras, administrativas ou de pessoal devem ser redigidas e implantadas de forma que atendam a legislação pertinente e contribua para a maximização dos resultados e também para o cumprimento dos preceitos legais que de certa forma também influenciam nos resultados. A interrogativa busca esclarecer a tratativa dada pela empresa do estudo à questão, desta forma os seguintes relatos são apresentados:

Sujeito 2:

“Sim, eu considero que sim, tanto é que a gente as utiliza no dia a dia, citei agora a questão de inventário, sexta ou sábado dependendo de qual loja está fazendo eles fazem esse inventário é colocada no dia-a-dia atende se os requisitos legais a gente tem a questão da contagem determinada em procedimentos e o que fazer como com as divergências e essas divergências são gerados relatórios elas podem ser sim implantados tranquilamente. [...] é alinhado para que faça uma contagem de alguns para que daqui três meses faça um geral, mas todos já foram contados em algum momento para que não deixe passar 3 meses, isso pode trazer o inventário muito negativo na falta de um controle mais rígido[...], por exemplo se tiver algum erro de entrada alguma coisa você já consegue não esperar até o inventário que pode prejudicar, a gente consegue resolver em tempo hábil, e é muito eficaz e isso ajuda muito”.

Sujeito 1:

“Sim, o objetivo é deixar os processos mais eficazes e com muito mais confiança, nossas políticas elas se preocupam em atender os requisitos legais e são abrangentes no que se diz a realidade da sua implantação”.

Segundo os entrevistados e seus relatos as políticas atendem os requisitos legais, são possíveis de serem realizadas e transmite confiança tanto para os gestores, nas informações geradas para a tomada de decisão, quanto para os investidores que podem

confiar na informação gerada e no resultado apresentado. Não houve divergência nas informações de outros entrevistados quanto à afirmativa de atendimento, porém não somava as contribuições já destacadas.

4.5. PRÁTICAS RELACIONADAS À INVESTIMENTOS

As práticas de avaliação de investimentos devem priorizar as oportunidades que gerem valor para os investidores e evitar aquelas propensas a abater valor. Segundo o *framework* do CGMA (2014) esta prática permite, com base na estratégia alinhada, perseguir ou não um investimento, priorizando opções que combinem retorno e riscos admissíveis. Considerando que a execução de um investimento deve ser determinada pela análise relevante, pelas escolhas de oportunidades reais e levando em conta os riscos intrínsecos, foram elaboradas algumas questões que permitem compreender como a organização, objeto de estudo desta pesquisa, opera seus investimentos, como considera seus riscos e escolhas na tentativa de obter resultados satisfatórios.

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P5.1a As avaliações de investimento são baseadas em sólida análise e em informação interna e externa, financeira e não financeira (incluindo as questões ambientais e sociais), que represente as tendências ao longo de um período de tempo adequado (passado, presente e futuro) e que capture os direcionadores de valor (ou receita) e custo?

Os investimentos devem ser avaliados, considerando-se oportunidades robustas e devidamente geridos, alinhados com a estratégia e a disponibilidade financeira, para que possam gerar valor. A questão busca representar um cenário geral dos investimentos relacionados ao negócio da empresa com a finalidade de identificar como é feita a otimização do seu desempenho no mercado. Desta forma, foram colhidos os seguintes relatos para expor o processo:

Sujeito 1:

“A parte toda de investimento é feito através de um planejamento, imagine que a gente já abriu diversas lojas, então a cada loja que a gente vai abrindo a gente vai ratificando o nosso planejamento, ou seja, vendo se todos os índices estão corretos, então a gente entende quem está hoje num nível de assertividade bastante grande em todas as lojas que estão abertas [...]”.

Sujeito 2:

“Sim, o investimento nosso é a abertura de loja, é aonde a gente tem um cuidado na questão de quanto custa para abrir uma loja, aonde buscar esse recurso, qual que é o custo desse recurso, se é aceitável ou não. [...] após isso nós determinamos qual que seria o custo dessa loja, quanto que ela vai gastar por mês, qual é a receita que ela precisa para que pague as suas contas, quanto que ela precisa para que gere nossa margem de contribuição. Então sim a gente faz muito bem essa análise de investimentos [...], [...] a 1 ano e meio acredito, foi feito um trabalho junto com uma empresa aonde ela mapeou, em cima de alguns parâmetros que foram passados pela diretoria, todas as cidades possíveis de nós investirmos. Nesses parâmetros estão várias questões como consumo da cidade conforme nossos produtos, número mínimo de habitantes, logística, principais concorrentes, então tem uma relação de um, dois, três por número de prioridade aonde seria as melhores cidades para ter uma loja nossa”.

Os relatos demonstram como a empresa trata os investimentos segundo os parâmetros da questão deixando claro, as escolhas das oportunidades, os riscos relacionados e o acompanhamento da geração de valor. Todo planejamento relatado outrora foi referenciado e registrado em nota de campo número 26 de 15/02/2018 a vista dos relatórios de pesquisa encomendado pela organização há uma empresa especializada.

P5.2a As avaliações de investimentos são baseadas em informações do fluxo de caixa? Os vieses são considerados e os ajustes necessários são realizados?

O fluxo de caixa representa a linha tênue entre o sucesso e o fracasso de qualquer investimento. São com base em informações precisas, estáveis, completas e oportunas produzidas por este demonstrativo, que são apoiados os investimentos de uma organização. A pergunta proposta busca compreender a visão da empresa estuda quanto à avaliação das oportunidades de investimentos e as potenciais lacunas geradas por estas e como o fluxo de caixa apoia a tomada de decisão na redução dos impactos identificados. Os relatos colhidos encarregam-se de responder a questão:

Sujeito 1:

“O nosso planejamento tem o mínimo e o máximo de lojas a serem abertas. Então você abre, para você poder na escala de tempo consegui cumprir seu objetivo, aí você analisa para ver como é que estão os índices, se a exposição do caixa está de acordo com o planejado para você para fazer o próximo passo. Então os ajustes são analisados mensalmente e todos os recursos necessários para esse crescimento eles já

estão ponderados no próprio plano de ação, sejam eles os recursos, equipamentos e a forma de compra deles, se vai ser com capital próprio se vai ter algum financiamento ou se vai ser por algum outro meio”.

Sujeito 2:

Sim, toda a abertura de loja que é o nosso investimento, ele tem um fluxo de caixa para cada loja que você vai abrir, então isso de acordo com a tua estrutura, de acordo com a tua evolução de venda projetada, de acordo com o teu estoque é determinado qual que é o impacto no fluxo de caixa e em quantos meses isso vai retornar, porém a gente consegue avaliar como que esse investimento isoladamente vai impactar no fluxo de caixa pra determinar o valor de aporte, o valor de recurso que a gente precisar pra montar cada loja.

Segundo os relatos dos entrevistados a empresa tem ciência do investimento escolhido, do impacto que o mesmo causa no fluxo de caixa e das variações ao longo do tempo, assim, no seu planejamento, já considera as ações a serem realizadas e as decisões a serem tomadas visando mitigar os embates entre recursos aplicados e escassez de caixa.

P5.3a 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?

As mediadas de avaliação de investimentos são técnicas utilizadas para que se possa reduzir o risco do investimento e apoiar as decisões da organização. São medidas que auxiliam o direcionamento dos recursos de capital priorizando a disponibilidade financeira com o alinhamento da estratégia da empresa. Como a gestão, da empresa deste estudo, apoia seus objetivos estratégicos na identificação e execução dos investimentos, e quais medidas usa para suportar suas decisões, é a questão pela qual os relatos seguintes foram colhidos:

Sujeito 1:

*“Sim, são projetadas pensando no *payback*, no retorno do investimento, hoje para você ter uma ideia da especificidade a gente fala de investimento falando qual caixa necessário para você abrir uma loja considerado o fluxo de caixa, então hoje a gente não fala mais que uma loja ela precisa de investimento de r\$ 1000 para você abrir, a gente já consegue precisar que você precisa de X r\$ 1000 para colocar no caixa da empresa que vai fazer com que ela consiga absorver todo o custo de abertura,*

reforma de loja, start da loja, estoque inicial, os equipamentos, os veículos e até que essa loja consiga gerar caixa [...]”.

Sujeito 2:

“sim, [...] além da situação do fluxo de caixa esse desenho de negócio dessa planilha que nós temos tinha dados envolvidos e bem consolidados, ela traz entre outras algumas considerações como a taxa interna de retorno, o período de retorno playback, algumas outras informações sobre investimento também [...] ela é muito sensível de acordo com a estrutura da nossa loja [...], então qualquer mudança que ocorre nessa forma de você conduzir a estrutura de uma loja nova impacta em todas as outras informações também tipo elas podem ser evidenciadas e monitoradas por esse plano de negócio estruturado nosso”.

Os entrevistados relatam um plano de negócio estruturado que demonstra todas as possibilidades do investimento, sendo sensíveis as alterações de estrutura ou a forma de condução do mesmo. O pesquisador teve acesso à planilha de investimento e pode comprovar o controle e as alterações projetadas em cenários que conduzem as tomadas de decisões da empresa. O evento foi registrado em nota de campo número 27 de 16/02/2018.

P5.4a É considerada a alternativa de usar recursos e ativos existentes? Por exemplo, deve-se tomar uma decisão de investir em um novo ativo quando em algum lugar da organização o mesmo ativo ou similar está subutilizado?

A avaliação de investimentos não deve ser pautada somente em novos investimentos, mas deve considerar a possibilidade de realocação de ativos e o uso de similares no seu portfólio. Algumas alternativas desoneram o caixa e aproveitam recursos subutilizados. Os relatos designados buscam responder este questionamento:

Sujeito 1:

Sim, e para cada tipo de modalidade ou de ativo, vamos colocar por exemplo a compra de caminhões da empresa, a gente usa uma modalidade que é consórcio a gente entendeu o que é a modalidade mais fácil mais simples de adquirir esse equipamento é por essa modalidade então a gente tem uma gestão de carteira para poder ter esse recurso disponível. No caso do veículo a forma mais fácil que a gente encontra é uma compra parcelada direto com a montadora ou concessionária aí também a gente já tem isso escalonados com eles que a gente de tempos em tempos adquire veículos e a negociação é feita de uma forma que seja feita uma vez ao ano não uma vez a cada 6 meses”.

Sujeito 2:

“Como a gente trabalha com abertura de loja praticamente os ativos têm que ser comprados eu não consigo utilizar o caminhão de uma loja para outra ou computadores, então a gente tem que montar uma estrutura de ativos de uma loja [...] o que eu posso considerar que é utilizar o ativo é, por exemplo todo nosso dinheiro está na aplicação financeira, quando ocorre a necessidade, quando uma determinada loja começa, toda a questão de obras e a parte operacional, eu pego esse recurso que está em um ativo financeiro e começo transformá-lo em bens materiais, seria uma forma de você utilizar um ativo existente [...] também o meu estoque aqui pra estruturar uma nova loja e depois repor nosso estoque então seria um ativo também o estoque que eu posso utilizar [...]”.

A empresa, conforme relato, pela peculiaridade de mercado e pela expansão em andamento não possui ativos que estão na condição de subutilização, porém considera o uso de ativos existente e sua transferência para abastecimento de seus empreendimentos. Diversifica as modalidades de aquisição de ativos, nas aplicações dos recursos, por entender ser vantajoso pela conjectura do contrato.

P5.5a São calculadas e analisadas a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional da proposta?

A análise de viabilidade auxilia a empresa na tomada de decisão quanto à alocação de recursos para determinado investimento, quanto ao resultado que será obtido com o investimento, quanto ao período de retorno que este investimento vai demandar, ou mesmo se o projeto deve se continuado ou descontinuado. Para entender como são tratadas essas análises na organização deste estudo foram colhidos os seguintes relatos:

Sujeito 1:

“Sim, as análises de viabilidade técnica, comercial, financeira também são consideradas, o nosso planejamento já conta com todas as análises e estamos sempre em negociação com instituições para garantir no futuro a tomada do melhor recurso, desde que este não ultrapasse o limite estipulado de custo que é onde trabalhamos a remuneração de capital do investidor, se ultrapassar aí temos a opção do investidor.

Sujeito 2:

“sim são consideradas, nós estamos agora na segunda fase ou na segunda busca de recurso para dar solidez ao nosso investimento para 2019, também e estamos novamente abrindo negociações com instituições financeiras onde a gente recebe

proposta, aonde a gente avalia taxa de juros, compara com outras propostas, verifica a capacidade da gente quitar essa dívida, quando vai sobrar recurso, quando vai precisar do recurso, se há necessidade agora ou mais pra frente, então sim, a gente sempre está analisando as propostas de forma bem profunda para que todos os aspectos necessários não passem batidos”.

Observa-se nos relatos que, a empresa possui uma estrutura de capital defina e suas escolhas nos investimentos estão pautadas no custo benefício e na geração de caixa. O planejamento das ações da empresa caminha de acordo com suas operações, o que facilita seu posicionamento frente às escolhas de investimento. Algumas reuniões com instituições financeiras foram realizadas e na oportunidade uma delas foi observada pelo pesquisador em sua passagem pela matriz. Em nota de campo número 28 foi registrada esta observação em 16/02/2018.

P5.6a São consideradas alternativas a processos tradicionais quando se avalia projetos de inovação? Estes podem incluir gerenciamento de projetos pelo modelo “stage-gate”, segregação do orçamento para fins específicos e estratégias de gestão de carteiras?

Os projetos de inovação são oportunidades de negócios que estimulam o desenvolvimento organizacional e devem ser bem planejados, pois aumentam a complexidade do investimento e conseqüentemente o risco. Destacamos os relatos abaixo para evidenciar a questão junto à organização estudada.

Sujeito 1:

“Existem as oportunidades de mercado, por exemplo, nesse momento estamos trabalhando como um projeto de inovação, a gente está analisando um processo de parceria com uma multinacional, que está fora do Brasil, que não está no mercado brasileiro, querendo a concessão de distribuição no mercado brasileiro, para nós é claro que essa ação tem que fazer uma avaliação de investimento, de caixa disponível, mas a gente vai fazendo conforme demanda, é uma coisa que a gente não consegue planejar, uma coisa que acontece no dia a dia. Análise sobre demanda, sobre a necessidade que a gente tem no momento”.

Sujeito 2:

“Pelo termo inovação não me recordo se a gente tem trabalhado com algo inovador, a gente está trabalhando mais com a questão de abertura de lojas, o que pode ser inovador aqui pra nós seria a Espaço Smart como um todo, seria a nova forma de construção civil, mudar este conceito de alvenaria, acho que é o que eu posso

considerar como projeto de inovação e seria o projeto como um todo, eu acho que talvez o diretor geral tenha mais propriedade pra poder argumentar sobre o conceito de inovação aqui dentro”.

A maioria dos respondentes considera a empresa um projeto de inovação pelo conceito que a mesma está implantando no mercado de construção civil que é o de construção a seco. Os relatos destacados dão conta de que não há um planejamento específico, um de projeto de inovação, assim considerado pela empresa. Não foi apresentado ao pesquisador nenhum documento ou projeto considerado como de inovação, mas foi observado no material de divulgação da empresa um forte apelo ao conceito econômico e ambiental da opção pela construção a seco. Este material foi registrado em nota de campo número 29 em 16/02/2018.

P5.7a Quando o resultado de uma avaliação de um investimento potencial é utilizado para fins de elaboração de relatórios financeiros, é feita referência à utilização de fatores de desconto e valores presentes líquidos dentro dos requisitos das Normas Internacionais de contabilidade ou dos princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) da região de atuação da organização?

As normas contábeis trazem clareza aos procedimentos operacionais e no seu modo de conduzir. A questão destaca o procedimento tomado pela empresa frente a um evento de avaliação de investimento e se esse posicionamento segue as normas e princípios legais. Para responder a questão, foram destacados os seguintes relatos:

Sujeito 1:

“Acreditamos que sim uma vez que novamente a auditoria externa nos ajuda nesse ponto e em várias reuniões é discutida há necessidade de fazer de um jeito ou a possibilidade de fazer de outro jeito uma análise ou uma consideração de despesa, uma consideração de custo, mediante normas jurisprudência e risco. Então isso faz parte do nosso dia-a-dia”.

Sujeito 2:

“Então a questão de trazer esse investimento, essa análise a valor presente líquido ainda não foi implantado, mas tem grandes possibilidades futuras da gente estar trazendo essa forma aqui de avaliação”.

Conforme os relatos há certa contradição no posicionamento da empresa frente ao evento enunciado. A maioria dos entrevistados respondeu de forma neutra, acreditam

que exista, mas não podem afirmar. A empresa deposita confiança na auditoria de que os procedimentos legais e obrigatórios estão sendo realizados de forma contumaz.

b. No que se refere à construção de confiança

P5.1b O conceito de sustentabilidade é considerado em decisões e avaliação de investimentos?

A sustentabilidade conduz um processo por um determinado período por ser uma característica de permanência deste processo, ou seja, considera ações para suprir necessidades atuais com vistas a melhorias de condições futuras. Para retratar o conceito na empresa deste estudo foram selecionados os relatos que seguem:

Sujeito 1:

“ [...] a sustentabilidade, de uma forma bastante completa, ela faz parte do nosso do nosso dia a dia, seja nas ações de venda nos nossos ponto de venda, então é possível observar no nosso ponto de venda uma preocupação com sustentabilidade é possível observar a determinação de desenvolvimento de novos produtos que a gente comercializa lança a questão da sustentabilidade, é possível observar nas ações futuras, nos planejamentos futuros, a sustentabilidade está entre um dos valores da empresa e também é uma busca a prática no nosso no nosso dia-a-dia”.

Sujeito 2:

“Sim, a Espaço Smart tem isso no DNA dela que é a sustentabilidade até por que a gente trabalha com a inovação da construção civil que seria sustentável então sim, tudo isso é considerado na nossa decisão de avaliação”.

Conforme relatado pelos entrevistados, o conceito de sustentabilidade é expressivo na empresa que trabalha com foco na melhoria contínua de técnicas e conceitos de construção, onde visam melhorias econômicas e sociais. Foi observado pelo pesquisador, no site (www.espacosmart.com.br/sustentabilidade), que a empresa dedica uma seção exclusiva para sustentabilidade onde destaca, entre outras vantagens sustentáveis, a diminuição dos resíduos gerados, a não utilização de água, a economia de energia e de outros materiais. A observação feita no site da empresa foi registrada em nota de campo número 30 em 15/02/2018.

P5.2b As informações não financeiras são consideradas na análise holística de custo-benefício das decisões de investimento?

Compreender os fenômenos em sua totalidade faz com que a empresa tome decisões mais assertivas e com melhor retorno. A questão pretende demonstrar como a empresa considera seus ativos não financeiros na análise de investimentos e o papel desempenhado pelos mesmos nestas decisões. Os relatos dos entrevistados buscam suprir essa necessidade de informação:

Sujeito 1:

“Sem dúvida nenhuma, como a gente está dentro de um conceito numa fase de abertura de mercado muitas das decisões extrapola a questão financeira e o retorno de capital, são decisões estratégicas pensando em longo prazo, e são decisões que precisam extrapolar as esferas financeiras para que sejam pensadas e organizadas a fim de que a gente consiga atingir nossos objetivos”.

Sujeito 2:

“Sim, tanto que a gente trabalha, quando a gente vai fazer um investimento, o estoque a gente utiliza para uma nova loja, a gente considera alguns estoques que estão com o giro baixo que a gente pode utilizar, também sempre estamos analisando a capacidade de um ativo, computadores, estrutura de informática, caminhões e etc, que a gente avalia se vale a pena investir um valor agregado maior, se um menor não supre a necessidade da loja e tudo mais”.

Os entrevistados manifestam entendimento da visão holística e da importância das informações não financeiras. Embora o sujeito 1 não tenha sido muito claro em sua explanação o sujeito 2 mostra que a empresa não só considera, mas utiliza os ativos não financeiros em seus projetos de investimentos. Demais relatos colhidos sobre a questão não contribuíram de forma eficaz na composição da resposta.

P5.3b São realizadas auditorias pós-investimento e efetuadas avaliações dos benefícios reais realizados em comparação com os valores projetados?

Muita coisa pode acontecer entre o momento do planejamento e a sua realização, assim acompanhar e cuidar dos processos envolvidos certamente trará um resultado melhor para a empresa em qualquer circunstância. Manter um monitoramento periódico sobre o investimento evita que a empresa venha a ter problemas sérios ou mesmo contratempus em sua geração de caixa. O propósito da questão é debater a forma como a empresa estudada analisa os resultados pós-investimento.

Sujeito 1:

“A auditoria análise o resultado, agora a compilação do resultado com o planejado ela é feita por uma estrutura interna. A auditoria nos diz que nós estamos nesse ponto, com esse resultado, nessas condições. E aí a gente pega essa informação e correlaciona com a informação do planejamento isso é feito por uma em quatro mãos né uma parte auditoria e uma parte gestão interna”.

Sujeito 2:

“Sim, após finalizar o investimento é levantado todo o custo que gerou, toda a forma que foi feito, tanto é que nós tivemos o primeiro investimento em uma das unidades aonde teve um custo muito alto, foi demorado e que gerou muito tempo pra colocar em prática e comparando com um investimento hoje nosso, que a gente consegue trabalhar em 2 meses pra menos, isso deu-se na análise de investimento de loja que a gente foi fazendo ao longo do tempo, entendendo aonde estava a dificuldades, sanar elas ou mudar, evoluir e assim foram ocorrendo até o momento que a gente trabalha com uma situação muito rápida pra montar uma loja”.

O relato do sujeito 2 ratifica o do sujeito 1 e detalha situações onde a realização do processo de auditoria de resultados melhora a capacidade da empresa em ser mais eficiente e eficaz na aplicação dos recursos. A empresa controla a auditoria de resultados através de uma planilha eletrônica onde consta o investimento projetado e o realizado e pontua, nas observações, as melhorias que devem ser realizadas. O pesquisador teve acesso à planilha de controle de investimentos e a mesma foi registrada em nota de campo número 31 em 16/02/2018.

4.6. PRÁTICAS RELACIONADAS À CONTROLE E GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

O controle e gestão orçamentária oferece uma forma de descentralização de controles e responsabilidades de modo que a gestão do desempenho possa ser realizada pelos gestores de forma eficiente. O *framework* do CGMA (2014) define esta prática como um sistema ágil e dinâmico de controle de desempenho que compara os objetivos e os inclui, de maneira geral, em todos os níveis da organização. Para que esta pesquisa possa entender os aspectos de controle e gestão orçamentária da empresa objeto deste estudo, foram elaboradas as questões que seguem:

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P6.1a As prioridades estratégicas chave são conhecidas e compreendidas e deste modo supridas eficientemente com recursos?

As prioridades estratégicas estão relacionadas ao planejamento da organização, as metas a serem executadas e ao desempenho periódico, tanto financeiro quanto operacional, de forma a corrigir os erros e fomentar contribuições de melhoria aos planos. A questão versa sobre como a empresa estudada realiza a seleção e como abastecem suas prioridades estratégicas chaves. Os relatos destacados narram sobre a questão:

Sujeito 2:

Sim, [...] toda uma estrutura de uma loja nova desde alvarás até o final, então tem computadores, tem uma relação, um checklist de tudo o que eu preciso pra deixar a loja estruturada em condições aptas de vender e chegar as metas estabelecidas então sim considero que a gente consegue suprir de modo eficiente sim ou com recursos próprios ou buscando novos recursos para que essa loja esteja operando”.

Sujeito 1:

“ [...] todos os processos chaves nossos são bastante estudados, e mapeados e por exemplo a gente antes de pensar em buscar uma abertura de uma loja foi feito um estudo de geomarketing, analisado todas as cidades acima de 100 mil habitantes no Brasil inteiro, a gente fez um índice de pontuação específico e determinando quais cidades seriam alvos, quantas lojas que abrem em determinada cidade, qual o potencial de compra daquela cidade e através dessa série de informações a gente consegue trabalhar o nosso plano tático da Estratégia das aberturas de lojas que geram expectativas no plano né as as metas e todo esse desempenho ela é traçado, medido, projetado, feito o PDCA constantemente para que a gente tenha isso de uma forma mais assertiva”.

Os entrevistados deixam claro em seus relatos que possuem clareza de suas prioridades e que as mesmas são supridas com os recursos necessários para operacionalização. A maioria dos entrevistados se posiciona ao conhecimento e aos abastecimentos das prioridades estratégicas, porém seus relatos não adicionam novas contribuições à resposta da questão.

P6.2a As medidas são relevantes para as expectativas das partes interessadas?

A gestão orçamentária deve proporcionar razoável garantia às partes interessadas do desempenho financeiro sustentável, desta forma deve buscar equilibrar as expectativas destes e da organização. Os relatos que seguem demonstram como é tratada a questão na empresa do estudo:

Sujeito 1:

“Sim porque ela estabelece o que tá dentro do planejamento, então tudo que estiver dentro do planejamento vai ser cumprido o que não está dentro do planejamento é o que tem que entrar na análise do PDCA e a gente, pode consertar e ajustar, como cultura da empresa a gente não finaliza uma decisão antes de cumprir as etapas do PDCA então a gente planeja, checa, age e faz todas as etapas antes de tomar a decisão nesse planejamento”.

Sujeito 2:

“Sim, tanto é que nós estamos agora no segundo momento, estamos na compra de caminhões até pela necessidade que as lojas tem de logística e estamos avaliando vários métodos desde caminhões novos direto com a concessionária, com bancos intermediando, até com o sócio, então assim, sempre avaliando todas as possibilidades e tomada a decisão conforme o que gera melhor satisfação, com o que gera o melhor custo e benefício e depois é repassado e sempre atende as expectativas das partes interessadas, tanto da diretoria quanto ao investidor”.

A gestão orçamentária da empresa, apontada pelos relatos dos entrevistados, faz boa relação entre as perspectivas das partes interessadas e da organização, de forma que, fica estabelecido um resultado prévio demonstrando a relevância das informações reunidas em seu planejamento que conduz às tomadas de decisão.

P6.3a Orçamentos são produzidos em conjunto com os donos dos negócios/gerentes funcionais?

O orçamento é um importante instrumento de apoio e acompanhamento da evolução dos resultados da empresa e permite uma interação entre os membros da equipe, uma vez que mobiliza as pessoas a participarem da construção do sucesso da organização. Por isso, deve contar com a participação de todas as áreas da empresa para que não se omita informações que possam mudar os resultados esperados. Assim, os relatos seguintes revelam o movimento da empresa deste estudo perante a questão.

Sujeito 2:

“Sim, são feitos em conjunto com cada área e cada gerente reporta sua necessidade, opina sobre sua loja, é bem desenhada essa parte de orçamento, depois é só colocar em prática e é validado todo mês pra ver se tem alguma coisa que não tá dando certo”.

Sujeito 1:

“Cada área tem a função de olhar para o seu planejamento e depois disso numa escala macro se colocada como um planejamento global, então sim, são produzidos em conjunto, inclusive com a participação do investidor”.

No que tange a produção do orçamento, a empresa busca envolver a equipe para contribuir com a construção do resultado. Alguns entrevistados relataram que ainda não participaram da construção do orçamento empresarial, visto que, estão há pouco na empresa, outros relataram que a empresa já possui uma estrutura de orçamento pré-definida por conta de que tem um planejamento que foi montado no início das atividades da empresa e o ciclo ainda não foi renovado, então suas contribuições acabam sendo poucas. O pesquisador teve acesso a uma planilha eletrônica do orçamento da empresa. Não foi autorizada cópia ou impressão pelo sigilo do negócio da empresa. A planilha orçamentária foi registrada em nota de campo número 32 em 16/02/2018.

P6.4a As tendências de desempenho para entradas, saídas e resultados e valores de referência relevantes são rastreados para garantir que resultados-alvos sejam competitivos e tenham melhoria contínua?

Manter uma política de controle sobre valores de entradas e saídas é importante para que a empresa corra menos risco em áreas de impacto e que demandam sustentabilidade do negócio. Rastrear operações importantes permite que se possam acompanhar os resultados e corrigir distorções. Os relatos abaixo esclarecem como a empresa deste estudo trata a situação:

Sujeito 1:

“Todas as ações, tudo que é feito dentro da empresa é rastreável qualquer ação qualquer medida, seja qualquer departamento, todas as atividades estão dentro de um ERP Então tudo fica rastreável né essa que é a ideia e o custo de investimento que a gente tem da customização do ERP para que todas as atividades estejam ali dentro”.

Sujeito 2:

“Acredito que sim[...], a gente trabalha muito com a compra, por demandar importação, então temos negociações pré-definidas de prazos e também tem algumas necessidades de compras à vista, mas isso tudo sendo estudado a gente consegue rastrear de forma fácil a qualquer momento e creio que tem atendido as expectativas sim”.

A empresa possui um sistema de gestão (*ERP*) muito bem estruturado, customizado para as operações que demandam um olhar mais clínico e mantém um filtro, principalmente nas operações de compra de produtos importados e nos resultados iniciais de lojas inauguradas. O pesquisador pode acompanhar como observador, o uso do *ERP* e pode atestar sua eficiência para a questão levantada.

P6.5a O desempenho passado fornece a confiança na possibilidade de realização dos desempenhos projetados?

O desempenho passado é uma rica fonte de pesquisa para o desempenho futuro, pois contém informações relevantes e abrangentes sobre clientes, fornecedores, operações de investimentos, resultados alcançados e sobre as necessidades de melhorias, ou mesmo, a identificação de necessidades ao longo do tempo. Os relatos selecionados buscam esclarecer a questão junto à empresa estudada.

Sujeito 2:

“Sim pelo tempo que nós estamos e por todo um histórico já gerado com relatórios e informações a gente consegue sim a confiabilidade de projetar isso em cima do histórico nosso”.

Sujeito 1:

“Sim e sempre a gente busca, dentro da parte dos relatórios para informações, ser didático para que o colaborador invista o menor tempo possível na análise da informação”.

A confiança na qualidade das informações geradas e arquivadas dentro do sistema de gestão, conforme os relatos dos entrevistados, são determinantes para projetar desempenhos futuros e é questão resolvida na empresa. Outros relatos de entrevistados reafirmam a confiança do histórico gerado pelo sistema da empresa.

b. No que se refere à construção de confiança**P6.1b A empresa considera a interdependência entre as partes da cadeia de valor no momento em que faz planos, que visa otimização de seus resultados?**

Considerar as relações com terceiros na otimização dos resultados é crucial para toda empresa, pois são principalmente os clientes e fornecedores que podem proporcionar a empresa auxílio necessário pela recíproca dependência entre ambos. Destacamos os relatos para responder à questão junto ao nosso objeto de estudo.

Sujeito 2:

“[...] temos alguns fornecedores que trabalha com parceria para otimizar nossos resultados e conseqüentemente a gente vai e comprar deles, então acredito que tem sim essa interdependência [...] como estamos crescendo a gente consegue atingir mais mercado e conseqüentemente alguns mercados onde a gente não estava presente a gente tem uma indústria que fornece pra nós que atendi nosso cliente em nosso nome [...]”.

Sujeito 1:

“sim porque dentro de toda a ação que a gente faz a gente está sempre buscando tirar valor, seja o valor para o nosso cliente, seja valor para nosso fornecedor, seja o valor para a empresa e que ambos consigam enxergar essa importância e também seja reconhecido por isso”.

Conforme os relatos, a empresa busca manter parcerias que agregam valor e reciprocidade, criando assim uma rede de auxílio mútuo na busca da otimização dos resultados. Não há documentos ou qualquer tipo de contrato que registre este tipo de relação, a base é a confiança.

P6.2b Os gerentes de negócios fornecem evidências que suportam suas projeções sobre resultados esperados e as premissas em que essas projeções de resultados foram baseadas?

As ações na empresa devem ser priorizadas de acordo com os resultados alcançados, assim a empresa precisa contar com informações essenciais que lhe serve de base e forneça evidências de predição para que a mesma possa considerar questões que possam impactar os resultados. Os relatos destacados servem de suporte para as repostas da empresa estudada.

Sujeito 1:

“Sim, o gerente, as unidades negócio, uma das funções é gerar as informações do que está ocorrendo em nosso dia a dia da loja, então todo o orçamento gerado, todo o cliente que entra na loja que é contactado ele tem as suas informações mapeadas e todas essas informações é que vai mostrando a evidência da projeção do resultado mensal, como é que vai andar cada mês. Quando você trabalha no varejo a nossa meta deve ser escalonada você tem que olhar para uma meta diária para depois você olhar de uma forma semanal, depois mensal, pra depois chegar no trimestral e anual”.

Sujeito 2:

“Sim, então nós temos metas, as lojas trabalham muito com meta faturamento versus meta margem então eu tenho que ter um faturamento X e uma margem X pra que isso viabilize o resultado. Muitas lojas têm atingido sim o resultado, porém outras não [...], a gente consegue monitorar isso, principalmente por causa do sistema que permite que a gente avalie em tempo real cada resultado de cada loja”.

Conforme os relatos dos entrevistados, a empresa estipula, para cada unidade de negócio, as informações essenciais que devem ser a base para compor o resultado e, de acordo com esta base, os gerentes trabalham o retorno das informações. Tais premissas são mapeadas e vinculadas no orçamento da empresa, já citado em questão anterior.

4.7. PRÁTICAS RELACIONADAS À DECISÃO SOBRE PREÇO, DESCONTO E PRODUTO

O *framework* do CGMA (2014) define esta prática como a que decide o que ofertar determinando preço e estrutura de descontos sobre produtos e serviços. As informações essenciais reunidas e disponibilizadas a pessoas relevantes torna-se a principal ferramenta de trabalho e direcionam as vendas, principalmente as mais difíceis. As estratégias relacionadas a esta prática devem considerar a modelagem financeira, pois as consequências de uma decisão errada podem comprometer o caixa e todo resultado da empresa. Para aprofundar discussão sobre este ponto foram relacionadas às questões que seguem.

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P7.1a Os fluxos de caixa relevantes são identificados e avaliados em conjunto com fatores não quantificáveis para tomar decisões sobre aceitar/rejeitar contratos, sobre precificação de produtos e avaliação de comparações de custo-benefício?

Entender quais projetos provocam mudanças substanciais no caixa geral é essencial para que a empresa possa considerá-los na determinação dos preços a serem incluídos em seus produtos e serviços. Avaliar a relação custo benefício, ou seja, o fluxo incremental de cada projeto é determinante para a sua aceitação. Desta forma, as entrevistas relatadas explanam o posicionamento da empresa estudada frente ao tema.

Sujeito 1:

[...] sim, na operação a gente tem 2 ou 3 índices que determina a questão do fluxo de caixa primeiro é o prazo médio de venda que tem a meta dos gerentes e é acompanhado diariamente isso dentro da loja o segundo é o prazo médio de compra então o departamento de compra também é acompanhado diariamente, então uma vez que o prazo médio de compra ele é maior que o prazo médio de venda ele começa a ser interessante do fluxo de caixa e o terceiro índice e a eficiência no recebimento ou seja se a programação do recebimento ela realmente tá sendo cumprida, observando aí os atrasos e os fatores de inadimplência”.

Sujeito 2:

“Sim, essa situação remete muito a questão da compra pra revenda, a parte de despesa não tem muita negociação você tem os prazos pré definidos e algumas despesas que você já paga todo mês então são bem projetadas no fluxo de caixa o que pode ocorrer é alguma compra de oportunidade, alguns pontos específicos ou uma compra com um volume maior que isso pode acarretar no fluxo de caixa mas sim é avaliado é verificado se isso vai trazer um custo benefício financeiro ou em resultado pra depois tomar a decisão mas sempre com o cuidado no fluxo de caixa”.

Embora, especificamente, os relatos se prendam a dinâmica do fluxo de caixa, eles também trazem a identificação de fluxos relevantes e seu tratamento na empresa. Outros entrevistados afirmam que sim, a empresa avalia os fluxos e o custo benefício, mas as respostas não contribuem de maneira substancial.

P7.2a São encomendadas pesquisas regularmente para entender a sensibilidade do cliente ao preço de um produto em relação aos produtos alternativos?

Pesquisas são importantes para entender o gosto do consumidor, suas necessidades de consumo e também sua sensibilidade aos preços praticados pelo mercado. Os produtos alternativos começam a ganhar espaço quando a empresa de um produto de marca não se atenta aos apelos do mercado acabando por criar um concorrente em potencial. A fim de conhecer as alternativas a este posicionamento, da empresa estudada, foram coletados os relatos que seguem:

Sujeito 1:

“Então, a gente tem uma área de pricing e as pesquisas são feitas internamente e de uma forma que a gente coloca quinzenal, mensal ou bi mensal, aonde produtos de curva A cada 15 dias é feito no shopping de preço está dentro do procedimento que a gente tá sempre ciente do preço de produto de venda né aí produtos da curva B é feita uma forma mensal e curva C é feito a cada 60 dias essa avaliação mas sempre numa cultura interna nossa de pesquisa”.

Sujeito 2:

“Não tem um terceiro fazendo especificamente eu tenho conhecimento aonde cada gerente tem que fazer um choque de preço aonde pega seus produtos e faz uma avaliação como o mercado está vendendo também, principalmente o preço, os principais concorrentes e tudo mais”.

A empresa demonstra estar alerta aos movimentos do mercado e ao consumidor, fazendo comparativos com os concorrentes e mantendo histórico de preços das principais linhas de produtos. O pesquisador teve a oportunidade de observar o trabalho do colaborador que realiza e mantém o banco de dados sobre preços e concorrentes e uma série de gatilhos é usada a partir desta base, como comparativos de produtos, treinamentos, atuação no mercado, diferenciais, vantagens e desvantagens, etc. Outras entrevistas não foram selecionadas por não oferecerem subsídios relevantes.

P7.3a As informações no banco de dados sobre os clientes fornecem uma fonte abrangente de todas as informações relevantes sobre as necessidades do cliente, no passado, no presente e no futuro?

O banco de dados da empresa deve conter, principalmente, registros dos relacionamentos da empresa com terceiros. Esses registros compõe um rico campo de oportunidades, pois esclarece os pontos que deixaram a desejar e abre espaço para

ocasiões futuras. Um bom acompanhamento pode fidelizar o cliente ou mesmo entender os motivos que o fizeram buscar a concorrência. Vamos entender como trata a situação a empresa deste estudo diante dos relatos colhidos.

Sujeito 1:

“A gente tem uma série de avaliações que são feitas em cima das informações de venda, então a gente olha tudo que foi vendido para entender qual margem, qual o público, para quem vendeu quanto vendeu, qual foi o ticket médio de cada unidade, depois compara a uma unidade com a outra, com o todo para entender como cada unidade se comporta. E nós temos uma análise que a gente se chama aqui internet de mapa da mina aonde a gente vai informando tudo o que pode acontecer no futuro, então vamos colocar assim presente o presente é o dia a dia mais informação que tá acontecendo no sistema passado tá no sistema e o futuro está dentro da metodologia de mapa da mina e score card que a gente tem um relatório específico que vai nos mostrando qual é o potencial de faturamento ao longo do mês e quais os orçamentos que estão dentro do funil mais frio ou mais quente para serem faturados”

Sujeito 2:

“Sim fornece isso ainda hoje a gente trabalha na Excel com a extração da informação pretendemos passar para o sistema, mas diante dessas informações foi possível determinar quais seriam os públicos alvos em 2018 e repassado na reunião de janeiro pra todas as gerencias aonde deve focar venda e de que forma fazer essa venda”.

Sujeito 3:

“Não, não temos um banco de dados específico pra isso”.

A empresa, de acordo com os relatos, possui entre seus agentes assimetria da informação frente a esta questão, pois não há compatibilidade entre as informações dos entrevistados. Três são as possíveis causas: a primeira, que se refere ao sujeito 3 pode estar relacionada ao fato de dar respostas curtas pela notória pressa em responder as questões; a segunda, relacionada ao sujeito 2 diz respeito a um relatório usado no final do ano de 2017 para montar o orçamento do ano de 2018 e a terceira considera que no mês de fevereiro, em que a entrevista foi realizada, o sujeito 1 já tinha disponível em seu sistema, os devidos módulos implementados. De qualquer forma, o pesquisador não teve acesso ao módulo específico de acompanhamento de clientes.

P7.4a O custeio de produtos e serviços é determinado para permitir que as decisões de preços sejam tomadas conhecendo-se as margens bruta e líquida de lucro?

A apropriação dos custos aos produtos deve permitir que se tivesse conhecimento de sua margem e lucro com o intuito de bem informar, principalmente a equipe de vendas em momentos de fechamento de negócios e especialmente em vendas de grande monta em que o preço negociado sofre alterações significativas. Os relatos selecionados direcionam as tratativas da empresa estudada perante o tópico.

Sujeito 1:

“Sim, a gente tem uma transparência bastante forte nessa questão que permite com que os gerentes de cada unidade tomem decisão muito rápida onde se aquele carrinho, é o orçamento, for bloqueado, automaticamente ele tem acesso a analisar o carrinho e analisar diretamente a margem daquele carrinho, o que está acontecendo e tomar uma decisão se libera ou não libera. Aí tem uma escala onde ele pode liberar, uma escala que vai subindo nos níveis de liberação, mas dentro da tomada de decisão a gente analisa os índices de margem bruta e margem líquida relativo, primeiro passo ao custo estimado, que é o custo que me garante a reposição de estoque se tem algum problema nessa análise, se ela não passa na qualificação a gente vai fazer a mesma análise de margem bruta e margem líquida sobre o custo médio do estoque que é o custo do meu estoque pra gente poder analisar se é interessante fazer aquela venda ou não”.

Sujeito 2:

“Sim nós temos a nossa estrutura bem enxuta então os custos nossos já são pré-determinados e avaliados mensalmente. Nós sabemos que uma loja tem que deixar uma margem X pra que se pague as contas, então a gente consegue dentro disso determinar a margem, cada venda tem um processo de avaliação onde você sabe quanto está sendo de imposto na venda, quanto está sendo de custo de produto e quanto está sobrando pra pagar as contas, então na venda você consegue fazer essa avaliação também. E tem uma margem pré-definida que cada gerente tem que seguir no final do resultado da loja no mês ele tem que atingir a margem X”.

Segundo o relato do sujeito número 1, a empresa possui uma dinâmica bem alinhada e as informações estão disponíveis e cumprem o seu papel de bem informar para a tomada de decisão. O sujeito número 2 reafirma o relato do sujeito número 1 com o acréscimo do elemento motivador que é a margem mínima que cada gerente de loja deve alcançar.

b. No que se refere à construção de confiança**P7.1b As práticas de preços antiéticas são evitadas e ativamente desencorajadas pela alta administração?**

O comportamento antiético quebra a barreira da confiança, infringe regras de convivência e rompe valores próprios significativos. Nas empresas devem ser empregados em sua totalidade nas condutas, nas estratégias, nos tratamentos e nas técnicas e práticas. Segue os relatos que esclarecem como a empresa estudada abrange o conteúdo.

Sujeito 1:

“Não consigo definir o que seria antiético dessa operação, todos os preços que a gente pratica são presos com base na margem que a gente busca no mercado, ou seja, a gente tem uma margem quem te busca no mercado e os preços que a gente pratica é para atender o volume o valor de faturamento versus a margem que a gente pratica no mercado dessa forma que a gente constrói a confiança interna dos nossos preços de venda”.

Sujeito 2:

“Isso acredito que não tenha aqui, principalmente porque nós tentamos trabalhar no preço competitivo e que traga também resultado para a empresa, mas não percebi nenhuma prática assim de preço antiético não consigo lembrar de algo que ocorreu assim não a gente zela a muito tempo aquela imagem da empresa devido ao crescimento também alguns cuidados temos que ter com a imagem”.

O relato do sujeito número 2 chama atenção pela preocupação em zelar pela imagem da empresa, o comportamento ético nas vendas traduz a confiança necessária, apontada pelo sujeito número 1, e vai refletir nos resultados para a empresa e para as partes interessadas.

P7.2b São projetados incentivos para evitar vendas desonestas e enganosas?

Incentivos são meios motivadores que leva alguém a realizar alguma coisa ou que leva uma pessoa a desejar alguma coisa. Os incentivos podem ocorrer de diversas formas e não necessariamente precisa ser financeiro. Considera-se, de acordo com os relatos colhidos, como a empresa deste estudo lida com estas situações.

Sujeito 1:

“Não sei se a palavra certa seria incentivo as vendas desonestas e enganosas tem situações no sistema que impede que ela ocorra [...] e também é feito bastante treinamento com a equipe de vendas [...] por exemplo quantitativo de material, existe um treinamento específico para que o vendedor possa quantificar material e existe uma estrutura na matriz que se ele tem dúvida ele recorre porque o quantitativo é um elo de confiabilidade entre nós e o cliente, se o cliente dimensiona uma obra dele e vai comprar 10 peças daquilo e no final vai usar 15 ele vai achar que nós não fomos honestos com ele e se ele comprar 10 e sobrar 5 ela vai achar da mesma forma que nós não somos honestos mesmo não tendo o intuito, a vontade de fazer, desta forma a gente busca se credenciar através de treinamento para que esses potenciais conflitos com clientes não ocorra”.

Sujeito 2:

“Incentivos não consigo lembrar de algum, mas evitar as vendas desonestas e enganosas sim tanto é que todas as vendas você consegue avaliar ela se foi correta ou não. Nós trabalhamos muito com orçamento, então uma venda onde trabalha com vários produtos pra uma obra então alguns cuidados são tomados, desde a questão do orçamento, desde a questão da quantificação para que não ocorra venda maior do que precisava isso gera um desconforto no cliente de devolução, tanto é que a gente não aceita devolução internamente claro tem tudo uma questão de legislação, mas internamente a gente tem o conceito não aceita-se devolução pra que essa diretriz para que a venda seja correta para que seja dentro da necessidade do cliente talvez seja uma forma de você evitar a venda desonesta e enganosa também”.

A empresa não trabalha com incentivo financeiro para que suas vendas sigam os padrões éticos, isto ficou bem claro nos relatos dos entrevistados, porém, pelo menos três itens chamam a atenção sobre o que funciona como incentivo para que as vendas sigam os padrões éticos: dois estão relacionados com o sujeito número 1 quando diz que o sistema barra esse tipo de venda, ou seja, existe uma padronização no sistema que reconhece os padrões de vendas e aponta quando uma venda está fora desses padrões; o outro quando diz que a empresa treina seus funcionários para que tenham referência de quantidade de uso de material que o cliente vai utilizar e que estes devem seguir esta quantificação, ou seja, não é vender o máximo que puder e sim o necessário para que a venda seja considerada bem feita e o terceiro item está relacionado ao relato do sujeito número 2 quando, além de reforçar o procedimento de quantificação diz que a empresa, internamente não aceita devolução, isto vai comprometer a venda, caso ocorra venda

com quantificação além do necessário, e certamente a comissão que o vendedor receberia na mesma, funcionando como um fator desestimulante da prática.

P7.3b A organização possui controles auditados que verifiquem ações de precificação potencialmente ilegais?

Este tipo de auditoria envolve testes de controles que são frequentemente implementados e buscam atender o controle interno da organização. Desta forma, a empresa estuda e realiza seu controle assim:

Sujeito 1:

“Sim, nós temos uma pessoa que faz análise de todas as vendas e uma vez que são auditadas as margens e são auditados os impostos eu acredito que sim”.

Sujeito 2:

“auditados eu digo internamente, por que tem uma pessoa que faz a analisa de todo o custo e faz a precificação dos produtos e quando abre uma nova loja também ele faz a precificação e é sempre monitorada toda avaliação de custo, que ocorre é precificado novamente o produto para que a gente não perca dinheiro na operação”.

A empresa necessariamente não tem uma área de auditoria interna, mas possui colaboradores que exercem essa função conjunta com o propósito de dar credibilidade e confiança aos processos de venda da empresa. Os relatos corroboram com a prática de auditoria nas ações de precificação da empresa e detalham as ações tomadas para que não haja perda financeira nas operações.

P7.4b São realizados regularmente cálculos e avaliação do valor do ciclo de vida de um cliente?

Estar atendo às necessidades dos clientes desde a sua primeira compra, analisar seus anseios e contribuir com suas necessidades o máximo de tempo possível até ele deixar a empresa, são etapas do relacionamento com o cliente que determinam seu ciclo de vida na empresa. Os relatos que seguem traduzem os meios tomados pela empresa do estudo para a realização desta prática.

Sujeito 1:

“A gente tem dois tipos de venda, à venda de relacionamento que a gente tem uma avaliação mais forte do ciclo de vida do cliente, à venda de transação não, é uma venda quente a gente tem uma avaliação daquela venda específica e não do cliente ao longo do tempo por que é uma venda a única. Agora também ocorre uma avaliação

que são alguns clientes que indicam clientes, então a gente faz uma avaliação também que a gente chama de segundo o vendedor dentro da organização”.

Sujeito 2:

“[...] tem todo um monitoramento de clientes aonde tem ligações ativas, aonde são cobrados das lojas monitoramento também do cliente, quanto que ele está comprando, principalmente clientes chaves aqueles de carteira aonde compram todo mês, se ocorre algum mês de não ocorrer compra a busca desse cliente, o que está acontecendo e o potencial que esse cliente pode gerar”.

A empresa demonstra, por meio dos relatos dos entrevistados, que se preocupa com o relacionamento com o cliente e que monitora o seu ciclo de vida, porém não menciona qualquer tipo de cálculo que evidencie o valor do ciclo de vida do cliente.

4.8. PRÁTICAS RELACIONADAS À GESTÃO DE PROJETOS

Gerir um projeto é aplicar, de forma eficiente e eficaz, conhecimentos, habilidades e técnicas na execução de um projeto. O *framework* do CGMA (2014) define como sendo a integração de todos os aspectos informacionais e recursais disponíveis para garantir o resultado esperado com efetividade e qualidade. Para atender os aspectos da pesquisa no quesito gestão de projetos foram elaboradas as questões que seguem.

a. No que se refere a relevância da informação contábil

P8.1a O objetivo do projeto, a sua ligação aos grandes objetivos estratégicos, os seus resultados esperados, tempo do caminho crítico e seu orçamento formal, são produzidos, aprovados e distribuídos aos empregados relevantes?

A contabilidade gerencial deve certificar-se de que os objetivos do projeto estão de acordo com as prioridades estratégicas da organização, deve informar os processos do projeto para que se obtenha comprometimento e confiança das partes relevantes e deve fornecer controles adequados sobre o mesmo para minimizar os riscos. A questão é identificar como a empresa está gerindo seus projetos de acordo com os objetivos estratégicos e a quem responde por eles. Os relatos que seguem buscam responder adequadamente à questão.

Sujeito 1:

“Sim através do plano de ação, todo projeto tem um plano de ação e aí cada colaborador tem o seu empoderamento, atividade de clara e o prazo para ser executado”.

Sujeito 2:

Sim são principalmente a questão do orçamento então nós temos aqui 2 tipos de orçamento quando a gente fala de investimento, a gente tem o orçamento obra que compete tudo que eu vou precisar comprar adquirir e contratar para que o local físico esteja em condições aptas de gera a receita e o segundo momento é em todo orçamento da vida do empreendimento desde custo com despesas com agua luz até mesmo despesas bancárias e todas as pessoas envolvidas ali de gestão tem esse conhecimento e esse controle também”.

Embora os relatos dos entrevistados acenem positivamente para a questão, num gesto de afirmação sobre a realização da prática, o contexto de seus relatos não especifica ou deixa claro como isso ocorre, ou mesmo trata de orçamentos que não abrange o principal foco da questão. A maioria dos entrevistados também deu resposta positivas em seus relatos, mas não acrescentam argumentos que complementam a resposta para a questão.

P8.2a As metas de tempo, custo e qualidade, tolerâncias, medidas e restrições são conhecidas e acordadas?

Para que um projeto atinja os objetivos de melhoria continua e de resultados para a organização deve estar pautado em processos bem claros e procedimentos bem definidos. Precisa ser quantificado de maneira que se possa medir periodicamente os resultados e corrigir as distorções. A questão é pertinente a como a empresa alinha os objetivos dentro do projeto. Para tanto, os relatos que seguem detalham:

Sujeito 1:

“Sim, são conhecidos acordados e medidas”

Sujeito 2:

“Sim, existe para todo investimento um check list aonde tem a questão de tempo e responsabilidades o custo está no orçamento anterior, porém ali tem toda informação pra que a gente possa colocar o investimento em prática pra que ele possa começar a rodar”.

No relato do sujeito 2 percebemos que há um detalhamento sobre a questão o que atende de certa forma o questionamento em entender como a empresa conduz seus projetos, já o relato do sujeito 1 não especifica nenhum dos itens da questão, o que não contribuí com os anseios da questão. De qualquer forma, numa análise geral do contexto a empresa, ainda que timidamente, alinha os objetivos dos projetos na construção de seus resultados.

P8.3a Funções e responsabilidades dentro da equipe do projeto são documentadas e distribuídas?

A distribuição de funções e responsabilidades dentro da empresa proporciona o envolvimento de todos os membros da equipe, permite a troca de informações entre os colaboradores, ameniza o risco dos projetos e condiciona as ações estratégicas na busca de bons resultados. Como a empresa do estudo distribui e documenta estas funções está relatado nos trechos que seguem:

Sujeito 1:

“Sim, nós temos um controle muito intenso e pra cada item do planejamento nós temos um plano de ação que determina quanto vai custar, o que, quem e quando vai fazer também”.

Sujeito 2:

“Sim a gente trabalha com o Google, a gente tem uma planilha totalmente compartilhada aonde tem uma aba onde demonstra quem é responsável por cada item do check list, então nós temos ali desde a responsabilidade documental que passa por mim que seria a abertura da loja, até a responsabilidade logística que seria da toda a estrutura do estoque por exemplo, mas tem sim toda a responsabilidade da equipe ali todo mundo sabe o que tem que fazer e quem tem que fazer”.

A empresa operacionaliza seus planos de ação baseada em um documento eletrônico que direciona as ações e responsabilidades, segundo o relato do sujeito 2. Percebe-se que a preocupação é fazer com que o projeto seja concluído de forma que cada membro contribua, assertivamente e de forma natural. O pesquisador teve acesso à planilha de controle de ações que representa um roteiro muito bem organizado e que, em sua simplicidade, facilita o entendimento e execução. Foi registrada em nota de campo número 33 em 16/02/2018 a planilha de controle de ações.

P8.4a Os orçamentos dos projetos são produzidos em conformidade com os objetivos do projeto e as expectativas da organização?

Os orçamentos servem como instrumento para se planejar e controlar um projeto, partindo de sua posição passada, predizendo suas possíveis mudanças. A questão interpela a empresa sobre o elo entre a produção dos orçamentos dos projetos e as expectativas da organização. Os relatos destacados têm a incumbência de argumentar sobre a questão.

Sujeito 1:

“Sim, em nossos projetos o orçamento ele pode estar determinado específico no projeto ou não. Muitos projetos não têm orçamento, faz parte do custo do curso da loja, então esses não são especificados”.

Sujeito 2:

“Sim, principalmente porque nós temos um teto de investimentos, nós não podemos ultrapassar, claro se ocorrer de ultrapassar somente com a autorização da diretoria, o custo, desde o custo estrutural, então a gente tem sim”.

A empresa tem bem clara a ligação entre os orçamentos e suas expectativas, tanto que trata todos os demais projetos e seus orçamentos dentro de seu principal projeto, que é a abertura de lojas. A planilha de controle de ações e de orçamento, já mencionadas anteriormente, detalham esses orçamentos e projetos.

P8.5a Os fluxos de trabalho do projeto são devidamente suportados com recursos financeiros e tempo de pessoal?

Para que um projeto possa ser iniciado com expectativa de trazer resultados satisfatórios o mesmo deve contar com o aporte necessário de recursos financeiros e deve também contar com pessoas qualificadas para conduzi-lo. O eixo central da questão é como a empresa aporta os recursos em seus projetos para suportar os fluxos de trabalho. Destacamos os seguintes relatos para responder a interrogativa:

Sujeito 1:

“A ideia é que sim, a partir do momento que a gente tem o planejamento de recursos financeiros nós planejamos o recurso de pessoas, que para nós é muito importante. Nossa atividade depende muito de pessoas por isso que a gente, dentro da gestão, a gente sempre está trabalhando um ano antes, ou seja o recurso de pessoas que eu vou precisar para 2019 eu já estou pensando em 2018 para que em janeiro 2019 essas

peessoas já estejam engajadas, treinadas e produzindo da forma necessária para que a gente consiga atingir o planejamento do ano seguinte”.

Sujeito 2:

“Sim, pra que a gente conseguisse expandir foi necessário antes buscar recurso e uma expectativa de quanto cada projeto iria custar então nós temos esse dinheiro numa conta [...], e temos todo o pessoal pra fazer o trabalho, tivemos contratações específicas pra conseguir dar dinamismo ao objetivo do projeto[...]”.

Os relatos conferem o suporte necessário, da empresa, para os fluxos de trabalho. O sujeito 1 destaca os recursos financeiros, mas dá ênfase ao recurso de pessoal e o sujeito 2 faz o inverso, destaca o recurso financeiro prioritariamente, porém não são excludentes, mas complementares e constam na planilha de planejamento de recursos da empresa, já mencionada.

P8.6a Pacotes de trabalho detalhados, incluindo etapas, cronogramas, níveis de qualidade e fontes de financiamento são elaborados e documentados?

Manter uma estrutura organizada em cada projeto faz toda diferença quando se trata de resultados. A assertividade somente será atingida se a empresa, após iniciar a execução, controlar e acompanhar os resultados dos projetos. Para tanto, a organização deve apoiá-lo com os recursos necessários e acompanhar todas as etapas cronologicamente definidas. As entrevistas realizadas dão conta de que o projeto deve ser pensado e realizado a muitas mãos e que o sucesso deste depende do apoio e o do acompanhamento da aplicação dos recursos, conforme demonstram os relatos:

Sujeito 1:

“Sim, conforme já comentamos nossos projetos tem um plano de ação que determina tudo isso. Há diferentes níveis do que a gente precisa para cada atividade, a gente fala de gestão de projetos, que tem vários projetos, mas eu sempre vou me concentrar no projeto maior que é o projeto abertura de lojas, esse talvez nosso maior projeto e o que ocorre no nosso dia-a-dia, depois tem os pequenos projetos aonde são estabelecidos junto com cada unidade os cronogramas, os recursos financeiros, etc...”.

Sujeito 2:

“Sim, na planilha que comentamos, nós temos todos detalhados check list e os prazos para que cada um seja concluído para que na data específica a gente possa colocar o projeto em funcionamento e ali também tem toda a fonte financeira, seria o recurso mesmo que a gente buscou com a instituição financeira, alguns casos a gente trabalha

com algum outro tipo de financiamento, mas a maioria do nossos investimentos fica aportado por esse recurso já buscado junto a bancos”.

A empresa tem sólida estrutura em seus projetos e tudo está desenhado em uma planilha eletrônica, já mencionada, que proporciona um controle muito eficiente dos projetos em andamento, desde alocação de pessoas quanto de verbas para a conclusão dos projetos. Fases do projeto, cronogramas, aportes, tudo registrado e arquivado devidamente.

b. No que se refere à construção de confiança

P8.1b Os controles de projeto garantem que desvios de planos sejam identificados o quanto antes e respostas rápidas sejam implementadas para mitigar os riscos?

Para que um projeto seja gerido de maneira eficiente ele deve ser acompanhado periodicamente. Este acompanhamento tem por finalidade detectar as divergências entre previsto e realizados e assim garantir que a execução esteja atingindo os objetivos traçados. A questão indaga a empresa quanto ao tempo de resposta determinado para que disparates sejam resolvidos. Os relatos seguintes apontam os caminhos para uma resposta:

Sujeito 1:

“Sim, mas dentro da base conceitual que a gente trabalha, que é o PDCA (Planeja, Fazer, Checar e Agir), a gente sempre tem o cuidado de não querer corrigir o curso o antes de completar o ciclo, assim a cada correção se inicia um novo ciclo”.

Sujeito 2:

“acredito que sim, principalmente porque nesse modelo que a gente tem na planilha de controle todo e qualquer custo toda e qualquer tarefa toda e qualquer etapa deve ser mencionada e dado como concluída ou não. Um exemplo, se tiver qualquer compra que esteja fora do que seria necessário para realizar o planejamento já é mencionado na hora e é descartada ou é passada como uma compra específica por ser considerada um exagero ou algo assim”.

Os relatos são bem contundentes em afirmar que os desvios e sua satisfação são garantidos pelos controles que possuem. O método de controle explica muita coisa em relação às formas sobre como agir em situações desfavoráveis e induz o agente de acompanhamento e controle do projeto a uma resposta satisfatória.

P8.2b Os benefícios positivos e negativos do processo de execução do projeto são avaliados como parte da avaliação pós-projeto?

A avaliação do projeto deve considerar uma eficiente aplicação dos recursos, um eficaz cumprimento de metas e objetivos e o cumprimento efetivo das expectativas. É chegado o momento de a empresa avaliar se fez o que deveria ter feito e se alcançou o resultado que esperava alcançar. Para tanto foram indicados os seguintes relatos:

Sujeito 1:

“Sim, a gente faz todo o PDCA aonde analisa os pontos positivos e negativos checando cada um deles e corrigindo simultaneamente”

Sujeito 2:

“Sim nós já tivemos outros projetos já tivemos o primeiro que seria a primeira loja que a gente buscou o projeto e desde desse projeto até o que a gente está trabalhando agora houve uma evolução considerável em cima do que a gente foi avaliando de cada projeto sendo finalizado então sim a gente busca a parte positiva e negativa de cada projeto”.

Segundo os relatos dos entrevistados, dentro da planilha de ação da empresa, são gerados relatórios relacionando os pontos positivos e negativos e os mesmos são trabalhos no projeto para atingir sua efetividade, sendo que esta avaliação é arquivada para suportar novos projetos com informações.

P8.3b Os registros das lições aprendidas são mantidos para substanciar futuros projetos? Estes registros são referenciados antes de se iniciar novos projetos?

A experiência adquirida nos projetos passados permite, à empresa, suprir as medidas de eficiência e eficácia nos novos projetos, fazendo com que os erros e riscos sejam reduzidos e tornando-se uma vantagem competitiva no longo prazo. A empresa deve registrar os aprendizados de tal forma que possam servir de referência na avaliação de novas oportunidades.

Sujeito 1:

“Depois de checar os pontos positivos e negativos vamos fazer os registros e corrigir para que no próximo projeto esteja já devidamente melhorado, já dentro do conceito de melhoria contínua”.

Sujeito 2:

Sim, um novo investimento estaria suportado por toda avaliação dos outros já realizados e claro que a gente avalia esse a gente vê a necessidade e muda para os próximos também, então eu acredito que um documento hoje existente seria a planilha hoje utilizada desenvolvida que seria esse registro de cada projeto nosso [...]”.

Conforme os relatos, a empresa registra e controla os projetos por meio da planilha de ação que também fornece os dados necessários de referência e avaliação de novos projetos, onde é considerado o que deu certo ou não nos projetos anteriores para o início de um novo projeto.

4.9. PRÁTICAS RELACIONADAS À ADERÊNCIA E CONFORMIDADE À REGULAMENTAÇÃO

Estar em conformidade com a regulamentação significa obedecer a um conjunto de regras que conduz e orienta determinada prática. O *framework* do CGMA (2014) diz tratar do cumprimento das obrigações legais regulatórias com o objetivo de evitar sanções e promover a reputação da empresa. O CPC_00 é a Estrutural Conceitual que estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis. O decreto 7.817 regulamenta o ICMS no estado do Paraná. A lei 7.303/97 e suas alterações dispõem sobre o sistema tributário do Município de Londrina. A questão busca resposta para a adesão das práticas realizadas frente às regras de regulamentação em vigor. Para orientar o entendimento foram elaboradas questões que exploram como a empresa conduz suas práticas frente às regulamentações, ou seja, quanto de aderência às leis municipais, estaduais e federais, estas práticas conduzem:

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P9.1a É monitorado o panorama regulatório e legal para se entender os desenvolvimentos atuais e emergentes e seu impacto potencial sobre a organização?

De 11/01/2017 a 29/12/2017 foram publicadas no Diário Oficial da União (D.O.U) 173 leis ordinárias (dados do site do planalto federal). Este número representa somente as leis federais e não englobam decretos, leis complementares, medidas provisórias, dentre outras. O número aumentaria consideravelmente se somasse as leis

estaduais e as leis municipais. É certo que as empresas não precisam manter um acompanhamento de todas as leis que se alteram e em todas as esferas de governo, porém aquelas leis que diretamente influenciam seu negócio devem ter um olhar clínico. A questão pretende conhecer os meios de monitoramento que a empresa desenvolve sobre marcos regulatórios e como esses impactam a empresa em seu desenvolvimento. Os trechos destacados elucidam a questão:

Sujeito 1:

“Sim, a gente tem duas formas de analisar esse ponto, a gente tem as formas legais documentais que são as diretrizes de gestão básica, imposto tributação etc... e a gente tem uma parte legal que é da parte operacional você vai abrir uma loja você tem que atender uma situação legal Municipal licenças seja elas de alvará corpo de bombeiro e etc onde tem uma estrutura também tem uma pessoa que te cuida só dessa parte burocrática [...], [...] as demais situações quando a gente fala de regulamentação como as respostas anteriores já justificaram muito a presença de auditoria e os procedimentos internos, fica mais evidente e facilita mais a atingir essa essas conformidades as regulamentações mais a nível macro”.

Sujeito 2:

“Sim até por que nós temos auditoria externa, então seria a principal prática de monitoramento a nossa auditoria externa que vem duas vezes no ano, uma pra levantar todas as ações e a segunda para validar se as atividades foram corrigidas conforme a necessidade, então seria um dos grandes monitoramentos que temos”.

A empresa demonstra ter um cuidado com as questões legais, de acordo com o relato do sujeito 1 há uma preocupação mais ligada a pagamento dos impostos, outra ligada a burocracia na abertura de lojas e outra, também ratificada pelo sujeito 2, que está ligada à auditoria e procedimentos onde a revisão destes funciona como monitoramento. Não há menção nesses relatos sobre o monitoramento preventivo e uma preocupação com as possíveis causas em caso de mudanças na regulamentação legal.

P9.2a Aspirações de conformidade e metas/padrões mínimos de qualidade são estabelecidos e comunicados?

Todas as organizações devem estabelecer metas ou padrões mínimos de qualidade e estes devem estar em conformidade com as regulamentações do setor, por exemplo, a ABNT NBR 6118:2003 (Associação Brasileira de Normas Técnicas – Norma Brasileira), fixa os requisitos básicos para o projeto de estrutura de concreto simples, armado e protendido. A questão estabelece que padrões e metas mínimas sejam

essenciais e que a empresa deve nutrir a vontade de estabelecê-las em conformidade com as normas de regulamentação. Os relatos buscam suprir essa necessidade:

Sujeito 1:

“Sim, imagino que da forma que a gente trabalha, sai automaticamente, os processos e procedimentos um dos objetivos é que justamente não permita que não tenha não conformidade com a regulamentação”.

Sujeito 2:

“Sim acredito que eu posso usar como exemplo os nossos procedimentos que trazem padrões, trazem metas pra que a atividade esteja sempre coerente e que as avaliações, possam ser feitas”.

Por si só os relatos não garantem que há conformidade e metas mínimas de qualidade estabelecidas, porém foram apresentados ao pesquisador alguns procedimentos que atestam a preocupação da empresa neste sentido. Os procedimentos já foram registrados em questões anteriores, porém, estes servem para situações específicas, desta forma registrou-se em nota de campo número 34 em 16/02/2018.

P9.3a A organização mantém e documenta as exigências legais e regulatórias para todos os mercados em que opera? Isso inclui penalidades por não conformidade e os prazos para conformidade?

Todas as empresas são obrigadas por lei a manter guarda de sua documentação legal por um período mínimo, dependendo da espécie de documento, ou mesmo por período indeterminado. A questão trata de como a empresa faz o arquivamento de sua documentação obrigatória e mesmo as que se referem a punições por qualquer motivo:

Sujeito 1:

“Sim. Nós temos toda nossa documentação arquivada, seja ela contábil, seja ela trabalhista ou mesmo documentos de importação, projetos e tudo mais. Não tivemos nenhuma penalidade, a única documentação de conformidade que guardamos são os de auditoria para compara-los”.

Sujeito 2:

“Sim, sou eu que faço isso. Todas as obrigações que eu tenho estão de acordo com cada estado, cada cidade e faço isso mensalmente. Os fechamentos eu tenho toda uma base de recibos e declarações feitas guardadas no computador que é solicitado pela auditoria quando vem também.”

A empresa possui um sistema de arquivo bem dinâmico e moderno, tanto por meio eletrônico, feito em documentos em PDF e arquivado em nuvem, quanto por meio físico. De acordo com os relatos a empresa sustenta preocupação em manter a documentação arquivada e em cumprir os preceitos legais vinculados à documentação.

P9.4a As lacunas entre os resultados de autoavaliação e os padrões/metras mínimos de conformidade são destacados? São realizadas atividades de mitigação para diminuir essas lacunas? Esses esforços ainda definem as ações, os cronogramas e as responsabilidades?

Autoavaliação é um processo de conhecimento de si, no caso dos colaboradores da empresa, ou seja, verificar erros e acertos, verificar o que faz de melhor e quais as dificuldades que possuem; buscar soluções conjuntas promovendo ações e determinando períodos e responsabilidades para uma solução plausível. Desta forma, melhorar a visão a respeito do ambiente em que está envolvido. A questão investiga as formas de autoavaliação tratadas pela empresa e os meios em que as soluções são propostas.

Sujeito 1:

“A metodologia é muito simples, se tem inconformidade tem lacuna, tem treinamento. A forma de você solucionar é sempre na questão do treinamento. Então, se tem alguma conformidade que não está seguindo o procedimento aí é treinamento, se tem uma conformidade que não está no procedimento aí é uma atualização de procedimento. Mas normalmente no nível operacional é basicamente não está entendendo ou não a informação está sedimentada no colaborador”.

Sujeito 2:

“Sim, a gente pode considerar que sim, a gente faz uma autoavaliação, a gente verifica todos os desvios que possam estar ocorrendo e por que. Em cima disso é feito planos de ações uma das atividades até comentada antes de começar aqui a entrevista que foi essa reunião toda segunda feira 8 horas, uma das situações dessa reunião é levantar o que está acontecendo com a atividade o que não está dentro dos procedimentos ou não está dentro das ações esperadas. Hoje a gente programa toda uma ação em cima disso para que a gente possa sanar e continuar a atividade da empresa normal no dia a dia [...]. Toda segunda feira 8 a gente se reúne e verifica toda agenda da semana, verifica todas as situações de risco que possa estar ocorrendo e que depende de esforços de terceiros ou que dependa da própria pessoa para sanar, colocamos meta objetivo e na semana que vem a gente reavalia tudo o

que foi programado, esse é o meu departamento, então compras faz isso, a logística faz isso, todas as lojas fazem isso, os gerentes fazem com a sua equipe”.

A empresa apresenta soluções funcionais e diretas para mitigar as inconformidades da autoavaliação. Percebemos que o sujeito número 1 destaca o treinamento e ajuste dos procedimentos como solução para as inconformidades enquanto, o sujeito número 2, ratifica a solução e incrementa a metodologia aplicada na empresa para identificar as inconformidades de forma geral.

b. No que se refere à construção de confiança

P9.1b A organização é transparente sobre os seus pontos fortes e fracos de conformidade em relação às exigências regulatórias e outros relatórios e informações públicas requeridos?

A empresa deve ser transparente sobre seu potencial de gerar valor, deve assegurar que os preceitos legais são cumpridos e assim, promover a confiança e o nome da empresa. O objetivo da questão é apontar como a empresa trata seus pontos fortes e pontos fracos em relação às exigências de regulamentação. Os relatos buscam demonstrar o tratamento a questão.

Sujeito 1:

“São transparentes, as pessoas que precisam ter informação e trabalhar com a informação e que são exigidas estas informações, são 100% transparentes”.

Sujeito 2:

“Sim, a gente tem consciência aonde a gente é forte e aonde a gente tem que melhorar, por exemplo, nós tivemos aqui há uns 5 meses atrás uma grande dificuldade com o sistema o que aconteceu a gente começou a sofrer muito com a questão de sincronia no sistema dos módulos, então tivemos que ir até o fornecedor do sistema ficamos lá dois dias com eles debatendo todos os pontos de dificuldade para que fôssemos melhorando porque isso poderia trazer também uma penalidade caso a informação não estivesse coerente sincronizada com os módulos”.

Os relatos dos entrevistados mostram uma parte do todo, pois conforme relata o sujeito 1, há transparência na informação e conforme relata o sujeito 2, a empresa sabe dos pontos fortes e fracos e trabalha bem essas questões, porém nenhum deles relatam sobre pontos fortes e fracos relacionados a conformidade das exigências regulatórias das informações públicas. Um fator que pode ter interferido nas respostas é o alongamento da entrevista que pode ter gerado pressão em seu término por parte do entrevistado.

P9.2b Os processos são implementados e estrategicamente atualizados para fornecer uma garantia para as partes interessadas (stakeholders) que a conformidade com a regulação é completa?

O monitoramento do cenário regulatório deve estar diretamente ligado ao posicionamento estratégico dos processos e procedimentos da empresa, fazendo com que sejam atualizados à medida que as leis são atualizadas, construindo confiança e garantindo as partes interessadas conformidade a regulamentação.

Sujeito 1:

“Sim, toda vez que a inconformidade está ligada diretamente aos procedimentos esses são atualizados e todas as vezes que são ligados à ação esses são submetidos a treinamento”.

Sujeito 2:

“Sim, hoje mesmo da reunião que tive cedo, houve uma solicitação do contas a pagar, o colaborador reavaliou um procedimento nosso e enviou novamente para que fosse avaliado algumas mudanças que está solicitando, ainda não vi essas mudanças, mas caso tenha necessidade vão ser feitas e atualizado o procedimento, então acho que é um bom exemplo do nosso processo”.

Há uma preocupação da empresa em atender a regulamentação e quando se trata de processos e procedimentos a empresa faz com agilidade, é o que fica claro nos relatos dos entrevistados.

P9.3b Os resultados das avaliações de conformidade que são realizados numa base cíclica em relação às demandas regulatórias (de forma antecipada) são documentados? As avaliações envolvem a revisão dos controles sobre os principais processos, sistemas de governança e infraestrutura organizacional?

Todo histórico é importante para que a empresa possa formar banco de dados e a ele tornar, caso tenha interesse em consulta, avaliação ou até mesmo para explorar oportunidades. Com processos e procedimentos não é diferente, pois as informações passadas podem alavancar boas práticas e melhorias para situações futuras.

Sujeito 1:

“Toda revisão é documentada por que você vai atualizando os processos, os procedimentos, atualizando versões. Toda a nossa estrutura está ligada a melhoria continua baseado na auditoria, a auditoria é o ponto onde você faz as atualizações

dos processos procedimentos e no dia a dia a gente vai analisando a ação de cada colaborador”.

Sujeito 2:

“Sim eles são documentados, todo o fechamento mensal tem gravado no computador e em forma digital com todos os relatórios e os arquivos que eu precisei levantar para que eu pudesse fazer e sempre sendo confrontado com o sistema com o que está legal, com o que a legislação determina”.

A empresa busca apoio na auditoria para suportar as mudanças em processos e procedimentos e documenta o evento juntamente com os demais processos de auditoria, conforme relata o sujeito 1. No relato do sujeito 2, embora não fique claro o atendimento à questão, cabe evidenciar que os arquivamentos realizados pela empresa passam pela forma por ele sugerida, com gravação em computador, pastas, servidor e nuvem.

P9.4b É dada importância aos recursos, ao impacto social, a ética e ao código de conduta da organização?

Cuidar dos recursos, principalmente humanos é de certa forma, promover mudanças positivas nas vidas das pessoas a partir daquilo que se faz. Para isso, a empresa deve preocupar-se em estabelecer regras em seu ambiente que discipline e oriente os comportamentos de acordo com os valores da empresa, mas que leve em consideração o respeito à essência das pessoas.

Sujeito 1:

“A gente entende, dentro do nosso slogan de mercado, a gente tem uma parte social importante que é a parte de qualificação de mão de obra, em todas as nossas unidades nós temos um centro de treinamento para qualificar a mão de obra, trabalhar o desenvolvendo desse mercado, é claro que nós temos interesse comercial nessa operação, você desenvolve mão de obra mas essa ação também ela traz o um impacto social importante porque você está qualificando profissionais no mercado, dando a oportunidade dessas pessoas a buscarem, a terem um emprego, buscar uma oportunidade de trabalho melhor”.

Sujeito 2:

“Sim, sempre estamos avaliando tanto no recurso como a parte ética, nós temos desenvolvido no plano de negócio aonde demonstra quais são os nossos valores e toda avaliação toda decisão é tomada em cima disso também”.

De acordo com os relatos, a empresa busca envolver os colaboradores dentro de um contexto que suporta seus valores, proporcionando expectativa social, sem tirar-lhes a liberdade de escolhas, mas posicionando seus comportamentos para os objetivos da organização.

P9.5b Novas normas são adotadas e a organização busca ser uma líder na interpretação, aplicação e geração de relatórios de conformidade regulatória?

Há uma diferença impactante entre seguir regras e monitorar as regras, não que na segunda opção deixe de cumpri-las, mas esta proporciona à empresa dinamismo e assimilação num tempo menor e proporciona uma vantagem competitiva.

Sujeito 1:

“A ideia é que a gente sempre tenha um nível de excelência nessa área, mas a gente tem a consciência que a gente hoje atende nossas necessidades, então toda implementação de uma nova regra a gente busca entender a necessidade o custo que está envolvido”.

Sujeito 2:

“Sim o projeto espaço Smart é novo no mercado e está buscando seu espaço, então tem que ser sim um exemplo na questão administrativa também embora seja algo mais burocrático, mas sim posso considerar que a gente tenta ser líder sim nas situações de normas regulatórias”.

Segundo o relato do sujeito 1, a empresa busca, dentro da interpretação das normas regulatórias, atender tudo que é inerente ao seu negócio avaliando o custo deste atendimento e a real necessidade para implementação. O que é corroborado pelo sujeito 2 quando cita esta necessidade como um fator de visibilidade comercial, pela segurança e confiança que transmite a terceiros.

4.10. PRÁTICAS RELACIONADAS À GESTÃO DE RECURSOS

O foco da gestão de recursos está diretamente relacionado ao tipo de informação, com a qual, a empresa é suportada por sua contabilidade gerencial e ao desempenho orientado pelo seu planejamento estratégico. O *framework* do CGMA (2014) destaca que a gestão de recursos deve levar em conta o contexto da tomada de decisão na consideração das disponibilidades, alinhando os recursos com os objetivos estratégicos e ajudando a organização a gerenciar as melhorias transformacionais em produtos e

processos com eficiência e eficácia. Para o estudo desta prática foram utilizadas as questões seguintes:

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P10.1a Dados de crescimento externo e de mercado potencial são considerados e utilizados como base para criar alocações de recursos hipotéticos? Isso ajuda a evitar os problemas de viés cognitivo que surgem quando as alocações para o próximo ano são baseadas no ano anterior, sem avaliação crítica?

Os bons resultados alcançados pelas empresas implicam no crescimento econômico e, por conseguinte impactam nos fatores externos e nas tendências de mercado fomentando o consumo. A tendência é que esse crescimento seja considerado pelas empresas que destinam, em seus orçamentos, recursos necessários, para que possam participar desta fatia de crescimento.

Sujeito 1:

“No nosso caso todas as alocações de recursos para os próximos anos são baseadas dentro de um projeto para o próximo ano, então o fator principal que nós consideramos é o nosso planejamento de crescimento”.

Sujeito 2:

“Sim, são considerados principalmente pelo estudo que foi feito, já comentado anteriormente, sobre quais cidades seriam propícias para investimento da empresa em função do seu projeto, então a gente faz todo esse levantamento de crescimento e de mercado para alocar os recursos”.

O projeto da empresa, conforme relatado pelo sujeito 2, foi planejado conforme um estudo de *geomarketing* para identificar regiões e cidades com potencial para receber uma filial, desta forma a empresa apresenta aderência à questão, o que é reforçado pelo sujeito 1 quando diz que o crescimento da empresa está baseado no planejamento.

P10.2a 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?

Dependendo da empresa, do seu porte e de sua constituição hierárquica pode existir um grupo de pessoas que tem a incumbência de auxiliar a empresa nas alocações de investimentos. Este grupo é importante para que os investimentos, devido à

disponibilidade dos recursos escassos, sejam feitos considerando a melhor alternativa risco e retorno.

Sujeito 1:

“Não existe um comitê formalizado existe o grupo de pessoas que se reúne e as decisões são tomadas basicamente pelo investidor e pelo pela direção da empresa”.

Sujeito 2:

“Sim, todo mês tem a reunião nossa de apresentação de resultados aonde participa diretoria e investidor e todas as informações são documentadas em uma ata [...]”.

Conforme os relatos, dos entrevistados, há uma equipe que pode decidir pela empresa sobre os investimentos, mas não foram relatados os membros que compõe essa equipe. Não ficam claras as diretorias que participam, mas entende-se que a empresa conta com votos de membros para decisão de investimentos.

P10.3a A gerência superior conhece os funcionários que têm alto desempenho? Remuneração, descrições de cargos e carreiras são padronizados para facilitar a circulação de talentos para as áreas prioritárias, independentemente da localização geográfica?

Algumas empresas buscam construir um diferencial competitivo construindo estratégias que retém talentos. Estas estratégias consistem em programas que relacionam práticas para garantir que pessoas que tem capacidade acima da média permanecem na empresa o máximo de tempo possível. Outras empresas não criam programas, mas oferecem uma série de benefícios e plano de carreiras atrativas para que possam atrair estes talentos e manterem-se competitivas.

Sujeito 1:

“Sim, nós temos um departamento de RH que cuida dessa situação para nós e a gente tem toda a questão de remuneração, de sucessão de cargos, estrutura de crescimento formatada, por exemplo, nós temos os gerentes começam como gerente júnior, depois gerente premium, gerente sênior e isso é transparente eles sabem o que tem que conseguir alcançar para buscar esse crescimento, então acreditamos que sim”.

Sujeito 2:

“Sim, nós temos toda nossa árvore de funções, de cargos onde tem toda a parte de hierarquia e sabemos sim qual é o potencial de cada um dos colaboradores e quem

pode estar contribuindo futuramente aqui com a participação maior de gerência, por exemplo.”

Notoriamente a empresa tem uma política de retenção, mesmos que inicial, pois apresenta uma estrutura de cargos e salários, conforme relatos, que motiva os funcionários a buscarem algo mais. O pesquisador teve acesso a uma planilha de cargos e salário onde consta a descrição, a ascensão vertical e horizontal, salários, etc., que corresponde à estrutura de cargos e salários da empresa. Esta planilha foi registrada em nota de campo número 35 em 16/02/2018.

P10.4a É fornecida a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional das alocações de recursos propostas?

A transferência de local de trabalho nunca é fácil e muita coisa tem que ser pensada. O funcionário deve analisar o novo ambiente de trabalho e os custos que incorrerão nessa localidade, vários fatores devem pesar nesta decisão. Às vezes, o custo de vida é mais alto, as escolas são mais caras e mais longe, o aluguel, o custo da mudança, o emprego do cônjuge, etc. Geralmente, as empresas arcam com uma parte deste custo, além do aumento de salário por mudança de localidade obrigatória por lei.

Sujeito 1:

“Sim, basicamente o planejamento nosso, é do planejamento que sai a gestão dos recursos, todo recurso tá ligado ao nosso planejamento”.

Sujeito 2:

“Sim considero que sim, tanto financeira como técnica, na busca da situação, eu considero digamos um cargo novo a gente tem todo esse cuidado sim”.

Pela característica da pergunta, houve certa confusão quanto de que se tratava a alocação de recurso, após esclarecimentos a maioria das respostas dos entrevistados pendeu para o recurso humano, ou seja, a alocação de um colaborador em um novo ambiente. Pelos relatos não fica claro um suporte da empresa para esta alocação e nas entrevistas com os demais colaboradores também não houve menção sobre este suporte.

P10.5a Os relatórios são elaborados de forma a incluir os gastos de capital, o tempo utilizado da alta administração, despesas com marketing, os recursos utilizados em pesquisa e desenvolvimento e pessoas talentosas/com desempenho superior?

Toda empresa deve manter um bom controle de seus gastos, caso contrário pode enfrentar dificuldades. No dia a dia diversos gastos são originados para atender sua operação, portanto é fundamental que se tenha um controle bem apurado.

Sujeito 1:

“Tem os relatórios que a gente analisa o fluxo de caixa e os relatórios que a gente analisa os aportes de capitais e os destinos esses aportes onde eles foram empregados. É basicamente obtenção de recursos, retornos, opções, custos de oportunidade, transferências, alocações [...]”.

Sujeito 2:

“Em parte eu considero que sim que seria quando a gente emite os relatórios para entender qual é o gasto com marketing, qual é o gasto com diretoria, a parte do custo está bem desenhada e também para entender quem é que são as pessoas chaves também [...], [...] em relação ao desempenho nós temos aqui um exemplo que seria o contas a receber aonde tem um relatório de inadimplência, então pelo aquele indicador versus faturamento você consegue identificar a capacidade da pessoa de desenvolver a tarefa”.

De acordo com os relatos a empresa possui relatórios que demonstram alocações de capital com despesas operacionais importantes. Durante a entrevista foi apresentado, ao pesquisador, alguns relatórios que suportam a empresa nesses quesitos, os quais foram registrados em nota de campo número 36 em 16/02/2018.

P10.6a Os relatórios destacam os requisitos para a obtenção de recursos, retornos e opções para que os custos de oportunidade de permuta/ transferência de alocações de recursos sejam visíveis?

Os relatórios são essências para a tomada de decisão nas empresas. Eles representam a maneira mais concisa da empresa entender seu negócio, o andamento das demandas, os resultados produzidos, ou seja, gerir o negócio para que possa alcançar resultados positivos.

Sujeito 1:

“Sim, nós temos relatórios que atendem a todas essas especificidades”.

Sujeito 2:

“Sim, um exemplo pode ser o controle de contas a pagar aonde a gente tem compras de oportunidade pra revenda, então você consegue identificar quais compras foram

realizadas, onde a gente conseguiu um desconto a vista, onde futuramente consegue melhorar a margem do produto na venda”.

A empresa, de acordo com os entrevistados, atende ao quesito, pois seus relatórios são precisos para suas tomadas de decisões. Todos os entrevistados julgaram os relatórios da empresa como suficientes e dizem não ter dificuldades em utilizá-los em suas tomadas de decisões. A empresa possui uma série de relatórios customizados junto com a empresa que administra o software de gestão que utiliza para que possam atender suas necessidades de decisão.

P10.7a Os relatórios mostram se os líderes da organização dedicam tempo suficiente para focar nos objetivos estratégicos da companhia?

Acompanhar o trabalho das equipes faz parte da gestão da empresa e deve buscar a integração e sincronização da execução do seu planejamento. Para alcançar o resultado esperado além de delegar o gestor deve avaliar e acompanhar o desenvolvimento dos projetos, verificando o andamento, oferecendo *feedback*, acompanhando prazos, assim pode agir proativamente ao invés de reativamente.

Para acompanhar e garantir a realização de um projeto o líder deve ter a capacidade de comunicar com clareza as tarefas, engajar a equipe, dividir as tarefas em etapas, orientar cada etapa, estabelecer períodos de acompanhamento e utilizar ferramentas que possam avaliar de forma individual ou coletiva a equipe e o resultado do projeto.

Sujeito 1:

“Existe algum Acompanhamento, existe o comprimento através do plano de ação que cada um tem que fazer as atividades, não existe nenhum relatório específico, como a gente desmembra no plano de ação, toda a variação de tempo está baseada no plano de ação”.

Sujeito 2:

“Não consigo visualizar um relatório específico, mas acredito que tenham tempo sim, principalmente, quando se fala de gerência; existem alguns relatórios comerciais onde a gente busca trazer esse foco estratégico para que se reverta em venda.

Conforme os relatos não existem um relatório específico de acompanhamento das atividades de liderança, porém os relatórios de metas são utilizados para cumprir

esse papel o que tem satisfeito a necessidade da empresa de acordo com a maioria dos entrevistados.

b. No que se refere à construção de confiança

P10.1b A necessidade de um consumo sustentável de recursos é compreendida e a alocação de recursos é planejada em conformidade? A utilização de recurso é medida comparando-a com as metas planejadas, análises e informações fornecidas em relatórios?

Com a integração da informação é possível compreender onde a empresa emprega seus recursos e acompanhar todas as operações da empresa para caso necessário, corrigir possíveis desvios. O objetivo é que o planejamento estratégico seja o norteador das ações em busca de um resultado sustentável.

Sujeito 1:

“Toda parte de recurso nossa ela vai estar no planejamento e tudo isso é acompanhado, ou seja, o planejamento aloca os recursos de ampliação de estrutura, de gestão de novas lojas e cada desmembramento desse se torna um projeto que é acompanhado custos, metas, métricas, etc...”

Sujeito 2:

“Sim, eu uso como exemplo o nosso fechamento mensal onde temos o planejamento de orçamento do mês versus realizado pra entender se houve algum desperdício financeiro onde não é necessário, e eventuais gastos são todos solicitados pro financeiro e somente com autorização da diretoria é concretizado”

É perceptível que os entrevistados se apoiam muito na questão do planejamento e não é por menos, este deve ser o centro de apoio das atividades da empresa. Conforme relato do sujeito número 2, um conjunto de relatórios mensais é apresentado ao final de cada mês e aos mesmos é dado o nome de *book* de relatórios, já citado em questões anteriores, este book contém as informações e análises necessárias para as tomadas de decisões.

P10.2b Se realizados investimentos de alto ou desconhecidos riscos a alocação de recursos é feita por etapas? São estabelecidas metas para cada etapa e os recursos adicionais só são liberados quando metas intermediárias são atingidas?

Cada etapa de um projeto traz uma variação na informação, e essa variação determina o tipo de análise, a comunicação e o foco da gestão de risco, assim a

contabilidade gerencial deve, a cada etapa, agregar ao processo melhorias de desempenho.

Sujeito 1:

“Sim exatamente como eu havia já explicado, a nossa gestão de risco, a gente tem uma meta anual de 10 lojas, a intermediária é 5 lojas, então abre 5 lojas, faz e avaliação da continuidade do processo de investimento, cada etapa tem uma liberação de recurso que só é liberado após a conclusão da primeira etapa”.

Sujeito 2:

“Nós não disponibilizamos todo recurso de uma vez, nós deixamos esse recurso numa conta consolidada e à medida que ocorre a necessidade do caixa nós avaliamos essa necessidade de caixa e usamos o recurso [...], [...] até hoje não o que aconteceu da gente identificar situações onde o aporte deveria ser maior do que o planejado [...], [...]o nosso projeto não deu início sem que antes tivesse esse recurso já pra suportar, então a gente descobriu essa necessidade antes de gerar a situação operacional mesmo”.

A empresa trabalha a gestão de risco baseada em cumprimentos de etapas, ou seja, os recursos são liberados de acordo com o cumprimento e a avaliação das etapas do projeto, é o que relatam os entrevistados.

P10.3b Apesar de que 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?

Na maioria das empresas os gestores são remunerados por desempenho e tendem a orientar suas ações para resultados que atendem a essa demanda em detrimento ao esperado pela empresa. Políticas de governança restringem este tipo de conflito, a fim de garantir aos investidores resultados sustentáveis.

Sujeito 1:

“Sim porque todo o projeto já se deu de uma forma planejada onde o investidor tinha pela consciência dos riscos, dos impactos, do valor de investimento e até do prazo de retorno do investimento”.

Sujeito 2:

“Sim, é analisado desde a situação de 6 meses, como situações maiores de 2 anos, 1 ano, a gente tem todos os controles, temos planilhas pra demonstrar como está o

projeto, no caso se todas as metas forem cumpridas, como estará o projeto daqui dois meses, três meses, quatro meses e assim por diante”.

Nota-se que há um acompanhamento minucioso dos projetos da empresa e que em várias etapas há avaliação para alinhamento dos mesmos, o que demonstra que seus gestores têm consciência do montante de aplicação dos recursos, dos riscos ao longo do tempo e dos prazos de retornos desses projetos.

P10.4b Decisões de investimento passadas são analisadas para verificar se estes atingiram seus objetivos? Novas decisões de investimento só serão consideradas quando proverem um resultado robusto para o negócio?

Decisão, sobre investimentos, requer conhecimento e acompanhamento do mesmo ao longo do tempo, assim informações passadas serão úteis para proporcionar as melhores decisões quando as alternativas são manter, descontinuar ou vender um investimento.

Sujeito 1:

“Sim, principalmente baseado em nas lojas, a gente tem todo o desempenho mapeado, desde anual, trimestral, mensal, do investimento em cada loja, é isso que justifica investimento”.

Sujeito 2:

“Sim, são avaliadas as decisões passadas para que elas possam nos ajudar em um novo projeto, elas são como base para que novos projetos sejam avaliados de forma diferente. Por exemplo nós sabemos que a abertura de uma loja no mês de dezembro e janeiro não é produtiva pra nós principalmente porque gera um custo alto por um período de vendas baixo, [...] agora a gente vai adaptando os novos projetos em cima de algumas situações que descobrimos[...]”.

A empresa demonstra uma postura de investimento que reconhece e valoriza as informações passadas para projeções futuras. Isto fica claro nos relatos dos entrevistados quando o sujeito 2 diz que, em determinados períodos, a abertura de novas lojas consome mais caixa do que gera, esta informação é corroborada pelo sujeito 1 quando diz que todo o desempenho é mapeado e isso justifica o investimento, dando sinais que este mapeamento fornece as informações necessárias para as tomadas de decisões.

4.11. PRÁTICAS RELACIONADAS À GESTÃO DE RISCO

Acontecimentos alheios à vontade da empresa podem surgir a qualquer momento e com eles a possibilidade de insucesso nos investimentos. Para o *framework* do CGMA (2014) a gestão de risco é o método pela qual a empresa identifica, avalia e responde as incertezas de sua operação apoiando os objetivos de seu planejamento estratégico. Para entender como a empresa realiza esta gestão de risco foram formuladas as questões seguintes, que relacionam relevância e confiança nas informações que apoiam as tomadas de decisões:

a. No que se refere à relevância da informação contábil

P11.1a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem a cultura de gestão de risco, o apetite e tolerância ao risco, políticas e estrutura conceitual, incluindo os custos, benefícios propostos e os indicadores-chave de risco?

Conhecer e gerir os riscos possibilita a empresa lidar com a incerteza, aumentando sua capacidade de execução estratégica e diminuindo a probabilidade de insucesso, atendendo assim, as expectativas das partes interessadas.

Sujeito 1:

“Toda análise de risco nossa é feita com base no planejamento, nossa planilha de investimento contempla todas as probabilidades, nosso planejamos, os pontos críticos e o que nós temos que melhorar mensurar e acompanhar”.

Sujeito 2:

“Sim, que nem eu comentei, nós tínhamos o projeto de 2018 chegar a 20 lojas, com a situação financeira, comercial e econômica, nós baixamos pra 15 em cima dessas informações relevantes que nós temos na planilha de investimento”.

Novamente a empresa baseia-se na planilha de planejamento de investimentos para responder à questão visto que, na opinião dos entrevistados, a mesma contém o suporte necessário para acompanhar os investimentos, mitigar os riscos e apresentar os resultados e o desempenho ao longo do tempo.

P11.2a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem o ambiente de risco externo e principais direcionadores de potenciais

riscos/oportunidades - por exemplo, mudanças nas políticas organizacional, econômicas, sociais, tecnológicas, ambientais e legais.

A organização deve identificar os riscos relacionados ao ambiente externo, seus principais direcionadores em potencial e propor recomendações adequadas e relevantes de acordo com o tamanho do risco.

Sujeito 1:

“Uma preocupação bastante grande na organização é não ser muito burocrático então a gente faz o acompanhamento de uma forma bastante objetiva facilitando a visualização, análise e a capacidade de tomar decisões, então por isso que sempre as respostas elas remetem ao planejamento, porque em cima do planejamento é que se identifica as oportunidades, faz a gestão de riscos e se estabelece os planos de ação”.

Sujeito 2:

“É avaliado, mas não é um dos pontos aonde chegam a inviabilizar o projeto principalmente pela forma que nós estamos no mercado, nós estamos no momento de mudar uma cultura de construção civil, nós estamos num mercado tomado pela alvenaria, então é esse mercado que a gente acaba buscando tanto e com a crise a gente conseguiu expandir tomando o mercado de alvenaria, por exemplo, então sim é considerado toda política social e econômica que o país vive, mas não é algo que chega a ser impeditivo para o projeto”.

De acordo com os relatos, a empresa, não só se preocupa como se utiliza das informações do ambiente externo para tomadas de decisão e isto fica notório na fala do sujeito 2 quando diz que com a crise expandiram num mercado fechado com base nas informações do planejamento. Está informação é confirmada pelo sujeito 1 quando diz que em cima do planejamento a empresa identifica os risco e oportunidades e estabelece os planos de ação.

P11.3a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem uma escala de riscos que foi identificada como material para a organização? Eles devem ser considerados no contexto do modelo de negócio da organização, incluindo relações externas chaves, tais como os principais parceiros da cadeia de produção, bem como os riscos comportamentais?

Existem algumas variáveis importantes a serem consideradas quando se fala em gestão de risco, uma delas é a cadeia de valor. Parcerias importantes devem ser

consideradas no modelo de negócio da empresa, visto que compõem relevância na composição estratégica e na estrutura de resultados.

Sujeito 1:

“Nós sempre consideramos as parcerias em nosso planejamento. Como trabalhamos com alguns produtos importados temos que ter um fornecedor parceiro que possa nos atender nas demandas numa eventual necessidade. Temos clientes também que são parceiros de indicação e que promovem o nome da empresa por exemplo, um dos nossos clientes ele tem uma empresa que faz casas pra revenda, o diferencial dele é o tempo, a economia de material, o isolamento acústico e isso nós fornecemos a ele então quando divulga seu negócio está divulgando o nosso também”.

Sujeito 2:

“Sim, quando comentamos dos principais parceiros a gente pode considerar fornecedores, nós temos como principal fornecedor nosso, de um produto que nós também importamos, que temos que tomar muito cuidado para que a gente acabe queimando por que a importação ela está no mercado externo, ela é variável, ela é inconstante, enquanto isso nós temos um fornecedor aqui dentro que é parceiro também”.

Segundo os relatos dos entrevistados a empresa associa seus principais parceiros ao seu planejamento uma vez que promovem o resultado da mesma. Em especial os fornecedores que sinalizam compor a cadeia de produção em uma parte importante dela.

P11.4a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem uma avaliação destes riscos, usando uma combinação de ambas as abordagens quantitativa e qualitativa?

O processo de identificação de riscos deve considerar todos os riscos essenciais para o sucesso do projeto. Na análise qualitativa a empresa prioriza os riscos a partir da sua probabilidade de ocorrência e seu impacto, enquanto na análise quantitativa analisa numericamente os efeitos dos riscos nos objetivos.

Sujeito 1:

“O nosso PDCA quantifica e qualifica todas os nossos riscos de forma que minimize contratemplos. Todo nosso planejamento possui cenários de levam em consideração a gestão de risco em cada etapa e o que isso vai interferir no nosso resultado”.

Sujeito 2:

“Não me recordo de algo específico mas acredito que sim, principalmente pela forma que a gente alinha cada negócio, na planilha de investimento você pode colocar vários cenários no projeto e de acordo com o cenário, de acordo com as informações que você informa na planilha, ele te diz qual que é tempo de retorno qual é a necessidade de fluxo de caixa de aporte, então a planilha traz bastante informações assim”.

A empresa orienta suas ações, a partir de sua planilha de investimentos e a montagem de cenários, conforme os relatos facilitam o processo de identificação, qualificação e quantificação dos riscos para que se possa determinar o que é preciso para mitiga-los.

P11.5a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem respostas aos riscos (evitar, transferir, mitigar e de tolerância) serão propostas para cada risco material identificado?

Muitos processos representam riscos para a organização, principalmente os processos físicos e financeiros. Eles devem ser identificados e avaliados pela contabilidade gerencial para identificar seu impacto na criação de valor e as medidas corretivas para apoiar a execução dos objetivos estratégicos.

Sujeito 1:

“Os cenários que montamos contemplam o que devemos evitar, mitigar qual a tolerância é respostas para que possamos seguir no nosso planejamento”.

Sujeito 2:

“Sim, eu vou acabar sempre voltando a questão da planilha de investimento do projeto, ela tem todos os cenários e como que a gente trabalha eles, eu já comentei que tínhamos uma situação de um projeto que necessitaria de 400 a 500 mil de aporte e identificamos que foi pra 700 mil, tudo baseado em cima de histórico e de informações que nós temos já nos outros projetos nas outras lojas”.

Conforme relato sujeito 2, a empresa busca no seu planejamento as respostas para propostas de risco como quando diz que foi identificado um aumento considerável no custo de abertura de lojas. O sujeito 1 confirma sua resposta quando diz que os cenários contemplam o modo com que a empresa age nessas situações.

P11.6a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem a exposição ao risco, antes e após a aplicação de controles (risco bruto e líquido)?

Avaliar risco requer entender o que a organização enfrenta de risco e a probabilidade e impacto deste risco na realização do planejamento estratégico. O primeiro passo é mensurar o risco para que se possa aplicar uma resposta ao mesmo e depois avaliar se a resposta dada surtiu o efeito necessário para o desempenho do projeto.

Sujeito 1:

“Nós sempre avaliamos os riscos, ou as ocorrências de riscos, através de cenários no nosso PDCA e nele tratamos as situações de solução e avaliamos qual será o risco após a solução implementada”.

Sujeito 2:

“Considero que sim, nós não temos essa cultura, na questão de como que eu poderia colocar isso na aplicação de controles, os controles que eu considero são os controles no dia a dia, o que tem seria o início o checklist e depois uma avaliação do projeto”.

A empresa considera que tem feito um bom gerenciamento de sua exposição ao risco utilizando-se os controles que tem, conforme relatado, os relatórios e planilhas utilizados para tanto são recorrentes e já foi referenciado em questões anteriores.

P11.7a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem detalhes de eventos de risco e resultados (incluindo quase-perdas e testes de estresse), juntamente com medidas corretivas tomadas para lidar com as deficiências de controle?

A concretização dos objetivos da empresa necessita ter um grau de confiança razoável e para isso a contabilidade gerencial contribui com informações relevantes que servem para identificar, medir e controlar o nível de risco e os resultados dos projetos. Os processos e controles precisam estar bem definidos e alinhados a estratégia para que possam propiciar a eficiência e eficácia operacional. Desta forma a empresa precisa constituir medidas necessárias para lidar com possíveis deficiências desses controles que interferem na proteção de seus ativos.

Sujeito 1:

“Bom. É redundante, mas vamos lá, todas as informações são reunidas em um único documentos eletrônico, nosso PDCA, ele inclui tudo que nós precisamos e contém

cenários de tudo que imaginamos que pode ser um risco, então as deficiências são mínimas, uma coisa ou outra sempre tem, mas é fácil de lidar e com as correções a relação previsto versus realizado sempre tem pouca diferença. Logico que estamos falando de situação normal e não atípica [...]”.

Sujeito 2:

“Sim, mas isso eu considero pós investimento, a primeira parte seria obras e recursos financeiros e no segundo momento quando você tem o projeto rodando, que você coloca em prática a situação de todos os nossos procedimentos, é onde começam ocorrer necessidades de treinamento, necessidades de acompanhamento próximo das unidades pra tomar as medidas corretivas”.

Embora o relato do sujeito 2 considere apenas a parte da questão que fala dos resultados e assim, em sua opinião, seria pós projeto, o relato do sujeito 1 consolida opinião já difundida de que seus controles estão baseados em planilha eletrônica e que todos os cenários contemplam identificação, acompanhamento e solução na gestão dos riscos.

P11.8a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem relatórios de auditoria interna?

A auditoria interna contribui na gestão de risco com os testes regulares que faz nos processos e controles, o que favorece a mitigação das probabilidades de riscos e impactos nos resultados. Fornecem assim uma garantia de que a gestão de risco está operando efetivamente.

Sujeito 1:

“Nossa auditoria é semestral e eventualmente chamamos para resolver um problema pontual, então a auditoria nossa dos projetos é resumida no fechamento mensal onde a gente compilada tudo no book e analisa junto com os gestores e o investidor”.

Sujeito 2:

“Sim, todos os fechamentos nosso demonstram as informações, tanto de operacional, quanto de investimento, quanto foi pra cada investimento em cada loja e quanto está investido no acumulado”.

Foi observado pelo pesquisador que a auditoria interna dos projetos é feito na própria empresa pelos funcionários do departamento financeiro, conferida e analisada pelos gestores revisado pela empresa de auditoria de tempos em tempos.

P11.9a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem cenários que indicam como os riscos interagem e combinam entre si?

Ao reunir informações relevantes internas, externas, financeiras e não financeiras, ambientais e sociais na composição de cenários, a contabilidade gerencial fornece previsão dos impactos na geração de valor e orienta a elaboração da estratégia.

Sujeito 1:

“Os cenários fazem parte do dia a dia da gestão, a gente vive montando cenários, dos investimentos, dos projetos e fazendo as comparações, as análises, é assim que conseguimos obter os resultados”.

Sujeito 2:

“Sim, acho que posso usar o exemplo das 20 para 15 lojas, nós tínhamos um cenário para montar 20 lojas no final de 2018 e hoje a gente já ajustamos isso para 15 e de acordo com dados e de acordo com projeções realizadas de faturamento e necessidade de caixa.”.

A empresa deixa claro que se utiliza da montagem de cenários. O relato do sujeito 1 afirma a prática onde diz que montam cenários e fazem comparações e o sujeito 2 atesta a prática quando diz que a decisão de ajustar o projeto foi tomada com base na comparação de cenários.

P11.10a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem os sinais de alerta e avisos de problemas.

Muitas vezes os projetos podem sofrer desvios e os resultados não saírem como desejados, isso é um sinal de que alguma coisa não está funcionando como deveria e precisa ser corrigida para que o projeto retorne ao caminho dos resultados satisfatórios. Sinais de alerta são como alarmes que demonstram que o projeto está com algum problema e podem ser criados preventivamente para que soem no início do problema, assim a empresa não é pega de surpresa, detecta o mais rápido possível o desvio, realiza a ação necessária e retorna ao rumo desejado.

Sujeito 1:

Neste tempo que estamos tocando o projeto principal, digamos assim, que é a abertura de lojas, passamos por algumas situações que hoje estão automatizadas para que, em certas condições, apareçam, nos dando o sinal de que alguma coisa não está certa e assim corrigirmos imediatamente”.

Sujeito 2:

“Sim, a pouco tempo tivemos uma reunião que foi sobre esse tema mesmo, onde tivemos que regredir em uma situação de expansão por necessidade financeira, então isso nos trouxe um alerta nessa situação e então mudamos alguns procedimentos para que o sistema nos ajudasse a identificar o problema antes de ocorrer”.

Prever resultados é a melhor forma de não ser pego de surpresa. É o que os relatos dos entrevistados nos dizem. Conforme o relato do sujeito 1 a experiência passada conduz a empresa a ações preditivas na busca de resultados futuros. O sujeito 2 relata que para se identificar os problemas com antecedência os procedimentos precisam ser melhorados.

P11.11a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem fontes externas de informações sobre risco para a reputação, tais como índices de opinião, comentários em websites externos e discussões em mídia social?

A imagem da empresa deve ser preservada para que a confiança das partes interessadas não seja quebrada. A empresa deve estar atenta aos diversos riscos que podem impactar a sua reputação. A criação de canais de comunicação e monitoramento de mídias sociais é uma maneira de estar atento aos riscos de imagem.

Sujeito 1:

“Nós temos uma equipe que monitora mídias sociais, sites e nosso atendimento para que não tenhamos nenhuma repercussão negativa em qualquer negócio que fechamos”.

Sujeito 2:

“Sim, nós temos o monitoramento de marketing, há um monitoramento relacionado ao mercado e sempre há um cuidado de como responder a questões de estresse principalmente as que vem de cliente, a gente tem um muito cuidado com essa informação”.

A empresa, segundo os entrevistados, busca monitorar informações que demandam de sua reputação e o faz de modo a gerir os riscos relacionados a imagem da empresa que pode levar a quebra de confiança.

b. No que se refere a construção de confiança

P11.1b É incorporada em toda a organização uma estrutura de risco que seja consistente com a estratégia da organização, com o modelo de negócio, com valores, com a cultura e a ética? Essa estrutura de risco é comunicada a todos os funcionários e parceiros de negócio?

A cultura da empresa e seus valores diz muito sobre seu modo de gestão. Todos os membros da equipe precisam viver a cultura da empresa e acreditar no que fazem, pois, confiança na empresa parte das pessoas que convivem com ela e se expandi para outras partes interessadas, o risco nesta situação é de pregar uma coisa e fazer outra, neste caso a confiança não existe e a reputação da empresa também não.

Sujeito 1:

“Sim, possuímos o nosso plano de negócio em 2 patamares, um sendo estratégico com informações apenas para a alta direção da empresa e outro que é difundido para toda a empresa. A empresa possui também um plano de treinamento onde um dos módulos é sobre a estratégia e metodologia de trabalho”.

Sujeito 2:

“Sim, acredito que sim, temos uma apresentação onde demonstra nossa missão, visão e valores, onde estamos e onde queremos chegar e todos os funcionários e parceiros tem essa informação de forma clara sim”.

A empresa tem bem definida sua política de valores e sua cultura, tem uma apresentação conforme relato do sujeito 2, onde demonstra sua missão, visão, valores e que fomenta com seus colaboradores e parceiros. O pesquisador teve acesso a material de divulgação da empresa onde sua cultura está sempre presente, este material foi registrado em nota de campo número 37 em 16/02/2018.

P11.2b A contabilidade gerencial incorpora a gestão de riscos integrada com o sistema de gestão de desempenho?

A contabilidade gerencial permite uma ligação entre a estratégia da empresa e o seu modelo de negócio através da gestão de desempenho. Através das estratégias e do plano de negócio a empresa planeja seus dados, que deve incluir todo processo de geração de valor, permitindo que o desempenho organizacional seja avaliado enquanto seus planos são implementados.

Sujeito 1:

“Sim, utilizamos um conceito de DRE gerencial na qual o objetivo é demonstrar o resultado macro e as necessidades de correções conforme a necessidade das unidades”.

Sujeito 2:

“Sim, acredito que o fechamento mensal é uma das ferramentas que a gente pode determinar a situação de risco do projeto geral e de cada unidade [...]”.

De acordo com os relatos dos entrevistados a empresa trabalha o conceito de gestão de desempenho através de suas demonstrações e avalia em seus fechamentos as posições de investimentos em seus projetos de forma integrada e individual.

P11.3b O conselho diretivo da organização é apoiado em suas responsabilidades de governança dos riscos através da disponibilização de informação de alta qualidade sobre os principais riscos da organização e sistema de gestão de riscos?

Os conselhos são criados para dar credibilidade a empresa fazendo com que os investidores tenham confiança de que as estratégias da organização, as orientações de negócio e suas prestações de contas estão sendo supervisionadas garantindo a maximização dos resultados da empresa.

Sujeito 1:

“Sim, todos os meses ocorre a reunião de apresentação dos resultados onde participa toda a direção da empresa e o investidor, de modo a trabalharmos de forma corretiva e preventiva nos principais riscos apontados na reunião”.

Sujeito 2:

“Sim, ele é esse fechamento, tem informações além do fechamento que são expostas, algumas outras situações que o investido quer ver, tem todo os detalhes de operação, os relatórios gerenciais e tem todos relatórios da auditoria também aonde pode apontar onde teria riscos”.

A empresa apresenta seus resultados a um conselho diretivo formado por diretores e o investidor que aprova as contas mensalmente e direciona a empresa quanto aos riscos e alinhamentos do projeto, é o que relata os entrevistados.

P11.4b A organização fornece confiança às partes interessadas que seus riscos estão sendo bem geridos através de relatórios sobre os seus principais riscos e incertezas e sua gestão de riscos e sistemas de controle?

A aderência a boas práticas faz com que seus gestores se tornem guardiões confiáveis da organização. A confiança é a base das boas relações incluir nesta base retorno satisfatório as partes interessadas traduzem-se num aspecto de melhoria continua em todos os aspectos da organização.

Sujeito 1:

“Sim, através da reunião de avaliação dos resultados e também na inclusão de boas práticas como o uso do procedimento de auditoria interna das unidades (lojas), bem como a auditoria externa”.

Sujeito 2:

“Sim, também são informados, principalmente pela auditoria, como ela vem todo ano e avalia o que já foi feito e projeta possibilidades e riscos nos dados informados por eles depois de 90 dias eles retornam, então nós temos uma continuidade da situação da empresa e todo cuidado pra tratar e diminuir o máximo possível”.

A empresa possui um sistema de controle bem gerido e conferido por auditoria que busca não só examinar as práticas e procedimentos, mas apontar as possibilidades de riscos e encaminhar soluções, é o que nos relata os entrevistados.

4.12. PRÁTICAS RELACIONADAS À GESTÃO TRIBUTÁRIA

Toda empresa busca atender a legislação tributária na jurisdição onde opera e atua na gestão dos seus impostos. De acordo com o *framework* do CGMA (2014) a gestão tributária trata do cumprimento dos requisitos legais, do gerenciamento proativo da posição fiscal e do papel dos impostos na gestão e tomada de decisão da empresa. Buscando compreender a prática dentro desta pesquisa, foram elaboradas as questões que seguem:

a. No que se refere a relevância da informação contábil

P12.1a A organização tem políticas e procedimentos acordados em matéria de cumprimento de exigências legais e geração de relatórios?

São vários os tributos exigidos das empresas pela união, pelos estados e pelos municípios e existe uma grande quantidade de normas, o que as vezes inviabiliza muitas operações. A gestão tributária se encarrega de gerenciar a grande quantidade de tributos da empresa de forma que não pague mais do que precisa, não corra riscos de pagamentos errados, atrasos ou prestação de contas de forma indevida.

Sujeito 1:

“Sim, o primeiro princípio nosso em relação a gestão tributária é de atender 100% da legislação pertinente. Todos os processos e procedimentos também são auditados por empresa terceiras, bem como todas as exigências legais”.

Sujeito 2:

“Sim todo mês é feito as exigências legais né e são amparados por vários relatórios extraídos do próprio sistema pra conferência”.

A empresa considera a gestão tributária importante item de seu plano de expansão e tem nesse quesito um olhar bem clinico. Segundo os relatos colhidos a auditoria da empresa participa do processo de gestão tributária, monitorando as práticas e alinhando os procedimentos para que a empresa não corra riscos. Foram apresentados, ao pesquisador, relatórios próprios para conferência e monitoramento dos impostos por região que a empresa possui filial. Tais relatórios foram registrados em nota de campo número 38 em 16/02/2018.

P12.2a São mantidos atualizados as exigências e requisitos legais e regulatórios para todos os mercados em que a organização opera?

As políticas de controle da empresa devem atender os requisitos legais em sua abrangência e implementação de modo que estes possam ser cumpridos. A gestão tributaria deve atender o rigor da legislação e certificar-se da correta aplicação das normas e procedimentos que conduzem a redução dos riscos.

Sujeito 1:

“Sim, possuímos um departamento jurídico que nos assessora no cotidiano, bem como toda a contabilidade é interna assessora pelo jurídico interno e pela empresa de auditoria. Vale lembrar que temos um processo de auditoria em cada semestre na qual um dos objetivos é manter a organização atendendo as necessidades de requisitos legais”.

Sujeito 2:

“Sim, tanto é que todos os novos mercados também, quando são analisados os futuros projetos nossos, também são avaliados na questão de exigências e requisitos legais”.

A empresa busca atender ao rigor da legislação em todos os âmbitos e mercados em que opera. Foi observado pelo pesquisador que a empresa possui um sistema de guarda de documentos em arquivo eletrônico, digitalizado e também físico para conferências e possível fiscalização, “principalmente as que se referem as importações”, relata o contador da empresa.

P12.3a Todos os aspectos sobre atendimento à tributação são desenvolvidos, mantidos e compreendidos pelas pessoas responsáveis pela administração fiscal?

A empresa busca com a gestão tributária diminuir o impacto tributário na atividade econômica que desenvolve, assegurando o cumprimento das obrigações e afastando as contingências. Para isso deve estar ciente e seus colaboradores devem compreender as implicações da legislação pertinente as jurisdições em que opera.

Sujeito 1:

“Temos um conceito de gestão tributária, na qual trabalhamos em 4 mãos, através do nosso departamento contábil e com a empresa terceira de auditoria, na qual também realiza um processo de acompanhamento tributário”.

Sujeito 2:

“Sim eu tenho todos esses relatórios, no caso da estrutura nossa é uma única pessoa no fiscal que sou que mexo, o cuidado é principalmente de estado pra estado que operamos hoje e a auditoria nos auxilia em todos os processos e o jurídico também”.

A empresa possui um quadro bem reduzido de funcionários e as obrigações fiscais ficam a cargo do contador da empresa que tem pleno domínio das funções e procedimentos que tratam a questão. Conforme relatado pelos entrevistados a empresa tem uma administração fiscal centralizada, porém periodicamente auditada.

P12.4a São conhecidos os principais tipos de tributação que a organização está sujeita em cada uma das jurisdições em que atua? As estruturas regulatórias fiscais nesses mercados são entendidas e documentadas?

Para que a empresa possa atingir o objetivo de economia de impostos de forma legal e minimizar os custos tributários, a mesma deve conhecer os tributos de cada jurisdição em que atua e todos os aspectos que os envolvem.

Sujeito 1:

“Sim, todas as hipóteses de tributação são mapeadas, configuradas dentro do ERP e auditadas por empresa terceira, de modo que garanta as exigências legais”.

Sujeito 2:

“Sim temos toda uma estrutura regulatória que está mais dentro do sistema, todo nosso parâmetro de tributação está dentro do sistema pra cada estado que atuamos hoje e tomamos muito cuidado em todos os aspectos fiscais que envolvem o dia a dia da empresa”.

De acordo com os relatos dos entrevistados a empresa tem ciência das estruturas regulatórias nas jurisdições em que atua e, segundo o diretor geral, o mapeamento que se faz dos possíveis locais de abertura de lojas também é estendido as questões tributárias como parte da gestão de risco da empresa.

P12.5a Políticas de preços de transferência são desenvolvidas, acompanhadas e bem documentadas? Os guias de melhores práticas são seguidos pela organização? Por exemplo, as organizações que operam internacionalmente podem seguir orientações relevantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development) sobre preços de transferência.

Identificar técnicas que sejam as melhores a serem seguidas na realização de determinada tarefa é o objetivo principal de um guia que concentra as melhores práticas. Boas práticas definem a forma correta que cada profissional deve atuar para que atinja o melhor resultado.

Sujeito 1:

“Sim, todos os processos são mapeados e procedimentos na organização de modo a garantir a eficiência e as exigências legais”.

Sujeito 2:

“Sim, nós temos transferências de estado para estado e tomamos muito cuidado com o que a legislação determina, qual seria base de cálculo e outros aspectos de cálculo tributário pra que não ocorra nenhuma penalidade futura”.

Conforme os relatos apresentados pelos entrevistados, a empresa segue os guias das melhores práticas para suas operações, entendendo que esses guias são a legislação tributária e seus processos e procedimentos internos.

P12.6a Se necessário, a tecnologia é usada para agilizar os processos fiscais e os sistemas fiscais são integrados com sistemas de contabilidade financeira da organização?

O sistema de gestão integrado serve para organizar as informações de modo que diferentes áreas e atividades possam se aproximar e interagir. O objetivo é melhorar a visão holística dos processos que envolvem as operações em todos os setores de forma que a informação possa ser concentrada naquilo que realmente importa, ou seja, que tenha relevância para a tomada de decisão.

Sujeito 1:

“Sim, o ERP utilizado é integrado todos os módulos, vendas, fiscal, tributário, RH, logística e outros, de modo a garantir o bom funcionamento, lembrando que os processos e procedimentos são mapeados e auditados”.

Sujeito 2:

“Sim, hoje nós temos um software de gestão que nos atende em todas as áreas, seja na matriz ou nas filiais e nós customizamos vários processos para que os usuários tenham respostas rápidas, todos os nossos relatórios, tanto fiscal quanto gerencial, são retirados do sistema que integra a empresa toda”.

Os relatos dos entrevistados afirmam que o uso da tecnologia na empresa é uma variável constante e singular, pois a partir desta aplicação são gerados todos os controles e relatórios de informações para tomada de decisão. Conforme narra o sujeito 1, uma vez integrado os módulos do sistema de gestão os sistemas fiscais estão inclusos no processo.

b. No que se refere a construção de confiança

P12.1b A organização constrói confiança, relatando a sua contribuição econômica e sendo explícita sobre os tipos e montantes de tributos pagos?

Os benefícios da gestão tributária são diferentes para cada empresa, isto por que cada uma pode optar por um regime tributário diferente, daí a importância de seus gestores conhecerem a legislação da jurisdição em que atuam. Um bom planejamento estratégico minimiza os riscos e contempla os ganhos para o negócio, a economia de

custos e os resultados alcançados, construindo a confiança necessária para a gestão da organização.

Sujeito 1:

“Sim, a empresa possui essa preocupação. É importante ressaltar que o ambiente de mercado que a empresa trabalha é de bastante informalidade e um dos diferenciais seja internamente ou seja para o mercado é demonstrar a responsabilidade da empresa, pensamos na confiança não só internamente, mas também para o mercado”.

Sujeito 2:

“Sim nós temos, principalmente nos processos de importação uma demonstração de economia, principalmente por que trocamos de porto que recebia nossa importação e tivemos um bom ganho nos impostos. O valor pago mensalmente por cada tributo dentro da unidade é demonstrado e quanto economizamos, até por que a consultoria que nos auxiliou quer fazer o papel dela né”.

Os relatos dos entrevistados dão conta de que a empresa fomenta a economia de tributos e busca demonstrar como tem feito a sua economia de forma ética e transparente, usando os meios legais e auxílio de terceiros e assim construir confiança na preservação dos valores e do nome da empresa.

P12.2b A organização se engaja apenas em planejamento tributário que está alinhado com a sua atividade comercial?

A legislação tributária é bem ampla e para garantir uma relação sadia com clientes e fornecedores a empresa deve manter um monitoramento das questões tributárias que envolve as relações comerciais a fim de não se expor a riscos que possam comprometer a empresa e sua imagem.

Sujeito 1:

“A gestão tributária é realizada com base na atividade comercial da empresa, mas nos preocupamos com o reflexo disso, pois a atividade de nosso cliente ou fornecedor, por exemplo, pode afetar nosso negócio”.

Sujeito 2:

“Não, a gente até pelo mercado que estamos inseridos, a gente tem que tomar muito cuidado também com outros tipos de tributações que influência nos nossos fornecedores e clientes também, por que é tudo muito complexo fiscalmente então queira ou não queira as vezes tem que dar até um suporte pra um determinado cliente sobre uma questão tributária principalmente quando a gente trabalha de estado pra

estado e que envolve o ICMS e observar a legislação quanto realizamos operações que nos obrigam a reter impostos”.

A empresa demonstra preocupação com as suas questões tributárias, em primeiro plano e com o reflexo das contingências que podem ser geradas pelas relações comerciais, num segundo momento, assim seu planejamento também visa mitigar os riscos tributários que um terceiro possa produzir para a organização.

P12.3b A gestão tributária tem como objetivo evitar qualquer situação ou resultado que possa danificar a reputação corporativa?

A gestão tributária visa manter um controle sobre os tributos da empresa de tal forma que a mesma possa desenvolver suas atividades cumprindo com suas obrigações legais. A má gestão desses tributos pode causar prejuízos enormes a organização como multas, sanções e manchar a reputação da empresa quebrando a confiança do mercado.

Sujeito 1:

“Sim, a preocupação principal é atender 100% das exigências legais, por isso acreditamos que o trabalho da auditoria é essencial neste quesito”.

Sujeito 2:

“Sim principalmente por parte da auditoria, por exemplo eles fazem toda auditoria de tributos como PIS, COFINS, IR, ICMS e CSSL, então qualquer atividade, qualquer tomada de decisão que tenha passado por algum aspecto legal eles conseguem identificar e ver quais as providencias que serão tomadas também”.

De acordo com os relatos dos entrevistados a empresa preocupa-se com sua reputação e age de maneira preditiva para que não haja contingências tributarias. Assim apoia-se em seus processos e procedimentos para atender a legislação e conta com o suporte da auditoria para confirmar que os rumos tomados estão no caminho certo.

P12.4b Todas as obrigações tributárias são pagas prontamente e no valor total?

Pagar os tributos em dia e pelo valor total evita pagamento de multas e juros, mantém a reputação e imagem da empresa, pois mantém o nome limpo, abre caminho para créditos, ampliando as opções de recursos, possibilita a empresa expansão e foco no negócio, enfim faz com que a empresa tenha tranquilidade para gerir seu planejamento estratégico.

Sujeito 1:

“Sim, sempre no valor total e na data correta”.

Sujeito 2:

“Sim, até o momento sempre trabalhamos com pagamentos pontuais e pelo valor total, nossas fontes de financiamento dependem disso também”.

A empresa demonstra ter apreço pela liquidação de seus débitos em dia e possui um controle de pagamentos bem gerido de modo que o fluxo de caixa sempre contempla os pagamentos totais.

P12.5b Reconciliações fiscais são realizadas regularmente?

O objetivo da reconciliação é assegurar que a movimentação fiscal foi escriturada corretamente e seus pagamentos foram efetuados de maneira correta, ou seja, de acordo com os valores levantados na movimentação fiscal.

Sujeito 1:

“Sim, nos períodos necessários para entender os respectivos prazos”.

Sujeito 2:

“Sim, temos a prática da reconciliação fiscal, depois da apuração do mês e após validações da pauta de tributação e pagamentos eu retiro do sistema os relatórios e confronto com a contabilidade que transmi as obrigações [...]”.

De acordo com os relatos a empresa mantém a prática de reconciliação dos impostos pagos feita de forma manual através de relatórios e livros fiscais. Foi apresentado ao pesquisador os relatórios e livros, do sistema, que são utilizados na tarefa. Os mesmos foram registrados em nota de campo número 39 em 16/02/2018.

P12.6b Se necessário, a organização contrata consultores tributários externos?

A consultoria tributária tem como objetivo ajudar a empresa nas questões que envolvem o impacto da tributação sobre o seu negócio. Fazer revisão e manutenção dos procedimentos fiscais, ter habilidade para tratar os créditos fiscais, consultar os órgãos reguladores (municipais, estaduais e federais) em questões duvidosas ou contraditórias, são algumas tarefas da prestação de serviço de consultoria tributária.

Sujeito 1:

“Sim, utilizamos a empresa de auditoria como consultores quando necessário”.

Sujeito 2:

“Sim, se for preciso sim. Já houve duas vezes, mas sim”.

A empresa utiliza consultoria externa para assuntos tributários sendo a prestadora a mesma empresa que fornece os serviços de auditoria. Segundo relatos dos entrevistados os serviços de consultoria tributária são pontuais para tratar de questões específicas e de melhorias.

4.13. PRÁTICAS RELACIONADAS À TESOURARIA E GESTÃO DE CAIXA

A tesouraria e gestão de caixa trabalha com o disponível da empresa, em linhas gerais se preocupa com as entradas e saídas de dinheiro da empresa. O *framework* do CGMA (2014) considera que a tesouraria e gestão de caixa é responsável por todo tratamento das questões financeiras da empresa como recursos internos e externos para o negócio, gestão cambial, risco das taxas de juros, linhas de crédito, financiamento e gestão de caixa. O entendimento desta prática na pesquisa realizada segue os direcionamentos dados pelas questões seguintes:

a. No que se refere a relevância da informação contábil

P13.1a Fontes de financiamento e informações financeiras provenientes do balanço patrimonial e do fluxo de caixa, incorporando informações externas tais como taxas de câmbio e de juros, são facilmente acessíveis e divididas em categorias? (por segmento, realizadas, tendências (incorporando períodos anteriores), projeções e direcionadores).

O fluxo de caixa, como ferramenta de controle da tesouraria, deve listar todas as entradas e saídas de dinheiro em determinado período. Para tanto há necessidade de classificação, tanto das entradas quanto das saídas, para identificação e melhoria da informação a ser utilizada para as previsões futuras ou registro das passadas.

Sujeito 1:

“Sim, na avaliação mensal é analisado os financiamentos e recursos tomados de terceiros”.

Sujeito 2:

“Sim. Eu tenho isso demonstrado não diretamente em um balanço patrimonial, mas sim em relatórios externos, pra avaliar qual foi o ultimo recurso tomado, qual foi o custo dele e usamos como parâmetro para os novos”.

A empresa possui planilha de controle de fontes de financiamentos com todas as variáveis e condicionais provenientes do contrato. Foi apresentado ao pesquisador um dos contratos, o qual foi fotocopiado, onde consta direitos e deveres de contratante e contratado. O documento foi registrado em nota de campo número 40 em 16/02/2018.

P13.2a A política de tesouraria é mantida e é regularmente revisada pelos diretores ou os responsáveis pela governança, com base nos objetivos corporativos e nos riscos-chave?

É importante, dentro da política de tesouraria, observar se a mesma fornece um gerenciamento adequado que avalia o risco e exposição da empresa de maneira adequada, pois dela provém as diretrizes que orientam a administração do risco financeiro.

Sujeito 1:

“Sim, há um procedimento de avaliação de fluxo de caixa, o qual é apresentado mensalmente em nossa reunião de resultados, também é auditado por empresa terceira”.

Sujeito 2:

“Temos um controle nosso, que seria nossas conciliações e verificações de saldos constantes e também tem a mesma situação quando vem a auditoria, que também faz a segunda validação das informações que estão no sistema versus a realidade da informação”.

De acordo com os relatos, sim, há uma revisão sobre as políticas de tesouraria, conforme relatado pelo sujeito 1 em reunião mensal a empresa avalia o resultado onde o fluxo de caixa é também avaliado, na oportunidade das entrevistas na matriz o pesquisador pode participar de uma dessas reuniões como ouvinte, fato já anotado em questão anterior.

P13.3a As projeções de fluxo de caixa permitem uma linha clara de visão sobre onde o caixa da organização está sendo comprometido, incluindo faturas não pagas e estoques, bem como quanto e quando se espera que se tenha de entrada de caixa?

Isto combinado com compromissos de caixa iminentes, incluindo detalhes de limites de caixa com base em linhas de crédito compromissadas?

O fluxo de caixa, como ferramenta de gestão, proporciona a administração uma maior velocidade nas tomadas de decisão, pois os acontecimentos estão baseados em números, o que traz maior clareza nos investimentos ou identificação de corte de gastos.

Sujeito 1:

“Sim, possuímos relatórios específicos para análise do fluxo de caixa, no qual é projetado em 3 visões, 30 dias, 90 dias e conforme o plano de expansão”.

Sujeito 2:

“Sim, nós temos um levantamento no fluxo de caixa mensal todo dia primeiro nesse fluxo de caixa projetamos os próximos 90 dias sendo os 30 primeiros dias o que tem um olho muito mais crítico, mas sim conseguimos determinar valores a entrar nos próximos 90 dias conseguimos determinar quais seriam os valores a pagar e se ocorre ou não a necessidade de caixa”.

A empresa possui uma planilha de fluxo de caixa dinâmica e que proporciona uma análise periódica rápida. De acordo com os relatos a empresa projeta sempre um período de 90 dias com acompanhamento de 30 dias e conforme relato do sujeito 2 tem uma previsão anual deste no plano de expansão da empresa. O pesquisador teve acesso a planilha de fluxo de caixa e pode notar seu pronto atendimento as necessidades da empresa. A planilha de fluxo de caixa citada foi incluída em nota de campo número 41 em 16/02/2018.

P13.4a É estabelecido um sistema de gerenciamento de caixa eficiente que contempla o crescimento futuro da empresa, minimiza os saldos de caixa ociosos e oferece uma visibilidade global dos saldos de caixa?

Conforme a empresa cresce a necessidade de capital de giro cresce também, sendo assim o gestor financeiro deve, periodicamente, rever as estratégias da empresa no tange a sua estrutura de capital de giro. A negligência da empresa neste aspecto pode ter um efeito destrutivo muito grande levando a empresa a insolvência.

Sujeito 1:

“Sim, o caixa é um tema de grande importância para a empresa, principalmente porque trabalhamos em 2 óticas o caixa operacional e o caixa necessário para atender o plano de expansão”.

Sujeito 2:

“Sim, nós trabalhamos dessa forma, porém por causa do projeto da expansão e o consumo de caixa, a gente não consegue trabalhar na geração de caixa para que isso possa ser mantido numa forma de aplicação ou investimento em outras áreas, então o nosso consumo de caixa ainda é grande por isso a nossa busca externa com instituições financeiras”.

De acordo com os relatos dos entrevistados a empresa estabelece um gerenciamento apropriado nas operações do fluxo de caixa, porém, como tem um projeto de expansão de longo prazo este consome os valores a serem investidos não tendo ociosidade para novos investimentos.

P13.5a São conhecidas e documentados as fontes de caixa, os covenants das linhas de créditos e os níveis de limites de crédito?

A escolha de fontes de recursos de caixa, para as empresas, é uma operação complexa e de um grande grau de risco, pois uma escolha malsucedida pode se tornar um grande problema para a gestão e para a imagem da empresa.

Sujeito 1:

“Sim, toda fonte de recursos é identificada, bem como as oportunidades de captação”.

Sujeito 2:

“Sim nós temos mapeada as nossas necessidades de caixa e os nossos limites, seja qual for o que iremos utilizar, do investidor ou a necessidade de captação de recurso externo”.

Em seu plano de expansão, que consta de uma planilha chamada de PDCA, a qual foi apresentada ao pesquisador e já comentada em questões anteriores, a empresa detalha sua expansão a nível geográfico e os recursos a serem utilizados bem como as fontes provenientes destes recursos, é o que reforçam os entrevistados em seus relatos.

P13.6a É estabelecido um sistema de gestão de transações inter-companhias que equilibra a liquidez local e da organização e emprega técnicas de compensação e outras melhores práticas?

As transações inter-companhias ocorrem quando se tem departamentos distintos numa e noutra que atendem uma a outra. Este processo é muito comum, por exemplo para dar equilíbrio logístico, quando uma empresa do mesmo grupo vende e a outra efetua a entrega.

Sujeito 1:

“Hoje não há a necessidade”.

Sujeito 2:

“Hoje nós não temos nada que possa trabalhar a transação entre companhias, mas no futuro quem sabe com o crescimento dos projetos”.

Conforme relato dos entrevistados a empresa não possui transação inter-companhias.

b. No que se refere a construção de confiança

P13.1b O modelo de negócios e até mesmo a cadeia de valor são testados fortemente contra potenciais mudanças nas condições macroeconômicas?

A cadeia de valor ajuda a analisar e transformar em vantagens competitivas atividades específicas. O modelo de negócio influencia diretamente na cadeia uma vez que as atividades realizadas nesta determinam os custos e afeta os resultados, assim, o planejamento do negócio da empresa deve estar pautado na análise de risco das condições macroeconômicas para que a vantagem competitiva venha prevalecer.

Sujeito 1:

“Sim, o Business Plan é revisado anualmente e os Planos de Ações trimestralmente, sendo considerando a realidade da economia”.

Sujeito 2:

“Sim a pouco tempo fizemos uma mudança no contas a pagar visando a melhoria do fluxo de caixa de forma macro que seria somente realizar pagamentos nas sextas-feiras, a gente sempre tenta testar e trazer mudanças para o departamento.”

A empresa tem uma preocupação constante com seu planejamento e com a revisão deste, é o que demonstram os relatos dos entrevistados. Numa atividade que

envolve a importação de mercadoria e tem como mercado o ramo de construção civil as condições macroeconômicas devem ser monitoradas constantemente, disse ainda o diretor geral.

P13.2b É realizada uma revisão regular para determinar se a organização dispõe de recursos financeiros adequados para continuar a existir no futuro?

Os recursos são os meios pelos quais as organizações buscam atingir seus objetivos e perpetuar suas atividades. Neste caso os recursos são na forma de capital, fluxo de caixa, investimentos, aplicações, empréstimos, financiamentos e outros.

Sujeito 1:

Sim, essa avaliação é realizada mensalmente uma vez que é um dos KPi's utilizados na reunião gerencial. A gestão de caixa é algo muito importante para empresa, uma vez que os planos de expansão são expressivos e consomem bastante caixa, sendo assim, temos que analisar mensalmente a gestão do fluxo de caixa sobre 2 óticas, uma sendo da operação e outra contemplando também a expansão.

Sujeito 2:

“Sim, mensalmente isso essa informação a gente consegue determinar pelo histórico de fluxo de caixa e também pela projeção que nós fazemos cada mês dos resultados.

Segundo o relato do sujeito número 1, recursos financeiros é um dos indicadores chave para medir o desempenho organizacional, o que é reforçado pelo sujeito número 2 quando diz que determinam os recursos adequados pelo histórico do fluxo de caixa e pelo resultado do mês.

P13.3b Quando é exigido por legislação um valor justo que a organização deve registrar no resultado no final do ano, que não é exato, os riscos são reconhecidos e devidamente gerenciados?

Algumas situações, principalmente contábeis, são requeridas pela legislação ou órgãos reguladores que sejam implementadas ou reconhecidas. Desta forma a empresa precisa acatar o que é determinado para fins de cumprimento das normas legais.

Sujeito 1:

“Não tivemos situação similar ainda, mas sem dúvida alguma faríamos conforme prescrito na legislação”.

Sujeito 2:

“Não chegamos a contemplar esse tipo de situação ainda”.

Conforme relatado pelos entrevistados a empresa não passou por situação que demandasse tal prática.

4.14. PRÁTICAS RELACIONADAS À AUDITORIA

A prática de auditoria, segundo o *framework* do CGMA (2014) fornece garantia com independência de que os processos de gestão, a governança e os controles internos estão operando com efetividade. Garantia essa de que os recursos financeiros e não financeiros, ambientais e sociais e os riscos ao valor e a imagem da empresa estão devidamente controlados e protegidos ao longo do tempo. Para verificar o posicionamento da empresa pesquisada perante esta questão, foram selecionadas as questões que seguem:

a. No que se refere a relevância da informação contábil

P14.1a A organização tem uma estrutura normativa de risco e controle que está disponível para todos os funcionários relevantes e membros do comitê?

Gerir o risco é controlar um conjunto de eventos que podem influenciar os objetivos da empresa. A má gestão destes eventos pode gerar aumento de custos, redução das margens e conseqüentemente tirar a eficiência dos processos. Para reduzir ou mitigar os riscos a empresa deve criar práticas, políticas, metodologias, impor limites aceitáveis e divulgar amplamente os métodos de controle aos envolvidos com a organização.

Sujeito 1:

“Toda a gestão de risco é realizada através dos procedimentos, que sempre são revisados conforme resultado da auditoria. A empresa possui uma intranet onde coloca à disposição de todos os funcionários todos os procedimentos e metodologias de trabalho da empresa”.

Sujeito 2:

“Acredito que sim, isso pode ser verificado mensalmente na apresentação que a gente faz de resultado e também pela auditoria que avalia os riscos e quais medidas devem ser tomadas”.

A empresa possui, em arquivo eletrônico, controles internos e procedimentos, disponibilizados em nuvem, para todos os membros da empresa, estes já citados em questões anteriores, que são revisados de tempos em tempos pela auditoria da empresa a fim de tornar os processos eficazes.

P14.2a Os objetivos das auditorias são acordados com as partes interessadas relevantes e documentados?

A auditoria interna busca melhorar a eficácia dos processos e o gerenciamento dos riscos, proporcionando melhora nos resultados através de um plano de ação que auxilie a organização a alcançar seus objetivos. Para tanto precisa delinear com a gestão as atividades a serem examinadas de maneira a conseguir cumprir os serviços à administração.

Sujeito 1:

“Hoje nós trabalhamos com a auditoria externa, internamente trabalhamos com auditoria realizada pelos gestores dos procedimentos e rotinas do dia-a-dia das lojas”.

Sujeito 2:

“Nós não temos hoje um departamento de auditoria interna todas as auditorias que podemos considerar seriam com base nos procedimentos então todos procedimentos trazem tarefa do dia a dia e os cuidados e as conciliações que deveriam ser feitas então em cima desses procedimentos que a gente consegue de uma forma não direta ou indireta algum tipo de auditoria, mas hoje nós não teríamos o sistema de auditoria interna um departamento pra isso hoje”.

A empresa não possui auditoria interna, conforme relatado pelos entrevistados, porém fazem auditoria interna de alguns processos como controle de estoque, onde o pesquisador pode acompanhar em uma das filiais a equipe faz auditoria de estoque, tanto contagem física como verificação de saída de veículo com mercadorias para entrega.

P14.3a Os planos de auditoria são elaborados e revistos anualmente e disponibilizados aos membros da equipe?

A dinâmica empresarial leva a auditoria interna a rever os planos de auditoria periodicamente para atender as expectativas da organização em termos de eficiência e eficácia. Embora não exerça autoridade sobre outros membros, o auditor interno tem a incumbência de revisar seus trabalhos, não para isenta-los de responsabilidades, mas para garantir que os planos, procedimentos, normas e registros estão dentro do nível de controle que a empresa espera.

Sujeito 1:

“Sim, geralmente a cada 6 meses, uma vez que a auditoria é realizada anualmente e depois de 6 meses auditadas novamente considerando apenas as conclusões da auditoria anterior”.

Sujeito 2:

“Sim, eu considero que esse plano de auditoria são os nossos procedimentos, eles são revistos e sempre estão disponíveis”.

Segundo os relatos dos entrevistados há uma revisão nos planos de auditoria, porém o sujeito número 1 trata da auditoria externa e o sujeito número 2 da auditoria interna.

P14.4a Os relatórios de auditoria identificam potenciais oportunidades de melhoria e destacam claramente todos os itens materiais e casos de não-conformidade?

Com abordagem sistêmica e disciplinada a auditoria interna busca a eficácia dos processos, o gerenciamento dos riscos, adicionando assim valor as operações e aos resultados. Os relatórios de sua prestação devem conter, no mínimo, as inconformidades, sugestões de melhorias e potenciais oportunidades para a organização.

Sujeito 1:

“Sim, inclusive as revisões de processos e procedimentos são realizadas de imediato após a conclusão da auditoria”.

Sujeito 2:

“No departamento que eu tenho maior contato acredito que sim, um deles seria o nosso relatório de inadimplência onde tem por pessoa, prazo, possibilidades de buscar esse recurso se é considerado uma perda ou não”.

De acordo com o relato dos entrevistados, embora alertados que se trata de auditoria interna suas respostas se confundem com a auditoria externa e pouco relata sobre assertivas da auditoria interna.

P14.5a As obrigações legais e regulatórias relativas as auditorias internas são entendidas, disponibilizadas para os empregados e verificadas regularmente para garantir que permaneçam atualizadas?

A auditoria interna avalia, dentre outras regulações, legislação tributária, trabalhista, societária e o cumprimento das normas a que a entidade estiver sujeita. Ao final deve emitir relatório de resultados expressando claramente suas conclusões, recomendações e providencias à administração da empresa.

Sujeito 1:

“Sim, porém apenas os funcionários relacionados aos respectivos temas são convidados a participar do processo de revisão dos procedimentos em conjunto com a empresa terceira de forma a trabalhar preventivamente para não recorrência do erro”.

Sujeito 2:

“Sim, acredito nessa parte a gente trabalha situação específica de cada departamento e cada responsável é quem participa juntamente com o pessoal da auditoria”.

Conforme relatado pelos entrevistados a empresa revisa suas obrigações regulatórias juntamente com os responsáveis de cada área com o suporte da auditoria externa que é quem valida os procedimentos internos da empresa. Todos os processos e procedimentos são disponibilizados em arquivo eletrônico por meio de nuvem e todos os funcionários tem acesso aos mesmos.

P14.6a As políticas de controles estão disponíveis para todos os funcionários relevantes e uma forte cultura de controle focada nos níveis de riscos aceitáveis é promovida pela administração?

A auditoria interna fornece garantia de que os riscos financeiros e não financeiros importantes, incluindo riscos de reputação, ambientais e sociais, estão sendo adequadamente controlados pela organização e o valor da empresa a longo prazo está protegido.

Sujeito 1:

“Sim, somos bastantes transparentes quanto a informação e quanto a gestão. Entendemos que a informação clara e os procedimentos trazem confiança na equipe e engajamento no processo de melhoria contínua”.

Sujeito 2:

“Sim, as polícias consideram nossos procedimentos onde tem informações dos controles, o s riscos, todos os funcionários têm conhecimento disso eles sabem usar os procedimentos”.

A empresa busca através da propagação de seus procedimentos diluir ou minimizar os riscos. Seus procedimentos são simples, possíveis de serem realizados e de fácil acesso a todos os membros da empresa. Com isso a empresa busca, conforme relato do sujeito 1, engajamento da equipe, melhoria continua e aumento da confiança.

P14.7a Programas antifraude da organização são suportados pelos funcionários da auditoria interna que disponibilizam as informações quando requeridos?

Os programas antifraude buscam coibir, por exemplo, a corrupção realizada as custas da empresa. Devem estar aliados a uma boa governança corporativa para que possam servir de fato ao proposito para que foram criados. Funcionam muito bem desde que todos os membros da empresa estejam engajados ao princípio fundamental do ser humano, a ética.

Sujeito 1:

“Nós não temos, especificamente, um departamento de auditoria interna, tampouco uma pessoa específica para o tema, porém temos um departamento de gestão que uma das principais funções é trabalhar em cima de processos e procedimento com objetivo de buscar a melhores eficiências das atividades de gestão e de loja”.

Sujeito 2:

“Então nós não temos a auditoria interna e nem programas antifraude, mas o próprio procedimento ele é estruturado para que toda e qualquer atividade fora dos padrões da empresa não passe despercebida, desde formas de realizar compras ate forma de pagamento dessas compras, por exemplo”.

A empresa não trabalha com programas antifraude, conforme relato dos entrevistados, mas tem em seus processos e procedimentos controles bem definidos que não permitem que seus colaboradores exerçam qualquer atividade não relacionada aos princípios e valores da empresa, conforme relato do sujeito 2.

b. No que se refere a construção de confiança

P14.1b Para proteger a independência da auditoria interna, o chefe da função tem acesso direto ao comitê de auditoria? Os auditores internos realizam os seus trabalhos livres de interferências?

A condição de independência é fundamental para que a auditoria interna exerça sua função. Na busca da objetividade da prestação o auditor interno deve ser isento dos interesses do departamento auditado.

Sujeito 1:

“Como não temo auditoria interna instalada na empresa, ou seja, própria, não poderei responder essa questão de forma objetiva”.

Sujeito 2:

“Não, nesse caso a gente não trabalha com esse sistema de auditoria interna eu não conseguiria exemplificar pra você”.

A empresa não tem auditoria interna instalada e, portanto, não há interferência sugerida. Trazendo a questão para os processos e procedimentos, os mesmos são feitos com a participação dos departamentos e seus membros e isso pode gerar interferência por conflito de interesses.

P14.2b O comitê de auditoria é constituído somente de diretores não executivos dos quais pelo menos um é um contador qualificado?

O comitê de auditoria tem por função supervisionar os trabalhos da administração. É essencial para a integridade dos controles, procedimentos, apresentação de relatórios e para proteger os interesses da organização e das partes interessadas.

Sujeito 1:

“Possuímos uma espécie de comitê diretivo o qual o Contador faz parte e todos os temas relacionados a gestão são tratados dentro dessa esfera”.

Sujeito 2:

“Se considerarmos os procedimentos, as apresentações de resultados, então podemos dizer que temos um comitê que avalia isso também”.

A empresa possui um comitê de avaliação de resultados alcançados e que, neste momento, também avalia os procedimentos e sua eficiência. Não é um comitê de auditoria e nem age com um, mas desempenha papel corretivo e fiscalizador como tal.

P14.3b O comitê de auditoria reúne-se pelo menos três vezes por ano?

A importância do comitê de auditoria está relacionada com a confiança, ou seja, com a necessidade de a empresa demonstrar transparência ao mercado sobre os atos praticados pela administração.

Sujeito 1:

“Na nossa metodologia de trabalho as reuniões de resultado que também possuem o objetivo de melhoria contínua na rotina das atividades do dia-a-dia são realizadas mensalmente”.

Sujeito 2:

“Não, a prática de reunir todas as pessoas pra debater seria para a implantação dos procedimentos. Reúnem-se diretoria, investidor e gerentes para apresentação e discussão dos resultados mensalmente”.

A empresa não tem comitê de auditoria, mas um grupo de pessoas que funcionam como conselheiros que analisam os resultados e avaliam os processos e procedimentos para, conforme sujeito 1, melhoria continua das atividades.

P14.4b O comitê de auditoria é responsável por aprovar nomeação e destituição do chefe da auditoria interna ou de auditor interno terceirizado?

De acordo com o guia de orientações de auditoria do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2017), um dos quesitos que consta da atividade do comitê de auditoria é atuar diretamente no processo de seleção e demissão do responsável pela auditoria interna.

Sujeito 1:

“Como não possuímos o sistema de auditoria interna evidenciado essa pergunta não se aplica”.

Sujeito 2:

“Como nossa auditoria é terceirizada não está sujeita a demissão, mas a rescisão de contrato”.

Conforme relato dos entrevistados a empresa não tem comitê de auditoria, assim quando há necessidade o trabalho é realizado por empresa terceirizada e o vínculo é contratual.

P14.5b Aqueles que são responsáveis pela concepção dos controles não são responsáveis por testá-los?

De acordo com o CFC (2009), os testes de controle são definidos para avaliar a eficácia operacional na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes. A definição dos testes está pautada na identificação de condições que indiquem a realização de controle e condições de desvios da execução apropriada.

Sujeito 1:

“Os responsáveis pela concepção do controle são geralmente diretores, gerentes ou coordenadores de departamento e todos os testes de controle e verificação de procedimento são realizados com a equipe operacional”.

Sujeito 2:

“Os testes trazem a validação dos procedimentos, quando identificamos que alterações são necessária, nas reuniões de resultados, mudamos os procedimentos ou controles e chamamos a equipe para alinhar com eles o novo procedimento”.

A empresa possui um quadro bem enxuto e muitas mãos fazem muitas coisas, assim necessariamente os testes de controles e procedimentos, muitas das vezes passam pelas mesmas pessoas que as criaram. Outros relatos dão conta de que quando identificada alguma falha o próprio departamento cria a solução e implementa.

P14.6b As auditorias internas seguem as normas de entidade reguladora relevante, por exemplo, as Normas Internacionais de Auditoria Interna emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board)?

Para tornar efetivo e melhorar as estruturas de governança as empresas seguem padrões estabelecidos por órgão normativos como o IABS por exemplo, que é responsável pelas normas internacionais de contabilidade e visa a proteção dos bens e dos credores, mantendo a estabilidade econômica e social.

Sujeito 1:

“Não se aplicar em nossa empresa”.

Sujeito 2:

“Nós não aplicamos nenhuma norma de nenhum órgão em auditoria interna por que não temos auditoria interna, mas acho que a empresa que terceirizamos o serviço deve aplicar quando nós à contratamos”.

Conforme os relatos dos entrevistados notam-se certa confusão nas explicações uma vez que a auditoria interna deve seguir as normas editadas não só pelo IASB, mas também pelo IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) e por vez também podem se orientar pelo guia de governança corporativa do IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa).

4.15. PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM USO NA EMPRESA GERAM RELEVÂNCIA PARA A TOMADA DE DECISÃO E PROMOVEM UM AMBIENTE DE CONFIANÇA

As práticas de contabilidade gerencial são mecanismos que auxiliam na redução de riscos nas tomadas de decisão e no atingimento dos objetivos. A escolha dessas práticas, pela empresa, está relacionada a fatores como globalização, tecnologia da informação e tamanho da empresa. Na busca de entender as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa, foram relacionadas a questões que seguem:

a. No que se refere a relevância da informação contábil

P15.1a Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. As informações fornecidas pela contabilidade gerencial são relevantes para sua tomada de decisão?

A informação relevante deve ser considerada antes da tomada de decisão, pois o desempenho da organização só pode ser gerido a partir de informações relevantes.

Sujeito 1:

“Sim, as decisões gerenciais em sua maioria são decididas nas reuniões de resultados na qual avaliamos a DRE Gerencial e Contábil, bem uma série de relatórios e informações que formam os KPI's Gerenciais da empresa”.

Sujeito 2:

“Sim acredito que sim, ela ampara na solidez nas decisões que são tomadas principalmente quando é apresentado mensalmente o relatório”.

A empresa tem um conjunto de informações reunidas e encadernadas o qual dá o nome de book de relatórios. Nele utiliza-se de práticas de contabilidade gerencial para avaliar os resultados periodicamente. De acordo com os relatos as informações contidas no book são relevantes para as tomadas de decisão.

P15.2a Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. As informações fornecidas pela contabilidade gerencial são relevantes para seu planejamento e criação de estratégias e táticas de execução?

O planejamento de dados da empresa é de extrema importância e não deve faltar aos tomadores de decisão tais dados relevantes para avaliar o desempenho da organização.

Sujeito 1:

“Sim, sempre analisamos os resultados fornecidos pela Contabilidade para nortear os nossos Planos de Ação mensal e trimestral seja ele tático ou operacional”.

Sujeito 2:

“Sim totalmente, qualquer estratégia, qualquer planejamento, qualquer projeto que venha a ser mencionado buscamos no nosso fechamento mensal que é a nossa contabilidade gerencial e todas as informações para que tenha solidez a informação o projeto a decisão também”.

De acordo com os relatos as informações da contabilidade gerencial são relevantes para a tomadas de decisão nos planos e estratégias da empresa e nas táticas operacionais. Pela observação do pesquisador, em participação em uma das reuniões de resultados, o instrumento principal de informação e tomada de decisão é o book de relatórios extraído das informações da contabilidade gerencial.

P15.3a Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. O sistema de informação, a coleta e análise de dados considera critérios de relevância da informação contábil a fim de facilitar a tomada de decisão?

A informação contábil gerencial é extremamente preparada para posicionar a empresa e orientá-la em seu ciclo de gestão de desempenho. As práticas fundamentais da contabilidade gerencial abrangem áreas essenciais da organização.

Sujeito 1:

“Sim, os relatórios foram desenvolvidos de modo a sistematizar e automatizar as informações para facilitar as tomadas de decisão”.

Sujeito 2:

“Com certeza sim desde a coleta de informação análise dessa informação a avaliação histórica dela a gente trabalha muito para que a decisão tomada possa ser correta”.

A empresa trabalha muito a customização de relatórios e não abre mão de ter informação rápida para tomada de decisão no dia-a-dia. Esse é o relato dos nossos entrevistados e o que se pode constatar em observações realizadas, porém a maioria dos relatórios de avaliação periódica e tomada de decisão são elaborados em planilhas eletrônicas manualmente, conforme book de relatórios já referenciado em outras questões.

b. No que se refere a construção de confiança

P15.1b Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. Você confia que os ativos financeiros e não financeiros da empresa estão protegidos?

A contabilidade gerencial eficaz permite a empresa gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da empresa estejam protegidos.

Sujeito 1:

“Sim, buscamos ao máximo estarmos seguros das informações seja em seu conteúdo à análise das mesmas para as tomadas de decisões que são evidenciadas em nossos planos de ação táticos e operacionais”.

Sujeito 2:

“Sim hoje eu considero principalmente pela forma que é levado até a auditoria todos os relatórios e todas informações da empresa e todas as decisões que são tomadas em cima desse relatório eu considero que sim que hoje eles estão protegidos”.

Conforme os relatos dos entrevistados e pela observação realizada em reunião assistida há confiança de que a contabilidade gera informação confiável e esta garante a proteção necessária à organização.

P15.2b Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. Você confia que o valor da empresa está protegido?

As práticas de contabilidade gerencial devem proporcionar confiança nos controles operacionais, nos relacionamentos, a fim de garantir que seu valor tenha proteção ao longo do tempo.

Sujeito 1:

“Sim confio, uma vez que todos os riscos são analisados e os KPI’s avaliados ao longo do tempo, o que demonstra a consistência das informações para a tomada de decisão”.

Sujeito 2:

“Confio, principalmente por conhecer e saber onde estão todos os nossos riscos da empresa desde financeiro, quanto administrativo, estoque, comercial”.

Os relatos dos entrevistados demonstram segurança em afirmar que há confiança na proteção do valor da empresa. Outros relatos também reafirmam esta postura uma vez que seus indicadores lhe proporcionam segurança necessária para as decisões e para investidores e *stakeholders*.

P15.3b Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. Você confia que a reputação da empresa está protegida?

A contabilidade gerencial, através de suas práticas, aumenta a confiança, a credibilidade e a legitimidade da organização. A implementação de controles e processos adequados reduz os riscos, melhora a imagem e a reputação da empresa.

Sujeito 1:

“Sim, seja no âmbito legal onde além das nossas obrigações legais utilizamos da auditoria externa para validar nossas ações, ou no âmbito interno onde os colaboradores fazem parte das atividades do dia-a-dia e temos a preocupação que todos estejam cientes e orgulhosos da conduta e da transparência de informações adotada pela empresa”.

Sujeito 2:

“Confio também considero que sim está bem protegida por tudo o que já foi mencionado”.

A empresa é considerada por seus colaboradores uma empresa que tem uma reputação protegida e isso se dá por seus adequados métodos de controle, pelo seu posicionamento no mercado e por sua maneira de conduzir a gestão.

4.16. PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS QUANTO AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM USO NA EMPRESA

De acordo com os entrevistados a empresa produz informação relevante para tomada de decisão e promove um ambiente adequado de confiança onde os ativos, o valor e a reputação da empresa estão protegidos. A informação disponibilizada através dos recursos necessários ao modelo de negócio, podem ser avaliadas por sua resistência, amplitude e comparação com o mercado. De acordo com os gerentes das filiais da empresa, a contabilidade gerencial favorece os desenvolvimentos e a execução das estratégias oferecendo informação de qualidade, tempestiva e relevante para as tomadas de decisão. Alguns relatos corroboram com essa afirmação, quando perguntado se as práticas de contabilidade gerencial, da empresa, são relevantes para a tomada de decisão, para criação de estratégias e táticas de execução e se facilitam a tomada de decisão:

“É assim, nós sempre tomamos a decisão baseado em informações, e somos auxiliados pelo setor contábil e outros setores pertinentes a um determinado assunto, então elas são relevantes para tomada de decisão”.

“Sim são porque você consegue determinar por exemplo, vamos fazer uma análise mensal, dentro da análise mensal você consegue determinar semana a semana como que se está trabalhando em termos de margens você pode fazer uma projeção e isso pro final do mês baseado nesses relatórios que você consegue emitir diariamente então sim são relevantes”.

“Eu acredito que sim, no meu dia a dia, naquilo que eu preciso, sim”.

“Você tem o sistema que te dá, por exemplo, como é que você está trabalhando em termos de margens em termos de preço e assim por diante, então as informações são relevantes e facilitam muito sim”.

Segundo o diretor da empresa as ações devem ser priorizadas em função dos impactos nos resultados e na geração de valor, desta forma as decisões são melhores quando as pessoas são responsabilizadas por elas, assim reduz-se os riscos de tomadas de decisões improvisadas. A informação contábil gerencial deve garantir a construção da confiança entre os líderes e empregados da empresa, suportar transparência nas tomadas de decisões e promover uma gerencia ativa dos relacionamentos e recursos para que a reputação, o valor e a imagem da empresa estejam protegidos. Os relatos seguintes dão conta de que a contabilidade gerencial da empresa estudada converge para este clima, quando perguntados se confiam que os ativos da empresa, o valor e a reputação estão protegidos:

“Eu confio sim, como treinados em todos os processos da empresa pra fazer o melhor para o cliente e para a empresa.”.

“Acredito que sim, uma vez que a empresa sempre dá o respaldo necessário em termos de conhecimento e sempre está monitorando a relação com os clientes, fornecedores, parceiros de negócio e com os próprios funcionários”.

“A empresa tem um projeto de crescimento e eu fui convidado pra fazer parte disso, me sinto bem, todo dia um desafio novo, treinamento, vendas, conhecendo coisas novas, eu confio que tudo vai dar muito certo”.

“Temos clientes que mesmo chorando preço de que tem fornecedor mais barato compra com a gente pela nossa reputação no mercado, somos muito éticos e levamos a sério cada parceria, cada cliente”.

A empresa estudada assume práticas de contabilidade que se assemelham as práticas defendidas pelo *framework* do CGMA (2014), contudo não deixa de tomar decisões por falta de informação ou mesmo deixa de criar um ambiente de confiança por falta desta ou daquela prática que o *framework* enfatiza como imprescindível. Utilizando-se, também, de outras práticas e peculiaridades de seu negócio, com o propósito de pensamento integrado, que impulsiona os processos de decisão e levam a criação de valor no curto, médio e longo prazo a empresa cresce e se expande.

5. SÍNTESE DO ESTUDO DE CASO

Este estudo está relacionado as 14 práticas de contabilidade gerencial, estabelecidas pelo *framework* do CGMA (2014), e sua capacidade de contribuir na organização com informação relevante para a tomada de decisão e de promover um ambiente de confiança de que o gerenciamento ativo dos recursos e relacionamentos estão preservados. A principal referência para o estudo das práticas de contabilidade gerencial na empresa desta pesquisa é o *framework* do CGMA (2014) – Apêndice D, que detalha a aplicação de 04 princípios de contabilidade gerencial através de 14 práticas de contabilidade gerencial que ajudam a organização a criar, executar e refinar suas estratégias. Neste estudo tratamos somente de 02 dos 04 princípios, o da Relevância e o da Confiança.

O método utilizado para conduzir a pesquisa é o estudo de caso único com enfoque na compreensão das dinâmicas presentes na organização. Para condução da pesquisa utiliza-se o protocolo do estudo de caso que orienta a coleta de dados e partir da questão de pesquisa – As práticas de contabilidade gerencial geram uma informação relevante para a tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança? – foram investigadas as práticas de contabilidade gerencial, de acordo com os princípios globais de contabilidade gerencial propostos pelo *framework* do CGMA (2014), a fim de responder o objetivo geral da pesquisa que é investigar como as práticas de contabilidade gerencial geram relevância para a informação contábil na tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança.

Desta forma, para serem operacionalizadas em variáveis observáveis, as 14 práticas de contabilidade gerencial foram demonstradas em tópicos e são investigadas sob as perspectivas da relevância e da confiança. Assim, em resposta ao primeiro objetivo específico, que é o de investigar como as 14 práticas de contabilidade gerencial, elencadas no *framework* do CGMA (2014), estão sendo realizadas pela empresa foi construído o quadro 5 que permite visualizar a prática investigada, a contribuição determinada pelo *framework* do CGMA (2014) e a contribuição da contabilidade gerencial na empresa estudada, ou seja, como a empresa realiza a contabilidade gerencial e o que ela gera de informação relevante que promove confiança na gestão dos ativos e dos relacionamentos.

Quadro 4 – Contribuições da Contabilidade Gerencial: CGMA (2014) x Empresa Estudada

PRÁTICAS	CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL - CGMA (2014)	CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL - EMPRESA ESTUDADA
<p>1- Custo de Transformação e Gestão</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Compreende os 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 relevantes envolvidas no negócio. 	<ul style="list-style-type: none"> - busca constante em melhoria para redução de custos e deixa claro onde os recursos economizados serão aplicados para que possam gerar valor às partes interessadas. - as práticas realizadas, tanto para composição de custos, quanto para posicionamento de mercado e obtenção de vantagem competitiva, visam controlar e melhorar o desempenho na gestão da organização. - compreensão do uso dos ativos, neste caso financeiros, e o reconhecimento das vantagens e desvantagens que esse uso pode trazer para a empresa quando comparado às práticas realizadas ao longo do tempo. - preocupação eminente na empresa com a questão da informação e com o efeito causal desta ao longo do tempo. - incentivo relacionado a treinamentos visando melhorias, geração de conhecimento, qualidade no atendimento e alinhamento aos projetos da empresa. - possui um conjunto de procedimentos que é inicialmente formulado a partir das necessidades do departamento, pelo próprio departamento, e em seguida é discutido com a direção sobre a real necessidade de implantação e, por fim, é analisado e auditado pela empresa de auditoria externa para então ser incluído no book de procedimentos da empresa que fica disponível a todos os funcionários por meio eletrônico via web. - a empresa toma suas decisões em sólidas análises, pautadas por informações de sistema informatizado, de mercado e pelo próprio feeling.
<p>2- Relatórios Externos</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Encoraja a organização a considerar a elaboração de relatórios como uma atividade de criação de valor que é conduzido pelo pensamento integrado. - Relata informação que é regularmente apresentada às diretorias no contexto de metas estratégicas. - Garante que os relatórios estão em conformidade com a regulação e governança. 	<ul style="list-style-type: none"> - a empresa cumpre seu papel de bem informar os seus clientes externos. - preocupação em deixar claro seu modelo de negócio, sua estratégia e seu desempenho demonstra sua responsabilidade em transmitir confiança e, por conseguinte o cuidado com as partes interessadas. - processo passa pela análise da prestação gerada pela informação nos períodos: passado, presente e futuro. - fidelidade e a relevância das informações produzidas. - busca facilitar o acesso à informação e a sua compreensão com relatórios que proporcionam uma interação com a informação e que intuitivamente o usuário pode obter a informação desejada. - a empresa busca moldar sua gestão baseada na informação para a tomada de decisão - busca constante pelas boas práticas e pela manutenção destas, criando padrões, colhendo sugestões e identificando onde as melhorias são necessárias. - limita o acesso à alteração das informações uma vez que as mesmas já foram escrituradas e publicadas. - acompanhamos o passo a passo das rotinas de fechamento mensal

‘continua’

'continuação'

<p>3- Estratégia Financeira</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 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. 	<ul style="list-style-type: none"> - as informações seguem um curso de hierarquia onde nem tudo deve chegar a todos por conta da improdutividade que a informação gera quando não alocada de forma assertiva. - a empresa obtém recursos para seu principal investimento, que é a expansão das lojas, através de aporte do investidor e também de recursos de terceiros, bancos privados e públicos. - demonstra especial atenção ao custo de oportunidade do investidor e remunera este custo à taxa de captação de recursos. - a empresa tem bem definido o escopo de informações e a ordem hierárquica em que as mesmas são distribuídas. - Algumas funções chaves da gestão trabalham com informações macroeconômicas as quais interferem no negócio da empresa e outras funções se envolvem de maneira informacional apenas. - não deixam muito claros a presença da governança na empresa. - na divulgação das informações e na forma como a empresa atua os mesmos não elucidam a estratégia financeira, tão pouco, as metas e objetivos traçados para a mesma. - há uma compreensão sobre os processos e procedimentos - há um entendimento da realização de auditoria, porém não fica claro o ponto em que os entrevistados baseiam seus relatos, que é o que a questão quer atingir.
<p>4- Controle Interno</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Gerencia, supervisiona e emite relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na salvaguarda dos recursos. 	<ul style="list-style-type: none"> - a empresa tem ciência dos riscos inerentes a sua atividade e tem sua medida de controle pautada no sistema de gestão (ERP), onde arquiva eletronicamente suas operações - a empresa conhece sua capacidade e administra seu apetite ao risco de acordo com a mesma. - a empresa mantém rígido gerenciamento das política de controle, realiza treinamentos periódicos e cobra suas metas e resultados pautados nesses controles. - não se pode afirmar que as respostas cobrem pontualmente planos, orçamentos e projeções uma vez que, hierarquicamente certas informações não chegam aos gerentes de filial, porém a grande maioria deles pontuou ter esse entendimento. - quanto ao entendimento dos recursos aplicados parte dos gerentes de filiais disseram que sim, mas complementaram dizendo não ter capacidade para responder à questão por não ser parte de sua alçada - a empresa apresenta uma dinâmica de responsabilidade, delegações e autorizações bem desenhada e entendida pelos envolvidos

'continua'

'continuação'

		<ul style="list-style-type: none"> - a maioria dos entrevistados diz saber da existência e da realização de auditoria e afirmam que “sim” para a questão, porém complementam que não tem subsídio para responder a questão com maior profundidade. - verifica-se que a empresa implementa políticas de controle para áreas de maior risco e tem um cuidado especial em amarrar a forma de conduzir os procedimentos de modo que sejam automaticamente auditados pelos próprios colaboradores. - as políticas atendem os requisitos legais, são possíveis de serem realizadas e transmite confiança tanto para os gestores, nas informações geradas para a tomada de decisão, quanto para os investidores que podem confiar na informação gerada e no resultado apresentado.
5- Avaliação de Investimentos	<ul style="list-style-type: none"> - Executa cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização executar um determinado investimento. - Compreende todos os riscos que precisam ser levados em conta na avaliação. - Fornece opções reais para os tomadores de decisão sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - a empresa trata os investimentos segundo os parâmetros da questão deixando claro, as escolhas das oportunidades, os riscos relacionados e o acompanhamento da geração de valor. - a empresa tem ciência do investimento escolhido, do impacto que o mesmo causa no fluxo de caixa e das variações ao longo do tempo - plano de negócio estruturado que demonstra todas as possibilidades do investimento, sendo sensíveis as alterações de estrutura ou a forma de condução do mesmo. - considera o uso de ativos existente e sua transferência para abastecimento de seus empreendimentos. - a empresa possui uma estrutura de capital definida e suas escolhas nos investimentos estão pautadas no custo benefício e na geração de caixa. - os respondentes considera a empresa um projeto de inovação pelo conceito que a mesma está implantando no mercado de construção civil que é o de construção a seco. - os entrevistados responderam de forma neutra, acreditam que exista, mas não podem afirmar a utilização de referencia internacional na avaliação de investimentos. - o conceito de sustentabilidade é expressivo na empresa que trabalha com foco na melhoria contínua de técnicas e conceitos de construção, onde visam melhorias econômicas e sociais. - a empresa não só considera, mas utiliza os ativos não financeiros em seus projetos de investimentos. - a realização do processo de auditoria de resultados melhora a capacidade da empresa em ser mais eficiente e eficaz na aplicação dos recursos.
6- Controle e Gestão Orçamentária	<ul style="list-style-type: none"> - Monitora e emite relatórios de desempenho financeiro e operacional comparando-os com objetivos planejados. 	<ul style="list-style-type: none"> - possuem clareza de suas prioridades e as mesmas são supridas com os recursos necessários para operacionalização. - faz boa relação entre as perspectivas das partes interessadas e da organização

'continua'

'continuação'

		<ul style="list-style-type: none"> - a empresa busca envolver a equipe para contribuir com a construção do resultado. - controle sobre valores de entradas e saídas é importante para que a empresa corra menos risco em áreas de impacto e que demandam sustentabilidade do negócio. - qualidade das informações geradas e arquivadas dentro do sistema de gestão - a empresa busca manter parcerias que agregam valor e reciprocidade, criando assim uma rede de auxílio mútuo na busca da otimização dos resultados. - a empresa estipula, para cada unidade de negócio, as informações essenciais que devem ser a base para compor o resultado e, de acordo com esta base, os gerentes trabalham o retorno das informações.
<p>7- Decisão sobre Preço, Desconto e Produto</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Análise de mercado-alvo para definir preço-alvo e a margem, e, portanto, o custo-alvo. Isso otimiza rentabilidade do produto, cliente e canais de distribuição e a relação qualidade-preço. - Entende quais fluxos de caixa são relevantes para serem incluídos nos cálculos para determinar os preços. - Conhece o modelo de negócio e onde um determinado produto ou serviço se encaixa dentro dele, ajudando o posicionamento no mercado. - Traduz números complexos em recomendações compreensíveis para facilitar as decisões sobre a alocação de recursos para produtos e serviços específicos. 	<ul style="list-style-type: none"> - a empresa avalia os fluxos e o custo benefício - a empresa demonstra estar alerta aos movimentos do mercado e ao consumidor, fazendo comparativos com os concorrentes e mantendo histórico de preços das principais linhas de produtos. - possui entre seus agentes assimetria da informação frente a esta questão - informações relevantes sobre necessidades dos clientes. - a empresa possui uma dinâmica bem alinhada e as informações estão disponíveis e cumprem o seu papel de bem informar para a tomada de decisão. - comportamento ético nas vendas - não trabalha com incentivo financeiro para que suas vendas sigam os padrões éticos A empresa necessariamente não tem uma área de auditoria interna - não menciona qualquer tipo de cálculo que evidencie o valor do ciclo de vida do cliente
<p>8- Gestão de Projetos</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Fornece análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos. - Garante que os projetos serão devidamente financiados e que o seu objetivo se encaixa com as prioridades estratégicas da organização. - Comunica os processos do projeto para obter comprometimento e confiança das partes interessadas relevantes. 	<ul style="list-style-type: none"> - não especifica ou deixa claro como ocorre a distribuição aos empregados relevantes dos objetivos estratégicos, resultados esperados, tempo do caminho crítico, orçamento formal dos projetos. - a empresa, ainda que timidamente, alinha os objetivos dos projetos na construção de seus resultados.

'continua'

'continuação'

		<ul style="list-style-type: none"> - a empresa operacionaliza seus planos de ação baseado em um documento eletrônico que direciona as ações e responsabilidades. - A empresa tem bem clara a ligação entre os orçamentos e suas expectativas, tanto que trata todos os demais projetos e seus orçamentos dentro de seu principal projeto, que é a abertura de lojas. - suporte necessário, da empresa, para os fluxos de trabalho. - proporciona um controle muito eficiente dos projetos em andamento - O método de controle explica muita coisa em relação às formas sobre como agir em situações desfavoráveis e induz o agente de acompanhamento e controle do projeto a uma resposta satisfatória. - são gerados relatórios relacionados pontos positivos e negativos e são trabalhos no projeto para atingir sua efetividade. - a empresa registra e controla os projetos através da planilha de ação que também fornece os dados necessários de referência e avaliação de novos projetos, onde é considerando o que deu certo ou não nos projetos anteriores para o início de um novo projeto.
<p>9- Aderência e Conformidade à Regulamentação</p>	<p>-Monitora o cenário regulatório para compreender os desenvolvimentos atuais e futuros e seu potencial impacto sobre a organização.</p> <p>- Calcula e avalia os custos de conformidade e não conformidade</p> <p>-Assegura que a organização cumpra a legislação.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - demonstra ter um cuidado com as questões legais - há conformidade e metas mínimas de qualidade estabelecidas - possui um sistema de arquivo bem dinâmico e moderno, tanto por meio eletrônico, feito em documentos em PDF e arquivado em nuvem, quanto por meio físico. - apresenta soluções funcionais e diretas para mitigar as inconformidades da autoavaliação - a empresa sabe dos pontos fortes e fracos e trabalha bem essas questões, porém nenhum deles relatam sobre pontos fortes e fracos relacionados a conformidade das exigências regulatórias das informações públicas. - Há uma preocupação da empresa em atender a regulamentação e quando se trata de processos e procedimentos a empresa faz com agilidade - A empresa busca apoio na auditoria para suportar as mudanças em processos e procedimentos e documenta o evento juntamente com os demais processos de auditoria - a empresa busca envolver os colaboradores dentro de um contexto que suporta seus valores, proporcionando expectativa social, sem tirar-lhes a liberdade de escolhas, mas posicionando seus comportamentos para os objetivos da organização. - a empresa busca, dentro da interpretação das normas regulatórias, atender tudo que é inerente ao seu negócio avaliando o custo deste atendimento e a real necessidade para implementação.

'continua'

'continuação'

<p>10- Gestão de Recursos</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Dá a devida importância à prioridade da disponibilidade de recursos escassos. - Produz mapas de recursos que destacam necessidades, retornos e opções. - Desenvolve entendimento sobre os custos de oportunidade e impactos de vantagem comparativa das diferentes alocações de recursos. 	<ul style="list-style-type: none"> - a empresa apresenta projeto de geomarketing para mercado em potencial - há uma equipe que pode decidir pela empresa sobre os investimentos, não ficam claras as diretorias que participam - a empresa tem uma política de retenção, mesmos que inicial - não fica claro um suporte da empresa para alocação de recursos humanos - a empresa possui relatórios que demonstram alocações de capital com despesas operacionais importantes. - os relatórios são precisos para suas tomadas de decisões. - os relatórios de metas são utilizados para cumprir o papel de acompanhamento das atividades de liderança. - um conjunto de relatórios mensais é apresentado ao final de cada mês e aos mesmos é dado o nome de book de relatórios - A empresa trabalha a gestão de risco baseada em cumprimentos de etapas - há um acompanhamento minucioso dos projetos da empresa e em várias etapas há avaliação para alinhamento dos mesmos - demonstra uma postura de investimento que reconhece e valoriza as informações passadas para projeções futuras.
<p>11- Gestão de Risco</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Identifica os riscos e propõe recomendações sobre as respostas adequadas que são relevantes e proporcionais ao tamanho do risco, à organização e seu ambiente.- Incorpora gestão de risco dentro do desenvolvimento e monitoramento do planejamento e desempenho.- Suporta colegas das áreas não-financeiras na avaliação da probabilidade e do impacto de todos os riscos organizacionais na determinação das respostas adequadas. 	<ul style="list-style-type: none"> - baseia-se na planilha de planejamento de investimentos que contém o suporte necessário para acompanhar os investimentos, mitigar os riscos e apresentar os resultados e o desempenho ao longo do tempo. - a empresa, não só se preocupa como se utiliza das informações do ambiente externo para tomadas de decisão - a empresa associa seus principais parceiros ao seu planejamento uma vez que promovem o resultado da mesma. - orienta suas ações, a partir de sua planilha de investimentos e a montagem de cenários

'continua'

'continuação'

		<ul style="list-style-type: none"> - busca no seu planejamento as respostas para propostas de risco - a empresa considera que tem feito um bom gerenciamento de sua exposição ao risco utilizando-se os controles que tem - seus controles estão baseados em planilha eletrônica e que todos os cenários contemplam identificação, acompanhamento e solução na gestão dos riscos. - a auditoria interna dos projetos é feita na própria empresa pelos funcionários do financeiro - A empresa se utiliza da montagem de cenários. - a experiência passada conduz a empresa a ações preditivas na busca de resultados futuros. - busca monitorar informações que demandam de sua reputação e o faz de modo a gerir os riscos relacionados a imagem da empresa que pode levar a quebra de confiança. - a empresa tem bem definida sua política de valores e sua cultura - a empresa trabalha o conceito de gestão de desempenho através de suas demonstrações e avalia em seus fechamentos as posições de investimentos em seus projetos de forma integrada e individual. - a empresa apresenta seus resultados a um conselho diretivo formado por diretores e o investidor que aprova as contas mensalmente e direciona a empresa quantos aos riscos e alinhamentos do projeto, é o que relata os entrevistados. - a empresa possui um sistema de controle bem gerido e conferido por auditoria que busca não só examinar as práticas e procedimentos, mas apontar as possibilidades de riscos e encaminhar soluções
<p>12- Gestão Tributária Estratégica</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Assessoria a política de preços de transferência. - Fornece 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. 	<ul style="list-style-type: none"> - participa do processo de gestão tributária, monitorando as práticas e alinhando os procedimentos para que a empresa não corra riscos. - atender ao rigor da legislação em todos os âmbitos e mercados em que opera. - a empresa tem uma administração fiscal centralizada, porém periodicamente auditada. - a empresa tem ciência das estruturas regulatórias nas jurisdições em que atua - a empresa segue os guias das melhores práticas para suas operações, entendendo que esses guias são a legislação tributária e seus processos e procedimentos internos. - o uso da tecnologia na empresa é uma variável constante e singular, pois a partir desta aplicação são gerados todos os controles e relatórios de informações para tomada de decisão. - a empresa fomenta a economia de tributos e busca demonstrar como tem feito a sua economia de forma ética e transparente, usando os meios legais e auxílio de terceiros e assim construir confiança na preservação dos valores e do nome da empresa.

'continua'

'continuação'

		<ul style="list-style-type: none"> - demonstra preocupação com as suas questões tributárias, em primeiro plano e com o reflexo das contingências que podem ser geradas pelas relações comerciais - a empresa preocupa-se com sua reputação e age de maneira preditiva para que não haja contingências tributárias. - demonstra ter apreço pela liquidação de seus débitos em dia e possui um controle de pagamentos bem gerido de modo que o fluxo de caixa sempre contempla os pagamentos totais. - a empresa mantém a prática de reconciliação dos impostos pagos feita de forma manual através de relatórios e livros fiscais. - a empresa utiliza consultoria externa para assuntos tributários
13- Tesouraria e Gestão de Caixa	<ul style="list-style-type: none"> - Fornece informações sobre as demonstrações do balanço patrimonial e fluxo de caixa, conforme exigido pelo pessoal da área de tesouraria. - Produz projeções de fluxo de caixa precisas. -Administra o risco financeiro. 	<ul style="list-style-type: none"> - possui planilha de controle de fontes de financiamentos com todas as variáveis e condicionais provenientes do contrato. - há uma revisão sobre as políticas de tesouraria, conforme relatado pelo sujeito 1 em reunião mensal a empresa avalia o resultado onde o fluxo de caixa é também avaliado - a empresa possui uma planilha de fluxo de caixa dinâmica e que proporciona uma análise periódica rápida. - entrevistados a empresa estabelece um gerenciamento apropriado nas operações do fluxo de caixa - a empresa detalha sua expansão a nível geográfico e os recursos a serem utilizados bem como as fontes provenientes destes recursos - não tem políticas inter-companhias - a empresa tem uma preocupação constante com seu planejamento e com a revisão deste - recursos financeiros é um dos indicadores chave para medir o desempenho organizacional - não pratica política de valor justo
14- Auditoria Interna	<ul style="list-style-type: none"> - 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. 	<ul style="list-style-type: none"> - a empresa possui, em arquivo eletrônico, controles internos e procedimentos, disponibilizados em nuvem - a empresa necessariamente não tem uma área de auditoria interna - há uma revisão nos planos de auditoria, mas considerando externa - confundem com a auditoria externa - a empresa revisa suas obrigações regulatórias juntamente com os responsáveis de cada área com o suporte da auditoria externa - a empresa busca através da propagação de seus procedimentos diluir ou minimizar os riscos. - a empresa não trabalha com programas antifraude, tem em seus processos e procedimentos controles bem definidos que não permitem que seus colaboradores exerçam qualquer atividade não relacionada aos princípios e valores da empresa

'continua'

'continuação'

		<ul style="list-style-type: none"> - não tem auditoria interna instalada. Trazendo a questão para os processos e procedimentos, os mesmos são feitos com a participação dos departamentos e seus membros - a empresa possui um comitê de avaliação de resultados alcançados e que, neste momento, também avalia os procedimentos e sua eficiência. - a empresa não tem comitê de auditoria, mas um grupo de pessoas que funcionam como conselheiros que analisam os resultados e avaliam os processos e procedimentos - a empresa não tem comitê de auditoria, assim quando há necessidade o trabalho é realizado por empresa terceirizada e o vínculo é contratual. - os testes de controles e procedimentos, muitas das vezes passam pelas mesmas pessoas que as criaram. - confusão nas explicações uma vez que a auditoria interna deve seguir as normas
--	--	--

Fonte: Elaborado pelo autor

Para garantir a amplitude da relevância para organizações em todo o mundo, este documento limita, portanto, a aplicação dos Princípios para as atividades-chave da função de contabilidade gerencial [...] – *framework* do CGMA (2014). A limitação imposta pelo documento também limita o escopo de abrangência da pesquisa uma vez que não foram abordadas as práticas realizadas pela empresa e que não constam na lista das 14 praticas abordadas pelo *framework*.

No conjunto das respostas dadas pelos entrevistados, com as observações feitas pelo pesquisador, pode se dizer que a empresa tem algumas práticas, do *framework*, com presença de aplicação forte em sua gestão, outras marcam uma tímida presença e outras não fazem parte das práticas da empresa, muito embora seus colaboradores tenham levantado esforços para compor sua presença. Vejamos por exemplo a prática número 3, estratégia financeira, por mais que haja esforço para garantir sua presença nas respostas, quando cruzadas com outras práticas como a número 2 de relatórios externos, ou mesmo as respostas entre si, da própria prática, elas divergem não cumprindo o papel de bem informar, de controlar e mitigar os riscos. Na mesma condição encontramos a prática número 14 auditoria interna, que tem presença em outras práticas como a número 3, 4, 5 e 11 por exemplo. Está prática não é realizada pela empresa, seus colaboradores realizam algumas medidas através dos controles internos e há uma colaboração da auditoria externa neste sentido, mas que de longe lembra auditoria interna.

Por outro lado, a empresa aplica fortemente algumas práticas que reforçam a relevância da informação contábil gerencial e promovem um ambiente de confiança. Práticas como a número 1 custo de transformação e gestão, a número 4 controle interno a número 8 gestões de projetos, são exemplos de algumas das práticas que a empresa tem destaque na aplicação.

Outras práticas, pode se dizer que possuem neutralidade na sua aplicação uma vez que existe a percepção da aplicação, porém concorre com outra prática que não possui evidências claras de ser aplicada, é o caso da prática número 6 que tem todos os atributos de aplicação e concorre com a prática número 3 que não tem presença forte de aplicação gerando assim viés de interpretação com a prática 3 ou viés diplomático com a prática 6, ou seja, não sabia e respondeu ao seu modo a prática 3 e quanto a prática 6 respondeu na medida que ficasse bem com a empresa não sendo sincero na resposta.

Para verificar o nível de relevância da informação na tomada de decisão e a promoção de um ambiente de confiança proporcionado pela contabilidade gerencial, na percepção do entrevistado, o conjunto das respostas foram favoráveis a relevância da informação produzida pela contabilidade gerencial na empresa e demonstram que a contabilidade gerencial promove um ambiente de confiança onde os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização estão protegidos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De um modo geral, considerando as respostas ao longo do questionário e pela triangulação entre respostas, documentos e observações, percebe-se que a empresa tem uma estrutura contábil bem montada, descentralizada e capaz de produzir informação relevante para a tomada de decisão o que permite a geração de um ambiente de confiança onde o investidor confia que seus ativos estão protegidos, os colaboradores da empresa e seus clientes e parceiros, confiam nas negociações, ou seja, no relacionamento e a empresa busca agir com transparência de tal forma o que sua imagem esteja protegida pautando a ética em todas as transações realizadas. Fato comprovado pelo pesquisador a medida que observou as tomadas de decisão no dia a dia da empresa, sempre baseada nos relatórios gerados pelo sistema de gestão integrada alimentado pela contabilidade gerencial, os controles montados e documentados para nortear as operações, as reuniões de alinhamento de questões, os relatórios produzidos para divulgação, revisão e alinhamento de estratégias, dentre outras situações que corroboram para evidenciar a relevância da informação contábil na tomada de decisão.

Assim sendo, de acordo com o objetivo geral deste trabalho, não se pode afirmar que as 14 práticas relacionadas pelo *framework* do CGMA (2014), por si só, geram relevância para a informação contábil ou mesmo promovem um ambiente de confiança, pois, observa-se neste estudo que das 14 práticas elencadas pelo documento 08 tem forte presença no cumprimento do objetivo geral sendo: custo de transformação e gestão, controle interno, avaliação de investimentos, gestão de projetos, aderência e conformidade a regulamentação, gestão de recursos, gestão de riscos, gestão tributária estratégica e tesouraria e gestão de caixa. Porém 03 delas possuem neutralidade na aplicação quando cruzadas com outras que não possuem evidências claras de sua aplicação como: relatórios externos, controle e gestão orçamentária e decisão sobre preço, desconto e produto. E outras 02, estratégia financeira e auditoria interna, divergem de seu papel de bem informar quando cruzadas com outras práticas como por exemplo a prática de auditoria interna que não é realizada pela empresa.

6.1. LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo realizado demanda do uso de parte significativa do período produtivo dos entrevistados e da doação de um recurso escasso, o tempo. Em pesquisa o tempo é um fator que pode impedir o desenvolvimento completo de um estudo ou processo de conhecimento, por exemplo. O tempo pode limitar as ações das pessoas impedindo que as mesmas entreguem todo seu potencial; desencadeia subjetividade na interpretação produzindo viés interpretativo, por parte do respondente e por parte do pesquisador que, de acordo com o próprio entendimento, da comunicação verbal e não verbal, analisa a conjuntura das replicações.

Assim destacamos que nesta pesquisa não foi possível contar com a entrevista do investidor, a quantidade de perguntas a serem respondidas (143), não se encaixou no tempo disponível e na agenda concorrida do mesmo, o que limita os resultados dos achados uma vez que a opinião do investidor seria de suma importância para responder, principalmente, os objetivos “b” e “c” do estudo.

Destaca-se ainda, a entrega dos respondentes na contribuição para o estudo. Aqui identificamos pelo menos quatro tipos de vieses, o primeiro relacionado a quantidade de questões que força a respostas rápidas para que se ganhe tempo para seus próprios afazeres, o segundo a respostas diplomáticas para não comprometer sua posição perante a empresa, o terceiro ao conhecimento limitado na interpretação das questões para formulação das respostas e o quarto a pressão por resultados que cria subjetividade interpretativa e respostas, por vezes, vagas.

Destacamos também o posicionamento do pesquisador e o viés interpretativo que concorre com os resultados da pesquisa, pois as análises de posicionamento dos entrevistados foram motivadas, também, pela observação de comportamentos como ansiedade ao responder uma questão, o acompanhamento do tempo pelos constantes olhares no relógio, as expressões faciais e corporais demonstrando desconforto com a situação, a sinceridade nas respostas em que pese a sua relação com a empresa. Essas manifestações foram percebidas e avaliadas como expressão de vontade e integradas às respostas das questões. Ou seja, as observações do sujeito do discurso, que ajudaram a interpretar a “verdade”, cai no viés de interpretação do pesquisador, na sua forma de analisar o contexto.

6.2. RECOMENDAÇÕES PARA NOVOS ESTUDOS

A contabilidade gerencial é um campo fértil para realização de pesquisas uma vez que proporciona benefícios mútuos ao pesquisador, sociedade e a academia, principalmente por proporcionar uma visão clara entre oportunidades e desafios. Neste sentido destacamos as seguintes recomendações para novos estudos: (a) Investigar, com vistas aos PGCG, como o princípio da INFLUÊNCIA atua na criação de estratégias e táticas de execução nas empresas (b) Investigar, com vistas aos PGCG, como o princípio do VALOR pode impactar o modelo de negócio da empresa, (c) Como as empresas brasileiras enxergam as 14 atividades práticas da contabilidade gerencial estabelecidas pelo PGCG, evolução ou mais do mesmo? (d) Estudo de caso com a aplicação dos 04 princípios elencados pelo PGCG.

REFERÊNCIAS

- Alali, F. A.; Foote, P. S. The Value Relevance of International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence in an Emerging Market. *The International Journal of Accounting*, v. 47, p. 85-108, 2012.
- Almqvist, R. and Henningsson, J. (2009), “When capital market actors reduce the complexity of corporate personnel and work environment information”, *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol. 13 No. 1, pp. 46-60.
- Anthony, R. N.; Govindarajan (2002) V. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: McGraw-Hill.
- Atkinson, A. A. et al. (2000) Contabilidade gerencial. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Fama. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A. et al. (2008). Contabilidade Gerencial. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal Of Accounting And Economics*, 39(1), 83-128. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.04.001>
- Bardin, L. (2008). Análise de conteúdo. [Lisboa]: Edições 70.
- Batta, G. (2011). The Direct Relevance of Accounting Information for Credit Default Swap Pricing. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(9-10), pp.1096-1122.
- Baxter, P. & Jack, S. (2008) Qualitative case study methodology: Study design and implementation for novice researchers. *The Qualitative Report*, 13 (4), p.p.544–559.
- Beisland, L. and Hamberg, M. (2013). Earnings sustainability, economic conditions and the value relevance of accounting information. *Scandinavian Journal of Management*, 29(3), pp.314-324.
- Beuselinck, C. (2005). Essays on Financial Reporting Quality, Earning Management, and Corporate Disclosure. University of Ghent, Ghent, Belgium.
- Bouquin Henri; Management accounting, Tipo Moldova Publishing, Iasi, 2004.
- Bouckaert, G. (2012). Trust and public administration. *Administration*, 60(1), 91–115.
- Brock, H., Carnes, M., & Justice, R. (2007). Petroleum accounting. Denton, Tex.: Professional Development Institute.

- Campos, H. L., Araujo, E. M., Moraes, L. F., Kilimnik, Z. M. (2013). Estilos de liderança e interferência no nível de confiança organizacional: em estudo de caso. *Revista Gestão e Planejamento*, Salvador, v. 14, n. 3, p. 389-409.
- Catelli, A. (coord.) (1999) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Chalmers, K., Clinch G.; Godfrey, J. (2011). Changes in value relevance of accounting information upon IFRS adoption: Evidence from Australia. *Australian Journal of Management*, 36(2), pp.151-173.
- Chenhall, R. H.; Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques, and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n.3, p. 243-264.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC,2011). *Pronunciamento Conceitual Básico (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 1º Dez. 2017.
- Cooper, D.R.; Schindler, P.S.(2003) *Métodos de Pesquisa em Administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Cretu, C.; Sirbu, C.G., Nută, M.F. & Constandache, N. (2011). *Standarde europene si internaționale de raportare financiară/ European and International Financial Reporting Standards*. Galați: Zigotto.
- Dias Filho, J. M. (2000). A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de Estudos*, São Paulo, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), v. 13(n. 24), pp.38-49.
- Andrade, S. M., Fisher, A. L., Stefano, S. R. (2011). Confiança Organizacional e Interpessoal como uma dimensão de clima organizacional. *II encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho*.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Financial Accounting Standards Board – FASB (1980). *Statement of financial accounting concepts n. 2. Qualitative characteristics of accounting information*.
- Figlioli, B., Lemes, S.; Lima, F. (2017). IFRS, synchronicity, and financial crisis: the dynamics of accounting information for the Brazilian capital market. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(75), pp.326-343.

- First principles: CIMA and the American Institute of Certified Public Accountants have drafted a ground-breaking set of global management accounting principles. Now it's your chance to help shape their development, writes CIMA's head of policy research, Naomi Smith ACMA, CGMA." *Financial Management [UK]*, Apr. 2014, p. 40+. Academic OneFile, go.galegroup.com/ps/i.do?p=AONE&sw=w&u=capes&v=2.1&id=GAL E%7CA368957885&it=r&asid=7ccb30bbaee8c932b3247c95d9b779ff. Accessed 30 June 2017.
- Francis, J., & Schipper, K. (1999). Have Financial Statements Lost Their Relevance?. *Journal Of Accounting Research*, 37(2), 319. <http://dx.doi.org/10.2307/2491412>
- Garrison, Ray H.; Noreen, Eric W.; Brewer, Peter C. (2013) – *Contabilidade Gerencial*, 14ª edição. LTC Editora.
- G. A. S., & Moreira, C. C. (2014). Perfil do Profissional Contábil: Habilidades, Competências e Imagem Simbólica. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12, 95-116.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C., Licht, R. H. G., & Oliva, E. C. (2005). A utilização de estudos de caso na pesquisa em administração. *Revista de Administração e Contabilidade da Unissinos*, 2(1), 47-56.
- Gil, A. C. (2016). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª Ed. - São Paulo, Atlas.
- Grande, J. F.; Beuren, I. M (2011). Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - BASE*. São Leopoldo, v.8, n. 2, p.133-145, abr/jun.
- Hansen, Don. ; Mowen, Maryanne.(1997) *Cost management*. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications.
- Hansen, J. E. (2002). A evolução da contabilidade: da idade média à regulamentação americana. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXXI, nº 134, p. 79, mar/abr.
- Hendriksen, E. S.; Breda, M. F. V. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- Henningsson, J., Johanson, U., and Almqvist, R. (2015). Fund manager trust and information complexity. *Qualitative Research in Financial Markets*, 7(4), pp.346-362.
- Hopwood, A.G. (2009), “The economic crisis and accounting: implications for the research community”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34 Nos 6/7, pp. 797-802.

- Hornigren, C. T. (1985) *Introdução à contabilidade gerencial*. Tradução José Ricardo Brandão Azevedo. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora.
- Johnson, H.T.; Kaplan, R.S. 1987. *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, HBS, 269 p.
- Johnson, H.T.; Kaplan, R.S. (1996). *A Relevância da contabilidade de custos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus.
- IMA – Institute of Management Accountants (2008). *Definition of Management Accounting*, Disponível em:
<<http://www.imanet.org/PDFs/Public/Research/SMA/Definition%20of%20Management%20Accounting.pdf>. > Acesso em: 14/10/2017.
- International Federation of Accountants (IFAC). 1998. *International management accounting practice statement: Management accounting concepts*. New York.
- Kargin, S. (2013). *The Impact of IFRS on the Value Relevance of Accounting Information: Evidence from Turkish Firms*. *International Journal Of Economics And Finance*, 5(4). <http://dx.doi.org/10.5539/ijef.v5n4p71>
- Kim, O. (2013). *Russian Accounting System: Value Relevance of Reported Information and the IFRS Adoption Perspective*. *The International Journal Of Accounting*, 48(4), 525-547. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2013.10.007>
- Khanagha, J. B. (2011). *Value Relevance of Accounting Information in the United Arab Emirates*. *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 1(No. 2), pp.33-45.
- Kristanto, A. (2016). *Does IFRS Convergence Promote the Value Relevance of Accounting Information?*. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 18(1), p.19.
- Lam, K., Sami, H.; Zhou, H. (2013). *Changes in the value relevance of accounting information over time: Evidence from the emerging market of China*. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 9(2), pp.123-135.
- Laudon, K. C.; Laudon, J. P. (1999) *Sistemas de informação*. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- "Launch event for the Global Management Accounting Principles." *Financial Management*[UK], Dec. 2014, p. 62. Academic Reis, A. D. O., Moreira, V. D. S., Sedyama,
- Lourenço, I., & Branco, M. (2015). *Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 126-139. <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201500090>

- Luhmann, N., & Schorr, K. (1979). „Kompensatorische Erziehung“ unter pädagogischer Kontrolle?. *Bildung Und Erziehung*, 32(jg). <http://dx.doi.org/10.7788/bue-1979-jg53>
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., & Hanekom, B. (2012). *Wiley IFRS 2012*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Macohon, E.; Beuren, I. (2016). Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial que Preponderam em Um Polo Industrial Moveleiro. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(45), pp.9-22.
- Mahama, H.; Chua, W. (2016). A study of alliance dynamics, accounting, and trust-as-practice. *Accounting, Organizations and Society*, 51, pp.29-46.
- Marconi, M. A.; Lakatos, E. M.; (2016) *Fundamentos de Metodologia Científica (7a ed.)* São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. A.; Lakatos, E. M.; (2011) *Técnicas de Pesquisa (7a ed.)* São Paulo: Atlas.
- Mariotti, D. F.; Swirski, Y. S.. *Relações de confiança na dinâmica de uma organização*. In: *EnANPAD*, 29., 2005. *Anais... EnANPAD*, 2005.
- Marques, K. C. M. , Camacho, R. R., & Alcantara, C. C. V. de. (2015). Avaliação do rigor metodológico de estudos de caso em contabilidade gerencial publicados em periódico no Brasil. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 26 (67), 27-42.
- Martins, G. A. (2008). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa (2a ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Mintzberg, H.; Ahlstrand, J.; Lampel (2000), J. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Tradução Nivaldo Montingelli Jr. Revisão técnica de Carlos Alberto Vargas Rossi. Porto Alegre: Bookman.
- Möllering, G. (2012). *Process Views of Trusting and Crises*. *SSRN Electronic Journal*.
- Morgan, D.E. & Zeffane, R. (2003). Employee involvement, organizational change and trust in management, *International Journal of Human Resource Management*, Vol. 14 (1), February, 55-75.
- Ndirangu, E.W; Iraya C. (2016) *The Effect Of Cross Listing On The Accounting Quality Of Firms Cross-Listed In East African Markets*. *European Scientific Journal*, 12(10).
- Nooteboom, B. (1996). Trust, opportunism, and governance: a process and control model. *Organization Studies*, 17(6), 985-1010.

- Onica, M. (2012). The Relevance of Accounting Information Enclosed in Performance Indicators. *AUDOE*, 8(6), pp.33-46.
- Outa, E., Ozil, P.; Eisenberg, P. (2017). IFRS convergence and revisions: value relevance of accounting information from East Africa. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(3), pp.352-368.
- Ramli, I. (2017). The Relevant Value of Accounting Information on the Adoption of the IFRS in the Capital Market: Evidence in the Indonesian Banking Industry. *State-Of-The-Art Theories And Empirical Evidence*, 107-125. http://dx.doi.org/10.1007/978-981-10-6926-0_7
- Rizza, C., & Ruggeri, D. (2018). The institutionalization of management accounting tools in family firms: the relevance of multiple logics. *Journal Of Management Control*, 28(4), 503-528. <http://dx.doi.org/10.1007/s00187-018-0256-2>
- Santos, E. (1998). Objetividade x relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar?. *Caderno de Estudos*, (18), pp.01-16.
- Santos, M., & Cavalcante, P. (2014). Effect of the Adoption of IFRS on the Information Relevance of Accounting Profits in Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 228-241. <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410690>
- Shamki, D.; Rahman, A. (2013). Does financial disclosure influence the value relevance of accounting information?. *Education, Business, and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(3/4), pp.216-232.
- Silva, A. C. R. (2010). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Singh, J., & Sirdeshmukh, D. (2000). Agency and Trust Mechanisms in Consumer Satisfaction and Loyalty Judgments. *Journal Of The Academy Of Marketing Science*, 28(1), 150-167. <http://dx.doi.org/10.1177/0092070300281014>
- Soutes, D. O.; De Zen, (2005) M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, São Paulo. Anais... São Paulo: USP.
- Soutes, D. O. (2006) Uma investigação do uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo
- Spatarelu, I.; Calinescu, D. (2016). The Importance of Accounting Information in Decision Making. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, XVI, pp.611-615.
- Ter Bogt, H.; Tillema, S. (2016). Accounting for trust and control: Public sector partnerships in the arts. *Critical Perspectives on Accounting*, 37, pp.5-23.

- Terres, M.; Santos, C. (2015). O Papel Moderador das Consequências na Relação entre Confiança e seus Antecedentes. *Revista de Gestão*, 22(2), pp.257-274.
- Tienari, J. (2012). Book Review: Janne Tienari reviews *Between worlds*, Cambridge Handbook of Strategy as Practice, edited by Damon Golsorkhi, Linda Rouleau, David Seidl, and Eero: Cambridge University Press. *The organization*, 19(5), pp.659-660.
- Tomasi, C., & Medeiros, J. B. (2016). *Redação de Artigos Científicos: Métodos de Realização, Seleção de Periodicos, Publicação*. São Paulo, Atlas.
- Tzafir, S.S. & Dolan, S. (2004). Trust ME: A Multiple-Item Scale for Measuring Managers' Employee Trust', *Management Research*, Vol.2 (2), 115–32.
- Valente, N.; Fujino, A. (2016). Atributos e dimensões de qualidade da informação nas Ciências Contábeis e na Ciência da Informação: um estudo comparativo. *Perspectiva em Ciência da Informação*, 21(2), pp.141-167.
- Vaz, P. V. C., & Espejo, M. M. D. S. B. (2017). Trust and management control system: a study on meta-synthetic interactions. *REAd. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)*, 23(1), 156-178.
- Warren, C. S.; Reeve, J. M.; Fess, P. E. (2001), *Contabilidade gerencial*. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão de Elizabeth Vieira Honorato. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Worchel, P. Trust, and distrust. In: Austin, W. G; Worchel, S. (Eds). *The social psychology of intergroup relations*. Monterey: Brooks/Cole, 1979. p. 174-187.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos (2a ed.)*. (D. Grassi, Trad.). Porto Alegre: Bookman.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos (3a ed.)*. (D. Grassi, Trad.). Porto Alegre: Bookman.
- Yin, R. K. (2016). *Pesquisa qualitativa: do início ao fim (D. Bueno, Trad.)*. Porto Alegre: Penso.
- You, J., & Luo, S. (2009). Accounting internationalization and value relevance of accounting earnings in China. *Frontiers Of Business Research In China*, 3(2), 171-189. <http://dx.doi.org/10.1007/s11782-009-0009-z>
- Zhang, X. (2011). Information relevance, reliability, and disclosure. *Review Of Accounting Studies*, 17(1), 189-226. <http://dx.doi.org/10.1007/s11142-011-9170-7>

APÊNDICE A – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E OS PRINCÍPIOS DA RELEVÂNCIA E DA CONFIANÇA:

Um estudo de caso em uma empresa da região central do Paraná

1. VISÃO GERAL DO PROJETO

(a) Questão do estudo de caso

Como as práticas de contabilidade gerencial geram uma informação relevante para a tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança?

(b) Objetivos

i. Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é investigar como as práticas de contabilidade gerencial geram relevância para a informação contábil na tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança, de acordo com os princípios globais de contabilidade gerencial da Relevância e da Confiança e as 14 atividades práticas da função de contabilidade gerencial propostas pelo *framework* do CGMA (2014), em uma empresa da região central do Paraná.

ii. Objetivos específicos

Os objetivos específicos deste estudo estão atrelados a investigar práticas de contabilidade gerencial que sejam capazes de fornecer informações “relevantes” para os tomadores de decisão, bem como promover um ambiente de “confiança” de que os ativos, a reputação e o valor da empresa estejam preservados.

Nesse sentido, 14 práticas de contabilidade gerencial serão investigadas, sob as perspectivas da relevância e da confiança. O nome e a definição de cada uma dessas 14 práticas, tal como consta no documento do CGMA (2014), possuem elevado grau de abstração, devendo cada uma delas serem operacionalizadas em variáveis observáveis, demonstradas no tópico que trata dos aspectos metodológicos do estudo.

Dessa forma, são esses os objetivos específicos do estudo:

- a) Investigar como as 14 práticas, de contabilidade gerencial, elencadas no *framework* do CGMA (2014), estão sendo realizadas pela empresa;
- b) Verificar o nível de relevância proporcionado pela contabilidade gerencial na tomada de decisão, na percepção do entrevistado;
- c) Verificar o nível de confiança promovido pela contabilidade gerencial na percepção do entrevistado.

(c) Instituição de ensino promotora do estudo

Universidade Estadual de Maringá – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis.

(d) Organizações objeto de análise do estudo de caso

(i) Smart Center Comercio de Materiais de Construção – Rua Balduino Taques 2057 – Centro – ponta Grossa/Pr.

(e) Pesquisador principal

Claudio Miros José Marques, mestrando no programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (UEM), na linha de pesquisa de Contabilidade Gerencial. Especialista em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Estadual de Londrina, Especialista em Perícia Contábil e Auditoria pela Universidade Estadual de Londrina, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina.

(f) Pesquisador (a) orientador (a)

Reinaldo Rodrigues Camacho, doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá, professor permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PCO/UEM). Professor Adjunto da Universidade Estadual de Maringá – UEM.

2. PROCEDIMENTOS DE CAMPO

(a) Procedimentos Preliminares

i. Acessar a loja de materiais e suas filiais, objetos do estudo

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Diretoria ou gerência geral
- Instrumentos: Ligações telefônicas, e-mails e visitas de campo.

ii. Obter credenciais nas organizações objetos do estudo

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Diretoria ou gerência.
- Instrumentos: Ligações telefônicas e e-mails.

iii. Estabelecer agenda clara das atividades para efetuar a coleta de dados visando a conclusão em períodos especificados de tempo

- Por quê? Para cumprir os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Base de dados da pesquisa.
- Instrumentos: *Microsoft Excel*®, computador pessoal, agenda.

iv. Adentrar nas organizações objetos do estudo

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Recepção e profissional responsável pela contabilidade.
- Instrumentos: visitas de campo.

v. Obter um local reservado pré-estabelecido na organização para realização e registro da coleta de dados

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Diretoria ou gerência geral
- Instrumentos: Ligações telefônicas, e-mails e visitas de campo.

(b) Procedimentos para análise documental

vi. Solicitar documentação para análise documental

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).

- Fonte: Diretoria, gerência geral ou departamento de contabilidade.
- Instrumentos: E-mails e visitas de campo.

vii. Analisar a documentação disponibilizada

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: documentação disponibilizada.
- Instrumentos: visitas de campo, análise documental, análise interpretativa.

viii. Fotocopiar ou salvar as partes dos documentos relevantes para a pesquisa

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: documentação disponibilizada
- Instrumentos: visitas de campo, máquina de fotocópia.

ix. Identificar previamente as práticas de qualidade da informação contábil

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c) e para direcionar a discussão das entrevistas.
- Fonte: Documentos fotocopiados ou anotações já efetuadas
- Instrumentos: análise documental, relatórios, documentos internos.

(c) Procedimentos para observações

x. Agendar horário para efetuar as observações

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Departamento de contabilidade e filiais.
- Instrumentos: Ligações telefônicas e e-mails.

xi. Percorrer o ambiente interno da organização

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Smart Center Comercio de Materiais de Construção e filiais
- Instrumentos: visitas de campo, plano para observações.

xii. Anotar e/ou fotografar sinais evidentes da presença dos princípios da Relevância e da Confiança

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).

- Fonte: Smart Center Comercio de Materiais de Construção e filiais
- Instrumentos: visitas de campo, plano para observações, câmera fotográfica, caderno.

(d) Procedimentos para as entrevistas

xiii. Obter estrutura hierárquica da organização

- Por quê? Para identificar as pessoas a serem entrevistadas.
- Fonte: Departamento de planejamento ou de RH da empresa
- Instrumentos: Ligações telefônicas, e-mails, documentos disponibilizados.

xiv. Identificar os envolvidos no que tange à informação contábil e tomada de decisão

- Por quê? Para realização posterior das entrevistas.
- Fonte: estrutura hierárquica da empresa.
- Instrumentos: Relatórios internos, planilhas, organograma.

xv. Contatar cada participante para apresentação do projeto e agendamento de entrevista

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Diretoria, controladoria e departamento de contabilidade.
- Instrumentos: e-mail, ligações telefônicas e visitas de campo.

xvi. Agendar entrevistas com os diretores, controllers, gerentes e com profissionais da área de contabilidade

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Diretoria, controladoria e departamento de contabilidade.
- Instrumentos: e-mail e ligações telefônicas.

xvii. Entrevistar os participantes envolvidos na gestão da informação e tomada de decisão

- Por quê? Para atender os objetivos específicos de (a), (b) e (c).
- Fonte: Diretoria, controladoria e departamento de contabilidade.
- Instrumentos: Roteiro de entrevista e gravador de áudio.

3. QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

(a) Como as práticas relacionadas a custos de transformação e de gestão são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(b) Como as práticas relacionadas a emissão de relatórios externos são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(c) Como práticas relacionadas à estratégia financeira da empresa são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(d) Como práticas relacionadas a estrutura de controle interno contribui para gestão de riscos e preservação de valor e como são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(e) Como as práticas relacionadas a investimentos são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(f) Como as práticas relacionadas a controle interno e gestão orçamentária são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(g) Como as práticas relacionadas a decisão sobre preço, desconto e produto são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(h) Como as práticas relacionadas a gestão de projetos são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(i) Como as práticas relacionadas a aderência e conformidade à regulamentação são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(j) Como as práticas relacionadas a gestão de recursos são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(k) Como as práticas relacionadas a gestão de risco são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.
- iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(l) Como as práticas relacionadas a gestão tributária são realizadas?

- i. Objetivo específico: (a)
- ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.

iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(m) Como as práticas relacionadas a tesouraria e gestão de caixa são realizadas?

i. Objetivo específico: (a)

ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.

iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(n) Como as práticas relacionadas a auditoria são realizadas?

i. Objetivo específico: (a)

ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.

iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

(o) Como as práticas de contabilidade gerencial, em uso na empresa, geram relevância para a tomada de decisão e promovem um ambiente de confiança?

i. Objetivo específico: (b e c)

ii. Fonte: Diretoria, gerência, departamento de contabilidade, documentos e entrevistas.

iii. Instrumentos: Análise documental, observação e análise de conteúdo.

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA

INFORMAÇÕES INICIAIS
Empresa:
Nome do Entrevistado:
Setor/Departamento:
Função ocupada:
Contato:
Codificação (a ser considerada no relatório do estudo de caso):

PARTE 1 – EM RELAÇÃO AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL QUE POSSUEM RELEVÂNCIA E CONSTROEM CONFIANÇA:

As práticas de contabilidade gerencial conferem relevância para a informação gerada e confiança para que os recursos e os relacionamentos da companhia sejam ativamente gerenciados. Assim, ajudam a organização a planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução, e ajudam a proteger os ativos financeiros e não financeiros, a reputação da empresa e o valor da companhia.

As questões a seguir são referentes as práticas de contabilidade gerencial que conferem relevância as informações contábeis que por sua vez produzem confiança no gerenciamento dos ativos e dos relacionamentos.

Prática 1: Custo de transformação e gestão

a. A informação é relevante

- 1.1a Os determinantes de custo são conhecidos e registrados?
- 1.2a Os custos são comparados com custos equivalentes de organizações relevantes?
- 1.3a A utilização de ativo é comparada ao longo do tempo e com referenciais de melhores práticas?
- 1.4a Os custos de anos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental funcional e de produto?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- 1.1b São dados incentivos aos empregados para alinhar os comportamentos com os

objetivos da organização e as necessidades futuras projetadas?

1.2b Há conformidade com as políticas e procedimentos internos e com outras relevantes obrigações legais e regulatórias necessárias?

1.3b Os custos de oportunidade são calculados e os procedimentos recomendados são desenvolvidos com base no valor líquido para a organização?

Prática 2: Relatórios externos

a. A informação é relevante

2.1a Os relatórios externos da organização atendem às necessidades dos investidores e outras partes interessadas?

2.2a Os relatórios externos informações claramente comunicadas sobre a governança, o modelo de negócio, estratégia e desempenho e dão suporte à gestão efetiva dos recursos e relacionamentos (*stewardship*)?

2.3a Os relatórios externos da organização contêm as tendências estruturadas adequadamente ao período de tempo (passado, presente e futuro)?

2.4a A informação é relevante e fielmente representa o que se propõe a representar?

2.5a A informação é comparável, verificável, oportuna e compreensível?

2.6a A interconectividade de dados que estão sendo relatados é gerida de modo que os objetivos da comunicação externa sejam alcançados?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

2.1b As melhores práticas de elaboração dos relatórios externos são mantidos e praticados ativamente na organização?

2.2b A organização procura níveis adequados de segurança (internamente e externamente) para garantir que as informações relatadas sejam completas, precisas e íntegras?

2.3b São preparados relatórios externos para atender as normas e padrões contábeis e aos códigos de governança aplicáveis ao local de atuação da organização?

Prática 3: Estratégia Financeira

a. A informação é relevante

3.1a Investimento - quais projetos devem ser realizados pela organização?

3.2a Finanças - como os recursos financeiros necessários serão obtidos?

3.3a Dividendos - qual quantia deve ser alocada a cada ano para o pagamento do

retorno dos acionistas, e quanto deve ser mantido para atender às necessidades de caixa do negócio?

3.4a Os gerentes tem boa compreensão sobre informações relativas a: relações e retorno aos acionistas, fontes de financiamentos, solvência, alavancagem financeira e cláusulas de contrato de dívidas?

3.5a Os gerentes tem boa compreensão sobre informações relativas a: Indicadores macroeconômicos como: PIB, taxas de juros, taxas de câmbio, políticas monetárias de governo, fatores sócio-políticos de influência presente ou futura?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

3.1b As estruturas e os processos de governança atendem às necessidades das partes interessadas?

3.2b A estratégia financeira da empresa é transparente para com as partes interessadas?

3.3b As implementações da estratégia e do controle de processos e procedimentos são eficazes?

3.4b São realizadas auditorias pós-conclusão e os resultados são compartilhados com os indivíduos responsáveis pela governança?

Prática 4: Controle Interno

a. A informação é relevante

4.1a As informações sobre natureza, extensão e impacto dos riscos que a organização enfrenta são entendidas e documentadas?

4.2a As informações sobre capacidade organizacional e apetite por esses riscos são entendidas e documentadas?

4.3a As informações sobre os resultados dos testes sobre relevância e eficácia das políticas de controle, processos e procedimentos são entendidas e documentadas?

4.4a As informações sobre planos, orçamentos e projeções das atividades organizacionais são entendidas e documentadas?

4.5a As informações sobre quantidade e qualidade dos recursos para alcançar os objetivos organizacionais são entendidas e documentadas?

4.6a As informações sobre limites de delegações e de autorização para os funcionários em vários níveis são entendidas e documentadas?

4.7a As informações sobre guia e registro de auditoria de transações financeiras e

não-financeiras relevantes são entendidas e documentadas? (Exemplos de itens não financeiros incluem estoques, instalações, máquinas e equipamentos, produção em andamento, mercadorias em trânsito, moveis e utensílios, edifícios).

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

4.1b São desenvolvidas e implementadas políticas adequadas de controle, processos e procedimentos para áreas que correm maior risco?

4.2b As políticas de controle devem atender aos requisitos legais, são abrangentes e realistas (ou seja, elas podem ser implementadas)?

Prática 5: Avaliação de investimentos

a. A informação é relevante

5.1a As avaliações de investimento são baseadas em sólida análise e em informação interna e externa, financeira e não financeira (incluindo as questões ambientais e sociais), que represente as tendências ao longo de um período de tempo adequado (passado, presente e futuro) e que capture os direcionadores de valor (ou receita) e custo?

5.2a As avaliações de investimentos são baseadas em informações do fluxo de caixa? Os vieses são considerados e os ajustes necessários são realizados?

5.3a 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?

5.4a É considerada a alternativa de usar recursos e ativos existentes? Por exemplo, deve-se tomar uma decisão de investir em um novo ativo quando em algum lugar da organização o mesmo ativo ou similar está subutilizado?

5.5a São calculadas e analisadas a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional da proposta?

5.6a São consideradas alternativas a processos tradicionais quando se avalia projetos de inovação? Estes podem incluir gerenciamento de projetos pelo modelo ‘*stage-gate*’, segregação do orçamento para fins específicos e estratégias de gestão de carteiras?

5.7a Quando o resultado de uma avaliação de um investimento potencial é utilizado para fins de elaboração de relatórios financeiros, é feita referência à utilização de fatores de desconto e valores presentes líquidos dentro dos requisitos das Normas

Internacionais de contabilidade ou dos princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) da região de atuação da organização?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

5.1b O conceito de sustentabilidade é considerado em decisões e avaliação de investimentos?

5.2b As informações não financeiras são consideradas na análise holística de custo-benefício das decisões de investimento?

5.3b São realizadas auditorias pós-investimento e efetuadas avaliações dos benefícios reais realizados em comparação com os valores projetados?

Prática 6: Controle e gestão orçamentária

a. A informação é relevante

6.1a As prioridades estratégicas chave são conhecidas e compreendidas e deste modo supridas eficientemente com recursos?

6.2a As medidas são relevantes para as expectativas das partes interessadas?

6.3a Orçamentos são produzidos em conjunto com os donos dos negócios/gerentes funcionais?

6.4a As tendências de desempenho para entradas, saídas e resultados e valores de referência relevantes são rastreados para garantir que resultados-alvos sejam competitivos e tenham melhoria contínua?

6.5a O desempenho passado fornece a confiança na possibilidade de realização dos desempenhos projetados?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

6.1b A empresa considera a interdependência entre as partes da cadeia de valor no momento em que faz planos, que visa otimização de seus resultados?

6.2b Os gerentes de negócios fornecem evidências que suportam suas projeções sobre resultados esperados e as premissas em que essas projeções de resultados foram baseadas?

Prática 7: Decisão sobre preço, desconto e produto

a. A informação é relevante

7.1a Os fluxos de caixa relevantes são identificados e avaliados em conjunto com fatores não quantificáveis para tomar decisões sobre aceitar/rejeitar contratos, sobre

precificação de produtos e avaliação de comparações de custo-benefício?

7.2a São encomendadas pesquisas regularmente para entender a sensibilidade do cliente ao preço de um produto em relação aos produtos alternativos?

7.3a As informações no banco dados sobre os clientes fornecem uma fonte abrangente de todas as informações relevantes sobre as necessidades do cliente, no passado, no presente e no futuro?

7.4a O custeio de produtos e serviços é determinado para permitir que as decisões de preços sejam tomadas conhecendo-se as margens bruta e líquida de lucro?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

7.1b As práticas de preços antiéticas são evitadas e ativamente desencorajadas pela alta administração?

7.2b São projetados incentivos para evitar vendas desonestas e enganosas?

7.3b A organização possui controles auditados que verifiquem ações de precificação potencialmente ilegais?

7.4b São realizados regularmente cálculos e avaliação do valor do ciclo de vida de um cliente?

Prática 8: Gestão de projetos

a. A informação é relevante

8.1a O objetivo do projeto, a sua ligação aos grandes objetivos estratégicos, os seus resultados esperados, tempo do caminho crítico e seu orçamento formal, são produzidos, aprovados e distribuídos aos empregados relevantes?

8.2a As metas de tempo, custo e qualidade, tolerâncias, medidas e restrições são conhecidas e acordadas?

8.3a Funções e responsabilidades dentro da equipe do projeto são documentadas e distribuídas?

8.4a Os orçamentos dos projetos são produzidos em conformidade com os objetivos do projeto e as expectativas da organização?

8.5a Os fluxos de trabalho do projeto são devidamente suportados com recursos financeiros e tempo de pessoal?

8.6a Pacotes de trabalho detalhados, incluindo etapas, cronogramas, níveis de qualidade e fontes de financiamento são elaborados e documentados?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

8.1b Os controles de projeto garantem que desvios de planos sejam identificados o quanto antes e respostas rápidas sejam implementadas para mitigar os riscos?

8.2b Os benefícios positivos e negativos do processo de execução do projeto são avaliados como parte da avaliação pós-projeto?

8.3b Os registros das lições aprendidas são mantidos para substanciar futuros projetos? Estes registros são referenciados antes de se iniciar novos projetos?

Prática 9: Aderência e conformidade à regulamentação

a. A informação é relevante

9.1a É monitorado o panorama regulatório e legal para se entender os desenvolvimentos atuais e emergentes e seu impacto potencial sobre a organização?

9.2a Aspirações de conformidade e metas/padrões mínimos de qualidade são estabelecidos e comunicados?

9.3a A organização mantém e documenta as exigências legais e regulatórias para todos os mercados em que opera? Isso inclui penalidades por não conformidade e os prazos para conformidade?

9.4a As lacunas entre os resultados de auto avaliação e os padrões/metras mínimos de conformidade são destacados? São realizadas atividades de mitigação para diminuir essas lacunas? Esses esforços ainda definem as ações, os cronogramas e as responsabilidades?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

9.1b A organização é transparente sobre os seus pontos fortes e fracos de conformidade em relação às exigências regulatórias e outros relatórios e informações públicas requeridos?

9.2b Os processos são implementados e estrategicamente atualizados para fornecer uma garantia para as partes interessadas (stakeholders) que a conformidade com a regulação é completa?

9.3b Os resultados das avaliações de conformidade que são realizados numa base cíclica em relação às demandas regulatórias (de forma antecipada) são documentados? As avaliações envolvem a revisão dos controles sobre os principais processos, sistemas de governança e infraestrutura organizacional?

9.4b É dada importância aos recursos, ao impacto social, a ética e ao código de conduta da organização?

9.5b Novas normas são adotadas e a organização busca ser uma líder na interpretação, aplicação e geração de relatórios de conformidade regulatória?

Prática 10: Gestão de recursos

a. A informação é relevante

10.1a Dados de crescimento externo e de mercado potencial são considerados e utilizados como base para criar alocações de recursos hipotéticos? Isso ajuda a evitar os problemas de viés cognitivo que surgem quando as alocações para o próximo ano são baseadas no ano anterior, sem avaliação crítica?

10.2a 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?

10.3 A gerência superior conhece os funcionários que têm alto desempenho? Remuneração, descrições de cargos e carreiras são padronizados para facilitar a circulação de talentos para as áreas prioritárias, independentemente da localização geográfica?

10.4 É fornecida a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional das alocações de recursos propostas?

10.5 Os relatórios são elaborados de forma a incluir os gastos de capital, o tempo utilizado da alta administração, despesas com marketing, os recursos utilizados em pesquisa e desenvolvimento e pessoas talentosas/com desempenho superior?

10.6 Os relatórios destacam os requisitos para a obtenção de recursos, retornos e opções para que os custos de oportunidade de permuta/ transferência de alocações de recursos sejam visíveis?

10.7 Os relatórios mostram se os líderes da organização dedicam tempo suficiente para focar nos objetivos estratégicos da companhia?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

10.1b A necessidade de um consumo sustentável de recursos é compreendida e a alocação de recursos é planejada em conformidade? A utilização de recurso é medida comparando-a com as metas planejadas, análises e informações fornecidas em relatórios?

10.2b Se realizados investimentos de alto ou desconhecidos riscos a alocação de recursos é feita por etapas? São estabelecidas metas para cada etapa e os recursos adicionais só são liberados quando metas intermediárias são atingidas?

10.3b Apesar de que alguns investidores podem reagir negativamente a planos/realocações que impactam nos ganhos de curto prazo, a visão de curto prazo é equilibrada com a geração de valor a longo prazo?

10.4b Decisões de investimento passadas são analisadas para verificar se estes atingiram seus objetivos? Novas decisões de investimento só serão consideradas quando proverem um resultado robusto para o negócio?

Prática 11: Gestão de riscos

a. A informação é relevante

11.1a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem a cultura de gestão de risco, o apetite e tolerância ao risco, políticas e estrutura conceitual, incluindo os custos, benefícios propostos e os indicadores-chave de risco?

11.2a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem o ambiente de risco externo e principais direcionadores de potenciais riscos/oportunidades - por exemplo, mudanças nas políticas organizacional, econômicas, sociais, tecnológicas, ambientais e legais.

11.3a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem uma escala de riscos que foi identificada como material para a organização? Eles devem ser considerados no contexto do modelo de negócio da organização, incluindo relações externas chave, tais como os principais parceiros da cadeia de produção, bem como os riscos comportamentais?

11.4a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem uma avaliação destes riscos, usando uma combinação de ambas as abordagens quantitativa e qualitativa?

11.5a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem respostas aos riscos (evitar, transferir, mitigar e de tolerância) serão propostas para cada risco material identificado?

11.6a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem a exposição ao risco, antes e após a aplicação de controles (risco bruto e líquido)?

11.7a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem detalhes de

eventos de risco e resultados (incluindo quase-perdas e testes de estresse), juntamente com medidas corretivas tomadas para lidar com as deficiências de controle?

11.8a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem relatórios de auditoria interna?

11.9a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem cenários que indicam como os riscos interagem e combinam entre si?

11.10a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem os sinais de alerta e avisos de problemas.

11.11a As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem fontes externas de informações sobre risco para a reputação, tais como índices de opinião, comentários em *websites* externos e discussões em mídia social?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

11.1b É incorporada em toda a organização uma estrutura de risco que seja consistente com a estratégia da organização, com o modelo de negócio, com valores, com a cultura e a ética? Essa estrutura de risco é comunicada a todos os funcionários e parceiros de negócio?

11.2b A contabilidade gerencial incorpora a gestão de riscos integrada com o sistema de gestão de desempenho?

11.3b O conselho diretivo da organização é apoiado em suas responsabilidades de governança dos riscos através da disponibilização de informação de alta qualidade sobre os principais riscos da organização e sistema de gestão de riscos?

11.4b A organização fornece confiança às partes interessadas que seus riscos estão sendo bem geridos através de relatórios sobre os seus principais riscos e incertezas e sua gestão de riscos e sistemas de controle?

Prática 12: Gestão tributária estratégica

a. A informação é relevante

12.1a A organização tem políticas e procedimentos acordados em matéria de cumprimento de exigências legais e geração de relatórios?

12.2a São mantidos atualizados as exigências e requisitos legais e regulatórios para todos os mercados em que a organização opera?

12.3a Todos os aspectos sobre atendimento à tributação são desenvolvidos, mantidos e compreendidos pelas pessoas responsáveis pela administração fiscal?

12.4a São conhecidos os principais tipos de tributação que a organização está sujeita em cada uma das jurisdições em que atua? As estruturas regulatórias fiscais nesses mercados são entendidas e documentadas?

12.5a Políticas de preços de transferência são desenvolvidas, acompanhadas e bem documentadas? Os guias de melhores práticas são seguidos pela organização? Por exemplo, as organizações que operam internacionalmente podem seguir orientações relevantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development*) sobre preços de transferência.

12.6a Se necessário, a tecnologia é usada para agilizar os processos fiscais e os sistemas fiscais são integrados com sistemas de contabilidade financeira da organização?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

12.1b A organização constrói confiança, relatando a sua contribuição econômica e sendo explícita sobre os tipos e montantes de tributos pagos?

12.2b A organização se engaja apenas em planejamento tributário que está alinhado com a sua atividade comercial?

12.3b A gestão tributária tem como objetivo evitar qualquer situação ou resultado que possa danificar a reputação corporativa?

12.4b Todas as obrigações tributárias são pagas prontamente e no valor total?

12.5b Reconciliações fiscais são realizadas regularmente?

12.6b Se necessário, a organização contrata consultores tributários externos?

Prática 13: Tesouraria e gestão de caixa

a. A informação é relevante

13.1a Fontes de financiamento e informações financeiras provenientes do balanço patrimonial e do fluxo de caixa, incorporando informações externas tais como taxas de câmbio e de juros, são facilmente acessíveis e divididas em categorias? (por segmento, realizadas, tendências (incorporando períodos anteriores), projeções e direcionadores).

13.2a A política de tesouraria é mantida e é regularmente revisada pelos diretores ou os responsáveis pela governança, com base nos objetivos corporativos e nos riscos-chave?

13.3a As projeções de fluxo de caixa permitem uma linha clara de visão sobre onde o caixa da organização está sendo comprometido, incluindo faturas não pagas e estoques, bem como quanto e quando se espera que se tenha de entrada de caixa? Isto combinado com compromissos de caixa iminentes, incluindo detalhes de limites de caixa com base em linhas de crédito compromissadas?

13.4a É estabelecido um sistema de gerenciamento de caixa eficiente que contempla o crescimento futuro da empresa, minimiza os saldos de caixa ociosos e oferece uma visibilidade global dos saldos de caixa?

13.5a São conhecidos e documentados as fontes de caixa, os *covenants* das linhas de créditos e os níveis de limites de crédito?

13.6a É estabelecido um sistema de gestão de transações inter-companhias que equilibra a liquidez local e da organização e emprega técnicas de compensação e outras melhores práticas?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

13.1b O modelo de negócios e até mesmo a cadeia de valor são testados fortemente contra potenciais mudanças nas condições macroeconômicas?

13.2b É realizada uma revisão regular para determinar se a organização dispõe de recursos financeiros adequados para continuar a existir no futuro?

13.3b Quando é exigido por legislação um valor justo que a organização deve registrar no resultado no final do ano, que não é exato, os riscos são reconhecidos e devidamente gerenciados?

Prática 14: Auditoria interna

a. A informação é relevante

14.1a A organização tem uma estrutura normativa de risco e controle que está disponível para todos os funcionários relevantes e membros do comitê?

14.2a Os objetivos das auditorias são acordados com as partes interessadas relevantes e documentados?

14.3a Os planos de auditoria são elaborados e revistos anualmente e disponibilizados aos membros da equipe?

14.4a Os relatórios de auditoria identificam potenciais oportunidades de melhoria e destacam claramente todos os itens materiais e casos de não-conformidade?

14.5a As obrigações legais e regulatórias relativas as auditorias internas são

entendidas, disponibilizadas para os empregados e verificadas regularmente para garantir que permaneçam atualizados?

14.6a As políticas de controles estão disponíveis para todos os funcionários relevantes e uma forte cultura de controle focada nos níveis de riscos aceitáveis é promovida pela administração?

14.7a Programas antifraude da organização são suportados pelos funcionários da auditoria interna que disponibilizam as informações quando requeridos?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

14.1b Para proteger a independência da auditoria interna, o chefe da função tem acesso direto ao comitê de auditoria? Os auditores internos realizam os seus trabalhos livres de interferências?

14.2b O comitê de auditoria é constituído somente de diretores não executivos dos quais pelo menos um é um contador qualificado?

14.3b O comitê de auditoria reúne-se pelo menos três vezes por ano?

14.4b O comitê de auditoria é responsável por aprovar nomeação e destituição do chefe da auditoria interna ou de auditor interno terceirizado?

14.5b Aqueles que são responsáveis pela concepção dos controles não são responsáveis por testá-los?

14.6b As auditorias internas seguem as normas de entidade reguladora relevante, por exemplo, as Normas Internacionais de Auditoria Interna emitidas pelo *IASB (International Accounting Standards Board)*?

Questões Finais 15: Percepção do Entrevistado quanto as Práticas de Contabilidade Gerencial em uso na Empresa.

a. A informação é relevante

15.1a Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. As informações fornecidas pela contabilidade gerencial são relevantes para sua tomada de decisão?

15.2a Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. As informações fornecidas pela contabilidade gerencial são relevantes para seu planejamento e criação de estratégias e táticas de execução?

15.3a Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. O sistema de informação, a coleta e análise de dados considera critérios de relevância da

informação contábil a fim de facilitar a tomada de decisão?

b. Gerenciamento dos Recursos e Relações (Stewardship) constrói confiança

15.1b Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. Você confia que os ativos financeiros e não financeiros da empresa estão protegidos?

15.2b Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. Você confia que o valor da empresa está protegido?

15.3b Considerando as práticas de contabilidade gerencial em uso na empresa. Você confia que a reputação da empresa está protegida?

PARTE 2 – EM RELAÇÃO AO RESPONDENTE:

1. Faixa etária:

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Menos de 25 anos | <input type="checkbox"/> De 40 a 44 anos |
| <input type="checkbox"/> De 25 a 29 anos | <input type="checkbox"/> De 45 a 49 anos |
| <input type="checkbox"/> De 30 a 34 anos | <input type="checkbox"/> De 50 anos ou mais |
| <input type="checkbox"/> De 35 a 39 anos | |

2. Tempo de permanência na empresa:

- Menos de 1 ano De 1 a 3 anos De 03 a 05 anos Acima de 05 anos

3. Nível de formação acadêmica:

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Ensino Superior | <input type="checkbox"/> Pós-graduação (Especialização) |
| <input type="checkbox"/> Pós-graduação (Mestrado) | <input type="checkbox"/> Pós-graduação (Doutorado) |
| <input type="checkbox"/> Outro: _____ | |

APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

Eu, Claudiomiro José Marques, mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, convido o Sr (a) Diretor / Gerente / *Controller* a participar da pesquisa intitulada: PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E OS PRINCÍPIOS DA RELEVÂNCIA E DA CONFIANÇA, sob orientação do Reinaldo Rodrigues Camacho. Como contribuições primordiais destaca-se as possíveis reflexões quanto ao tratamento e importância da Contabilidade Gerencial na geração de informação relevante para a tomada de decisão e na promoção de confiança a partir da informação gerada.

Este estudo busca investigar práticas de contabilidade gerencial que sejam capazes de fornecer informações relevantes para os tomadores de decisão, bem como promover um ambiente de confiança de que os ativos, a reputação e o valor da empresa estejam preservados na empresa _____, localizada em _____.

Com a concordância em contribuir com esse estudo, será necessário que o Sr (a) participe de uma entrevista semiestruturada individual com aproximadamente uma hora e meia de duração. Tal prática deverá ocorrer nas dependências da empresa, em horário previamente agendado, em consonância com sua disponibilidade e da empresa. Mediante sua liberação, as entrevistas serão gravadas em áudio, a fim de melhor captar os dados e possibilitar achados mais completos e consistentes.

Os possíveis riscos ou desconfortos decorrentes da participação na pesquisa são considerados pequenos, porém existentes. As entrevistas a serem realizadas abordam aspectos estritamente voltados à gestão da informação e as práticas realizadas na empresa que confirmam a relevância e confiança na informação da contabilidade gerencial, onde será buscado não expor o participante a constrangimentos ou desrespeito. Contudo, destaca-se como possíveis riscos o desconforto gerado pelo tempo demandado nas respostas às perguntas e a gravação das respostas em áudio (caso liberado pelo participante), que pode vir a retrair o participante. Evidencia-se também que como se trata de entrevistas semiestruturadas, perguntas adicionais, pedidos de exemplificações e instigações podem ocorrer, e isso pode representar certo risco para o entrevistado gerando certo desagrado ou desconforto. Para amenizar tais riscos os

pesquisadores envolvidos utilizam um questionário já aplicado em pesquisas anteriores a especialistas da área. Isso proporciona um melhor modo de agir frente aos respondentes, com mais cautela e preparação no ato de questionar ou no tempo demandando de resposta.

Mediante sua contribuição e após as questões dessa pesquisa serem respondidas, pretende-se contribuir em alguns pontos: (i) contribuir para a literatura de negócios fornecendo respostas acerca da influência do princípio da Relevância na geração de informações pela contabilidade gerencial e em sua capacidade de afetar as decisões tomadas pelos usuários; (ii) fornecer respostas, quanto ao princípio da Confiança, não só na capacidade da contabilidade gerencial de produzir informações completas e livres de erros, mas na capacidade que estas informações possuem de criar um ambiente de confiança; (iii) contribuir com as empresas como direcionador na aplicação e diminuição de esforços nas suas atividades, a fim de obter um melhor desempenho; (vi) contribuir para a geração de informação relevante e útil conectando-se de maneira ágil às dinâmicas do mercado e respondendo de forma rápida as necessidades de tomada de decisão; (v) contribuir também à formação de referencial a pesquisadores e acadêmicos que podem utilizar-se deste como fonte de pesquisa para trabalhos relacionados ao tema.

O pesquisador Reinaldo Rodrigues Camacho, Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP, é o principal responsável por esse estudo e assim, poderá ser contatado sempre que necessário para esclarecer qualquer questionamento que o Sr (a) pode vir a ter, antes, durante ou depois de encerrado esse estudo, pelo endereço eletrônico reinaldo.rcamacho@gmail.com. Também poderá ser contatado a qualquer momento, caso necessário, o Comitê Permanente de Ética em Pesquisa com seres humanos – COPEP/UEM, pelo telefone (44) 3011 - 4444, ou no PPG, sala 4, de segunda, terça, quinta e sexta-feira das 8h às 11h40 e 13h30 às 17h30; e nas quartas-feiras das 9h40 às 11h40 e 13h30 às 17h30.

É importante destacar também que sua participação nessa pesquisa é totalmente voluntária e assim, você poderá desistir de fazer parte a qualquer momento e solicitar que seja devolvido este termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE) assinado, bem como outros eventuais instrumentos de coleta de dados que o envolva.

As informações referentes ao estudo só serão acessadas por pessoas autorizadas, sendo os principais, o pesquisador principal Reinaldo Rodrigues Camacho e o

mestrando Claudiomiro José Marques, que se comprometem com o sigilo das informações e uso estritamente voltado à pesquisa científica. Entretanto, qualquer informação a ser exposta no relatório final do estudo de caso da pesquisa, ou posteriormente em outras publicações científicas, será feita de forma codificada, em contexto geral da situação, sem exposição de qualquer nomenclatura, a fim de preservar integralmente a identidade do entrevistado e manter a confidencialidade aqui firmada. As gravações das entrevistas em áudio, depois de transcritas, serão destruídas, também visando atender a tais premissas ao mesmo tempo em que satisfaz as necessidades da pesquisa.

As despesas com locomoção ou afins, necessárias ao desenvolvimento dessa pesquisa não são de sua responsabilidade. Sua participação no estudo também não envolve qualquer pagamento de valor em dinheiro ou outro tipo de remuneração.

Eu, _____ li esse termo de consentimento e compreendi a natureza e objetivo do estudo do qual concordei em participar. As explanações de que tive acesso menciona os riscos e benefícios, bem como minhas responsabilidades enquanto participante. Entendi que sou livre para interromper minha participação a qualquer momento e que não cabe a mim qualquer despesa ou remuneração pela contribuição no estudo.

Eu concordo voluntariamente em participar desse estudo.

(Assinatura do entrevistado ou responsável legal)

Maringá, ____ de _____ de _____.

(Somente para o responsável do projeto)

Declaro que obtive de forma apropriada e voluntária o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) deste Sr (a) para sua respectiva participação no estudo.

Claudiomiro José Marques

Maringá, ____ de _____ de _____.

APÊNDICE D – PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.®

Contabilidade gerencial eficaz:
Melhorando as decisões e construindo
organizações de sucesso

INFLUÊNCIA

RELEVÂNCIA

CONFIANÇA

VALOR

Dois dos mais prestigiados órgãos contábeis do mundo, AICPA e CIMA, formaram uma *joint venture* para criar a designação *Chartered Global Management Accountant*® (CGMA®) (em português, contador gerencial global certificado) para elevar e construir o reconhecimento da profissão de contabilidade gerencial. Esta designação internacional concede reconhecimento aos contadores gerenciais mais talentosos e comprometidos com esta disciplina e com habilidade para conduzir a organização a um desempenho robusto do negócio. Os detentores da designação CGMA são os CPAs (Sigla em inglês para Contadores Públicos Certificados) com experiência qualificada em contabilidade gerencial, ou associados ou membros do *Chartered Institute of Management Accountants*.

CONTEÚDO

1. Introdução	4
Melhorando a tomada de decisão	5
Objetivo	7
Público-alvo	7
Fatores de sucesso	7
2. Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	8
A comunicação provê ideias que influenciam	9
Informação é relevante	10
O impacto sobre valor é analisado	11
Gerenciamento dos recursos e relações (<i>Stewardship</i>) constrói confiança	11
3. Como são aplicados os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	13
Pessoas	13
Desempenho	15
Práticas	17
4. Aplicação na gestão de desempenho	18
5. Aplicações nas práticas	23
Custo de transformação e gestão	28
Relatórios externos	29
Estratégia financeira	30
Controle interno	32
Avaliação de investimentos	33
Controle e gestão orçamentária	35
Decisão de preço, desconto e produto	36
Gestão de projetos	38
Aderência e conformidade à regulamentação	39
Gestão de recursos	40
Gestão de risco	41
Gestão tributária estratégica	43
Tesouraria e gestão de caixa	44
Auditoria interna	46
6. Atualizações e assuntos relacionados	48
7. Glossário	49

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial	4
Figura 2	Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	5
Figura 3	Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (detalhado)	9
Figura 4	A estrutura de competência do CGMA	13
Figura 5	A mudança do papel dos contadores gerenciais	14
Figura 6	A contabilidade gerencial ligando estratégia ao modelo de negócio	15
Quadro 1	Relacionamentos, recursos e riscos	16
Quadro 2	Planejando os dados	19
Tabela 1	Aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial no sistema de gestão de desempenho	21-22
Figura 7	As atividades chaves da função de contabilidade gerencial	23
Quadro 3	Ferramentas de contabilidade gerencial	24
Tabela 2	Áreas centrais da função de contabilidade gerencial	25-27

SUMÁRIO EXECUTIVO

A tomada de decisão com qualidade nunca foi tão importante – ou tão difícil.

A concorrência é implacável, na medida em que novas inovações e inovadores quebram diariamente o status quo. O volume e a velocidade de dados não estruturados estão aumentando a complexidade.

Decisões impulsivas estão tomando o lugar de ideias baseadas em evidências na medida em que as organizações lutam para manter o ritmo de crescimento frente à concorrência.

Os Princípios Contábeis Globais de Contabilidade Gerencial foram criados para esta era de negócios. A contabilidade gerencial está no centro da tomada de decisões com qualidade, porque traz à tona a informação e análise mais relevantes para gerar e preservar valor.

Os Princípios são um guia de boas práticas. Eles foram preparados pelo *American Institute of CPAs (AICPA)* e o *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)* - que juntos representam mais de 600.000 membros e estudantes em 177 países. Eles refletem a perspectiva de CEOs (executivos-chefes), CFOs (diretores financeiros), acadêmicos e outros profissionais que contribuíram durante uma consulta global nos cinco continentes.

Existem quatro princípios focados em quatro resultados:

Influência

A comunicação provê ideias que influenciam. A contabilidade gerencial começa e termina com diálogos. Os Princípios foram concebidos para ajudar as organizações a romper seus silos (barreiras entre as unidades da organização) e incentivar o pensamento integrado, levando a uma melhor tomada de decisão.

Relevância

A informação é relevante. A contabilidade gerencial disponibiliza as informações relevantes aos tomadores de decisões quando eles as necessitam. Os Princípios fornecem orientação para a identificação de informações sobre o passado, presente e futuro, incluindo dados financeiros e não financeiros de fontes internas e externas. Isto inclui dados sociais, ambientais e econômicos.

Valor

O impacto no valor é analisado. A contabilidade gerencial conecta a estratégia da organização ao seu modelo de negócio. Estes Princípios ajudam as organizações a simular diferentes cenários para entenderem seus impactos na geração e preservação de valor.

Confiança

Gerenciamento dos recursos e relações (Stewardship) constrói confiança. Prestação de contas (*Accountability*) e a análise detalhada tornam o processo de tomada de decisão mais objetivo. Equilibrar os interesses comerciais de curto prazo com o valor de longo prazo para as partes interessadas (*stakeholders*) aumenta a credibilidade e confiança.

Os Princípios destinam-se a ser universalmente aplicáveis para ajudar as organizações grandes e pequenas, públicas e privadas a obter valor a partir do crescente volume de informação disponível. Eles são destinados aos CEOs, CFOs e outros membros da diretoria que gerenciam e supervisionam o desempenho de suas organizações. Investidores e outras partes interessadas também acharão os Princípios úteis.

Este documento detalha como os quatro Princípios podem ser aplicados através de 14 atividades-chaves da função de contabilidade gerencial. Também proporciona orientação sobre as principais competências exigidas dos profissionais de contabilidade gerencial para ajudarem as organizações a criar, executar e refinar suas estratégias.

O AICPA e o CIMA estão incentivando a adoção generalizada dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Estes órgãos também gostariam que os usuários contribuíssem para o aperfeiçoamento constante dos Princípios para manter sua relevância no futuro.

1. INTRODUÇÃO

Este documento detalha o primeiro conjunto universal de Princípios Globais de Contabilidade Gerencial para orientar a prática de contabilidade gerencial. O documento é o resultado de uma pesquisa em 20 países nos cinco continentes. Isto incluiu uma consulta pública de 90 dias, na qual mais de 400 pessoas participaram, representando organizações de diferentes tamanhos e de vários setores. As representações dos setores públicos e privados foram incluídas para que os Princípios tenham aplicabilidade universal.*

Os Princípios destinam-se a ajudar as organizações a obter sucesso. A contabilidade gerencial por si só não pode resolver toda a gama de questões que as organizações enfrentam. No entanto, a contabilidade gerencial pode oferecer uma abordagem de gestão organizacional que favorece o desenvolvimento e execução da estratégia da organização.

Todas as organizações compartilham a ambição de serem bem sucedidas ao longo do tempo. As organizações bem sucedidas têm funções de contabilidade gerencial eficazes. O que faz uma função de contabilidade gerencial eficaz é a combinação de pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas.

Isto é demonstrado na Figura 1.

FIGURA 1: Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial



* Um informativo técnico em anexo detalha as alterações que foram feitas ao projeto de consulta para se chegar a esta versão está disponível em www.cgma.org/principles

Melhorando a tomada de decisão

Para assegurar o sucesso, as organizações precisam tomar decisões de melhor qualidade. A globalização e o progresso tecnológico estão tornando o processo de tomada de decisão mais complicado. A vantagem competitiva a longo prazo está sendo prejudicada pelo aumento do volume e velocidade do fluxo da informação.

Uma função de contabilidade gerencial eficaz melhora a tomada de decisão nas organizações. Isso ocorre porque as pessoas comunicam, para cada tomador de decisão na organização, suas ideias e análises relevantes ao mesmo tempo em que estão alerta para os deveres sociais e ambientais da organização. Esta é a base dos quatro Princípios que estabelecem os valores fundamentais, qualidades, normas e características que representam a contabilidade gerencial. Estes Princípios são

apresentados na Figura 2 e são discutidos em detalhe na Seção 2.

As grandes e pequenas organizações, públicas e privadas, competem em um mercado cada vez mais interligado e internacional. A necessidade de profissionalizar o processo de tomada de decisão nunca foi tão crucial ou tão difícil:

- 47% dos CFOs da Ásia dizem que a tomada de decisão é prejudicada pela sobrecarga de informação.¹
- O *International Data Corporation* estima que até 2020 as transações comerciais na internet – entre empresas e entre empresa e consumidor – alcançarão 450 bilhões por dia.²
- Eric Schmidt, do Google, afirma que na atualidade, a sociedade cria tanta informação nova a cada dois dias, como fez do início da civilização até 2003.³

FIGURA 2: Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial



- O consumidor médio confronta-se com a tomada de mais de 70 decisões por dia.⁴

Uma grande quantidade de informações, em vez de ser libertadora, pode ser de fato debilitante para uma organização. Ela pode levar à paralisia da decisão ou à ação precipitada. Muitas organizações incorrem em custos desnecessários por decisões ruins, ou pior ainda, desperdiçam recursos para justificar decisões ruins. Assim fazendo, também renunciam os benefícios de não terem tomado uma boa decisão.

Convencionalmente, mais informação significa menos incerteza. Mas essa relação está mudando. Apesar da melhoria da capacidade de processamento de informações, grande parte do aumento no volume de dados é não estruturada.

Portanto não é surpreendente que o Projeto Milênio das Nações Unidas listou a incerteza e a capacidade de tomar decisões como sendo um dos 15 mais importantes desafios globais enfrentado atualmente pela humanidade.⁵

A disponibilidade de informação nunca foi tão abundante, complexa, não estruturada e de difícil interpretação. As organizações devem responder apropriadamente aos riscos e proteger o valor que as organizações geram.

Como Herbert Hawkes, ex-reitor da *Columbia College*, disse: “Metade das preocupações no mundo é causada por pessoas que tentam tomar decisões antes que tenham conhecimento suficiente sobre em que baseá-las”⁶. Dados, ideias e comunicação sem análise, não é conhecimento, porque os números geralmente requerem explicação. A contabilidade gerencial ajuda as organizações a traduzir números em uma análise narrativa com significado.

Para obter sucesso, especialmente quando a incerteza é alta, as organizações devem desenvolver uma função de contabilidade gerencial eficaz que fornece análises das incertezas e completa o seu sistema de contabilidade financeira. Informações da contabilidade financeira, embora essenciais, não fornecem uma base de conhecimento suficiente para a tomada de decisões sobre o futuro. Isto porque seu foco está nas atividades passadas. A contabilidade gerencial facilita o pensamento integrado, de modo que toda a gama de informações relevantes seja considerada para a decisão.

Não são apenas os gestores que precisam tomar decisões quando a certeza sobre os resultados é baixa. A distribuição da tomada de decisão implica que os funcionários em todos os níveis também estão envolvidos, cada um trazendo suas próprias perspectivas, experiências e vieses para o processo. Investidores e outras partes interessadas também tomam decisões sobre a organização com base em relatórios externos. Como as abordagens de tomada de decisão e estilos variam entre indivíduos e organizações, este documento não assume um processo linear de tomada de decisão.

Uma boa contabilidade gerencial melhora a tomada de decisão, pois extrai valor a partir das informações. Coloca as melhores evidências disponíveis e informações de previsão no centro do processo de tomada de decisões, fornecendo visões mais objetivas sobre as quais se chegam a conclusões ou base para julgamentos.

Tendo uma visão de futuro e de dentro para fora, a contabilidade gerencial traz soluções estruturadas para problemas não estruturados. Ela fornece às pessoas informações relevantes para decisão, análise rigorosa e julgamento baseado em fatos para realizar melhores decisões e comunicá-las com impacto. Onde a incerteza é alta, a contabilidade gerencial fornece projeções, que podem ser baseadas em uma ampla gama de informações. Isso pode incluir a experiência prévia e a memória institucional, o que oferece oportunidades de melhoria contínua.

No entanto, a prática da contabilidade gerencial varia entre diferentes organizações. O CIMA e o AICPA publicaram os Princípios para ajudar as organizações a construir funções de contabilidade gerencial eficazes.

A avaliando das habilidades, competências, gestão de desempenho e práticas da atual função de contabilidade gerencial de uma organização em relação aos Princípios, fornece uma indicação de quão bem a presente função está atendendo às necessidades da organização. Os Princípios também permitem identificar lacunas e medidas necessárias para eliminá-las, caso sejam lacunas nas competências de pessoal, deficiências tecnológicas ou falhas em dados e sistemas de informação.

Uma estratégia de contabilidade gerencial deve ser desenvolvida para determinar medidas que eliminem essas lacunas.

Isso irá incluir detalhes de:

- prioridades organizacionais
- as necessidades dos usuários das funções de contabilidade gerencial
- o atual sistema de contabilidade gerencial
- deficiências e oportunidades
- funcionários e tecnologia
- cronogramas de investimento
- medidas de desempenho.

Estamos desenvolvendo uma ferramenta de diagnóstico *on-line* para ajudar as organizações fazerem uma comparação da função de sua contabilidade gerencial em face aos Princípios.

Objetivo

O objetivo dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial é auxiliar os CEOs, CFOs e demais diretorias na comparação (*benchmarking*) e melhoria dos seus sistemas de contabilidade gerencial. Isso irá ajudá-los a atender às necessidades de suas organizações de forma eficaz e eficiente. Este documento fornece uma referência para que todos os contadores gerenciais possam verificar se eles estão adicionando valor para os seus clientes internos e externos.

Os Princípios ajudam as organizações a tomar melhores decisões, para responder adequadamente aos riscos que enfrentam e para proteger sua geração de valor. Suas finalidades são:

- delinear os valores fundamentais e qualidades que representam a contabilidade gerencial
- melhorar a compreensão da profissão de contabilidade gerencial
- aumentar o reconhecimento do importante papel da contabilidade gerencial nas organizações e que ela é utilizada nos níveis mais altos
- permitir que o potencial de contabilidade gerencial seja alcançado.

Público-alvo

Este documento é de interesse dos membros da diretoria que supervisionam o desempenho de suas organizações, e os CEOs e suas equipes de gerência superior, que são responsáveis por liderar organizações para o sucesso sustentável.

CFOs, profissionais financeiros de alto nível e diretores não-executivos com a função estratégica e financeira de supervisão (por exemplo, presidente da comissão de auditoria) investidores e outras partes relacionadas também devem achar os Princípios úteis. Eles fornecem uma referência para a comparação de práticas e processos de contabilidade gerencial, e identificam onde as melhorias são necessárias.

Fatores de Sucesso

Três fatores reforçam a aplicação eficaz dos Princípios:

1. Compreender a necessidade – a apreciação sobre como a Contabilidade Gerencial pode ajudar as organizações a alcançarem o sucesso sustentável. O teste para cada Princípio é a sua capacidade de contribuir para o sucesso organizacional.
2. Ferramentas e técnicas – na aplicação prática dos Princípios, as pessoas precisam usar ferramentas e técnicas apropriadas: estas devem ser adaptadas e continuamente refinadas na medida em que os objetivos mudam (ver quadro 3, página 24).
3. Diagnóstico – as habilidades das pessoas, Princípios, áreas de atuação e sistemas de gestão de desempenho podem ajudar as organizações a avaliar a eficácia das suas funções de contabilidade gerencial e identificar áreas para melhorias.

O restante deste documento explica o contexto dos Princípios e como eles podem ser aplicados no mundo dos negócios (incluindo o setor público).

A Seção 3 define a profissão e descreve as habilidades e competências dos contadores gerenciais. Na Seção 4, os Princípios são aplicados no desenvolvimento, execução e aperfeiçoamento da estratégia (o sistema de gestão de desempenho). Na Seção 5, os Princípios são aplicados às atividades-chave da função de contabilidade gerencial.

2. OS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é fonte, análise, comunicação e uso da informação financeira e não financeira relevante para a decisão, com o objetivo de gerar e preservar valor para as organizações.

Como profissão, a contabilidade gerencial requer uma compreensão completa do negócio (incluindo o modelo de negócio) e seu ambiente operacional para que sejam conhecidos os riscos e oportunidades organizacionais. Ao gerenciar e responder adequadamente aos riscos, as organizações podem explorar as oportunidades e gerar valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao longo do tempo.

A contabilidade gerencial está no centro de uma organização, na interjeição entre finanças e gestão. Ela fornece soluções estruturadas para problemas não estruturados, mediante a tradução do complexo em simples e fazendo o simples convincente.

Reunindo considerações financeiras e não financeiras, é a disciplina que deve ser usada para gerir a organização, controlar e melhorar o desempenho.

O modelo de negócio é o meio pelo qual a organização gera valor. Porque a contabilidade gerencial requer uma compreensão completa do modelo de negócio, bem como, do mercado e do ambiente macroeconômico da organização, ela contribui para o sucesso sustentável da organização.

A contabilidade gerencial ajuda as organizações a tomar melhores decisões, extraíndo valor das informações. Decisões baseadas em evidência, ou julgamento baseado em informações em vez de conjecturas, tornam mais viável alcançar o sucesso sustentável. Todos os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial fluem a partir desta ambição.

Os Princípios descrevem os valores, qualidades, normas e recursos fundamentais que os profissionais de contabilidade gerencial devem aspirar. Como mostrado na Figura 3, quatro princípios gerais (que devem ser considerados de forma contínua, em vez de sequencialmente) são a chave para alcançar este objetivo:

- A comunicação provê ideias que influenciam
 - O desenvolvimento e a execução da estratégia são um diálogo
 - A comunicação é feita sob medida
 - A comunicação facilita melhores decisões

- A informação é relevante
 - Informação é a melhor disponível
 - Informação é confiável e acessível
 - Informação é contextual
- O impacto no valor é analisado
 - Simulações fornecem visões sobre opções
 - Ações são priorizadas de acordo com seus impactos nos resultados
- Gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*) constrói confiança
 - *Accountability* e credibilidade
 - Sustentabilidade
 - Integridade e ética

Uma função de contabilidade gerencial eficaz é constituída por pessoas qualificadas e competentes, que aplicam os Princípios para manter e melhorar o sistema de gestão de desempenho de uma organização através das práticas que executam. Três dos Princípios aplicam-se à disciplina de contabilidade gerencial; ‘Gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*) constrói confiança’ aplica-se aos comportamentos individuais dos profissionais de contabilidade gerencial.

A COMUNICAÇÃO PROVÊ IDEIAS QUE INFLUENCIAM

Objetivo – Conduzir para melhores decisões sobre estratégia e sua execução em todos os níveis.

A contabilidade gerencial começa e termina com diálogo. Ela melhora a tomada de decisões, comunicando informações detalhadas em todas as fases do processo de tomada de decisão. A Boa comunicação de informações críticas permite à contabilidade gerencial ultrapassar os silos dentro da organização e facilita o pensamento integrado. As consequências das ações em uma área de negócio sobre outra área podem ser melhor compreendidas, aceitas ou reparadas.

Ao discutir as necessidades dos tomadores de decisão, as informações mais relevantes podem ser obtidas e analisadas. Isto significa que as recomendações serão úteis para o tomador de decisão e serão influentes.

Figura 3: Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial - detalhado



Este Princípio envolve a comunicação de uma forma adaptada sob medida à decisão a ser considerada, para aqueles que tomam a decisão (ou outros públicos) e os estilos ou processos de decisão utilizados. Este Princípio requer a quebra da complexidade e oferece transparência sobre como as conclusões foram alcançadas.

Quando as pessoas certas têm as informações corretas no momento certo, elas estão em melhor posição para tomar decisões que irão impulsionar a geração de valor no longo prazo. É desta forma que a contabilidade gerencial influencia a tomada de decisão baseada na informação.

O desenvolvimento e execução da estratégia são um diálogo

As discussões sobre a execução da estratégia ocorrem em todos os níveis da organização e devem envolver todos os funcionários, eliminando silos dentro da organização. Isto permite uma linha de visão clara entre os objetivos gerais da organização e as metas individuais. A contabilidade gerencial traz rigor para esses diálogos, embasando-os em evidência e julgamento esclarecido sobre o futuro.

A comunicação é feita sob medida

O nível de detalhe e método de comunicação são feitos sob medida para: os usuários da informação, a

decisão em discussão e diferentes estilos de decisão. O nível de conhecimento financeiro do público alvo é conhecido e as informações são apresentadas de uma forma que é fácil para eles entenderem. O impacto é alcançado através de informações baseadas em evidências robustas, confiáveis, oportunas e adequadas.

A comunicação que possui impacto e importância oferece uma visão integrada, global e equilibrada do desempenho da organização no passado, na posição atual, na perspectiva futura e nas inovações planejadas. Os relatórios devem ser sempre baseados nos conceitos de transparência, prudência, gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) e confiabilidade, eliminando:

- informações imateriais
- desordem
- jargão
- opacidade
- deficiências na usabilidade.

A comunicação facilita melhores decisões

Como o objetivo da contabilidade gerencial é melhorar a tomada de decisão organizacional, recomendações baseadas nos outros três Princípios são apresentadas de forma clara, sucinta e em formato adequado, e fornecem uma análise racional. Isso pode ajudar a construir um consenso sobre o

melhor curso de ação, com a decisão final suportada por justificativas robustas.

A contabilidade gerencial também exige uma boa compreensão das decisões que a organização precisa tomar. Isso conduz à coleta de dados e análise, em linha com o Princípio “Informação é relevante”. Nenhuma quantidade de informações e de análise é útil a menos que tenha influência causando impacto e ajudando a gerar e proteger o valor da organização no longo prazo.

INFORMAÇÃO É RELEVANTE

Objetivo - Ajudar as organizações a planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução.

Uma função central da contabilidade gerencial é tornar a informação relevante disponível para os tomadores de decisão em tempo hábil. O Princípio da Comunicação reconhece e percebe a iminência da decisão e as necessidades do tomador de decisão. Este Princípio envolve, portanto, a identificação, coleta, validação, preparação e armazenamento de informações.

Isto requer alcançar um equilíbrio adequado entre:

- as informações relacionadas ao passado, presente e o futuro
- informações internas e externas
- informações financeiras e não financeiras (incluindo as questões ambientais e sociais).

Informação é a melhor disponível

As consequências das decisões são percebidas no futuro. Portanto, para ser relevante para uma decisão, a informação terá um elemento de predição e irá considerar questões que têm efeito significativo sobre os resultados.

Informações irrelevantes, muitas vezes, incluem coisas como custos irrecuperáveis ou comprometidos, embora nem toda a informação histórica é inaplicável. A melhoria contínua se baseia em informações sobre o que funcionou ou não funcionou bem em situações anteriores, de modo que as boas decisões podem ser repetidas e as ruins evitadas.

A contabilidade gerencial examina os melhores recursos disponíveis para a informação que é relevante para a decisão que precisa ser tomada, as pessoas que tomam a decisão e o estilo de decisão ou processo a ser utilizado. Através da compreensão das necessidades das partes interessadas - tal como estabelecido no Princípio da Comunicação - as informações mais relevantes para a tomada de decisão são identificadas, coletadas e preparadas para análise.

A informação é confiável e acessível

Informação relevante para a decisão tem integridade. Para preparar os dados para análise, eles são tratados, ordenados e filtrados. Seu valor é baseado em sua qualidade, precisão, coerência e tempestividade. É tempestiva em relação às decisões que foram ou serão tomadas em um dado período.

Os dados são protegidos para evitar os riscos de corrompimento e perda. Se os dados são incompletos ou não verificados isto deve ser sinalizado como tal para que os tomadores de decisão possam ter uma visão sobre o nível de confiança que eles desejam ter nos dados.

Informação é contextual

A contabilidade gerencial usa informações com três características principais:

- a. Relacionadas ao tempo - As informações são extraídas do passado e do presente, bem como a partir de visões previstas sobre o futuro.
- b. Relacionadas aos limites organizacionais - As informações não são limitadas pelas fronteiras organizacionais tradicionais. São obtidas de dentro e fora da organização, por exemplo, a partir de sistemas financeiros e operacionais, de clientes, parcerias de negócios, fornecedores, mercados e macroeconomia.
- c. Dados relacionados - A informação é quantitativa (tanto financeira e não financeira - incluindo as questões ambientais e sociais) e qualitativa.

Na contabilidade gerencial são necessárias habilidades quantitativas e qualitativas, para suportar a tomada de decisões com base em dados do passado e do presente e visões preditivas. Por exemplo, a contabilidade gerencial pode fornecer informação retrospectiva para determinar recompensa baseada no desempenho. Ela pode fornecer uma visão de informações em tempo real sobre o presente, para monitorar a execução de estratégias e planos e para trazê-los em linha com as metas. Ao usar o planejamento de cenários, estimativas e outras ferramentas de previsão, a contabilidade gerencial também fornece previsões para orientar a elaboração da estratégia.

O tipo de informação utilizada pode ser tanto financeira e não-financeira e pode se relacionar com questões internas e externas, incluindo as ambientais e sociais.

Uma vez que a informação relevante foi preparada, ela pode ser usada para modelar e analisar a geração de valor.

IMPACTO NO VALOR É ANALISADO - ATRAVÉS DE ANÁLISE DE CENÁRIO E MODELOS

Objetivo – Simular diferentes cenários que demonstrem a relação causa e efeito entre entradas (*inputs*) e resultados (*outcomes*).

O foco deste Princípio está na interação entre a contabilidade gerencial e o modelo do negócio. Ao modelar o impacto de oportunidades e riscos, o efeito sobre os resultados estratégicos é quantificado, e avaliada a probabilidade de um determinado resultado gerar, preservar ou destruir valor.

A contabilidade gerencial utiliza a informação relevante, tal como definido no Princípio “Informação é relevante”, para desenvolver análises de cenários. O esforço para avaliar os cenários deve ser proporcional à importância da decisão a ser tomada. Algumas análises de cenários serão simples e tomarão muito pouco tempo para sua elaboração, enquanto outros precisam ser sofisticados e considerar fatores mais complexos para sua elaboração.

Este Princípio exige uma compreensão completa do modelo de negócios e do ambiente macroeconômico. Trata-se da análise de informações em todo ciclo da geração de valor, avaliação de oportunidades, e um foco sobre os riscos, os custos e o valor potencial para geração de oportunidades.

Simulações fornecem visões sobre opções

A análise de cenários traz rigor para a avaliação das decisões organizacionais. Ao executar as análises de cenários para avaliar o impacto de determinadas oportunidades e riscos, as organizações tomam melhores decisões sobre como explorar as oportunidades ou mitigar os riscos.

Os modelos permitem às organizações quantificar a probabilidade de sucesso de uma oportunidade ou ocorrência de risco e o valor que é gerado ou destruído.

A análise de cenário considera o ambiente externo em que as organizações operam - notadamente os panoramas da concorrência, regulatório e macroeconômico. A análise também incorpora questões comportamentais, tais como o conhecimento sobre os direcionadores de custos, riscos e valor. Quando a informação é fornecida sobre a disponibilidade a longo prazo dos recursos necessários, o modelo de negócio pode ser avaliado por sua relevância e resistência em comparação ao mercado.

As ações são priorizadas de acordo com seus impactos sobre o resultado

A contabilidade gerencial transforma a informação em ideias e visões através da análise do impacto sobre os resultados dos cenários que estão sendo considerados. Estas opções têm diferentes impactos sobre os custos, riscos e valor da organização. Os cenários ilustram as possíveis possibilidades (*trade-offs*) entre uma opção e outra, desse modo os custos de oportunidade são considerados nas decisões.

A contabilidade gerencial prioriza ações usando a lógica robusta de análises de cenários, que é usada para justificar a ação a ser tomada. Uma compreensão completa dos objetivos estratégicos da organização, das necessidades das partes interessadas e das metas acordadas significam que as ações são priorizadas pelo valor ao invés do custo.

GERENCIAMENTO DOS RECURSOS E RELAÇÕES (STEWARDSHIP) CONSTRÓI CONFIANÇA

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.

Como referido anteriormente, uma função da contabilidade gerencial eficaz é aquela onde as pessoas competentes aplicam os Princípios às suas atividades e práticas. Pessoas que consistentemente aderem a bons valores e boas práticas se tornam guardiões confiáveis do valor de uma organização.

O planejamento responsável e a gestão dos recursos asseguram a sua disponibilidade para as gerações futuras. Os relacionamentos proporcionam às organizações acesso aos recursos. A confiança é a base de boas relações, seja entre colegas ou entre organizações e clientes, investidores, fornecedores e sociedade em geral (Seção 3). Os profissionais de contabilidade gerencial são incumbidos de serem éticos, responsáveis e conscientes dos valores da organização, atender às exigências de governança e responsabilidades sociais.

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. Ele requer dos profissionais de contabilidade gerencial que ajam (e incentiva os colegas a agirem) com integridade, objetividade e questionem construtivamente qualquer decisão que não se alinha com os valores da empresa.

Accountability e credibilidade

Os profissionais de contabilidade gerencial são responsáveis perante seus clientes diretos e outras partes interessadas sobre as tomadas de decisões em que estão envolvidos.

Como são responsabilizados pelas decisões a serem tomadas, o risco de decisões imprudentes ou não eficientes é reduzido. Os profissionais de contabilidade gerencial comprometem-se a equilibrar as necessidades das diferentes partes interessadas envolvidas no processo de tomada de decisões, e respondem as questões de qualquer indivíduo ou grupo que possam afetar ou que são afetados pela decisão.

Estar consciente da existência de interesses conflitantes melhora o gerenciamento das partes interessadas, e é uma consideração importante ao priorizar grupos de interessados.

Proativamente buscar *feedback* e responder às dúvidas ou reclamações facilita o controle por aqueles que têm interesse no desempenho da organização. Isso aumenta a confiança, credibilidade e legitimidade da organização e tem um impacto positivo na melhoria dos processos e reputação.

Sustentabilidade

Organizações sustentáveis alcançam um desempenho econômico a longo prazo, gerando valor positivo para a sociedade e minimizando o seu impacto ambiental.

A contabilidade gerencial alinha ações de sustentabilidade com a estratégia, ligando-as aos direcionadores e modelo de negócio. Ela fornece aos tomadores de decisões informações sobre fatores de sustentabilidade para que estes estejam integrados no planejamento e relatórios de negócio. Riscos econômicos, ambientais e sociais são identificados de forma sistemática.

A resistência a longo prazo de uma organização requer adaptação ao esgotamento iminente de recursos escassos. As organizações devem reduzir a sua dependência dos combustíveis fósseis, desenvolver habilidades relevantes, reconhecer e objetivar a minimização de qualquer impacto negativo que as suas atividades possam ter na sociedade e no

meio ambiente. A atividade econômica de uma organização depende, e impacta nos fatores externos e as megatendências (tais como escassez natural de capital, as alterações climáticas e o crescimento da população). Cada vez mais é importante, por exemplo, para as organizações compreender o verdadeiro custo de escolhas e os fatores que levaram à decisão. Por exemplo, o preço que uma organização paga por uma mercadoria é apenas uma parte do “custo verdadeiro” desse produto; essa mercadoria pode contribuir para o desmatamento, que por sua vez pode provocar um aumento das emissões de carbono, e assim contribuir para a mudança climática

Integridade e ética

Na execução da estratégia, os profissionais de contabilidade gerencial alinham suas ações com os valores da organização. Os valores fundamentais da organização podem fornecer um filtro para as decisões; para esse fim os valores podem ajudar a superar a paralisia das decisões.

O trabalho é realizado escrupulosamente e os compromissos são mantidos. Todo esforço é feito para evitar fornecer informações que possam ser enganosas ou abertas a interpretações erradas.

São seguidos o bom-senso, legislação, códigos e regulamentos. O comportamento que fica aquém é imediatamente rejeitado e devidamente encaminhado para a autoridade competente; se necessário a denúncia é levada a efeito. Suposições profundamente enraizadas ou de longa data são rejeitadas como resultado do pensamento crítico e interrogatório de dados que a contabilidade gerencial realiza.

Contadores Gerenciais Globais Certificados são regidos pelo código de conduta profissional da respectiva entidade emitente, AICPA⁷ ou CIMA.⁸ Os códigos profissionais do CIMA e do AICPA são semelhantes e são construídos com base na: Integridade e objetividade; Competência profissional e devido cuidado; Confidencialidade; Comportamento profissional e conduta.

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial serão relevantes para todos os contadores gerenciais, e não apenas para aqueles que possuem a certificação do CGMA.

3. COMO SÃO APLICADOS OS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

As organizações bem sucedidas possuem funções de contabilidade gerencial eficazes. Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial “ligam os pontos”, proporcionando uma linha direta de visão entre os objetivos de uma organização e as práticas de contabilidade gerencial. Eles são aplicados naquilo que os contadores gerenciais fazem (ou espera-se que façam) no seu trabalho e por isso podem afetar: os profissionais de contabilidade gerencial (as pessoas); a gestão de desempenho de uma organização (seção 4); e as práticas de contabilidade gerencial (Seção 5).

Pessoas

Trabalhando através de todas as funções, os contadores gerenciais percebem os vínculos entre a atividade operacional, geração e consumo de recursos financeiros e geração e preservação de valor. Eles desempenham um papel vital no apoio ao desempenho organizacional através da criação de planos e monitoramento da execução.

A estrutura de competência do CGMA⁹ – veja Figura 4 – detalha as capacidades de profissionais de finanças confiáveis.

Espera-se que eles: (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. A estrutura de competência do CGMA destaca a gama de competências dos profissionais de contabilidade gerencial, dando importância a ambas habilidades técnicas e não-técnicas (*soft skills*). A estrutura também suporta o conceito de aprendizagem ao longo da vida profissional e experiência.

FIGURA 4: A estrutura de competência do CGMA



A estrutura é composta por quatro áreas de habilidades: técnica, de negócio, relacionamento entre pessoas e liderança. Cada área inclui uma série de competências que são definidas em quatro níveis de proficiência: básico, intermediário, avançado e especialista. Cada competência prescreve uma série de conjuntos de habilidades para ajudar o desenvolvimento profissional.

Os contadores gerenciais devem buscar o aprendizado ao longo de toda sua vida e o desenvolvimento profissional continuado. Eles devem ser objetivos, éticos e considerar o interesse público. Devem ajudar os colegas a superar vieses, enraizando na organização a tomada de decisão e implementação baseada em evidências e, sempre que possível, fornecer soluções objetivas empiricamente testadas.

Os profissionais de contabilidade gerencial devem tomar a devida consideração da primazia dos clientes da organização e a gama de relações que permitem uma empresa operar. Eles também devem compreender o ambiente macroeconômico global para avaliar as informações com base em sua relevância para a organização.

Uma combinação de conhecimento contábil e financeiro, entendimento do negócio e habilidades analíticas e experiência empresarial adequada faz com que os contadores gerenciais sejam práticos e fundamentados na realidade operacional da organização.

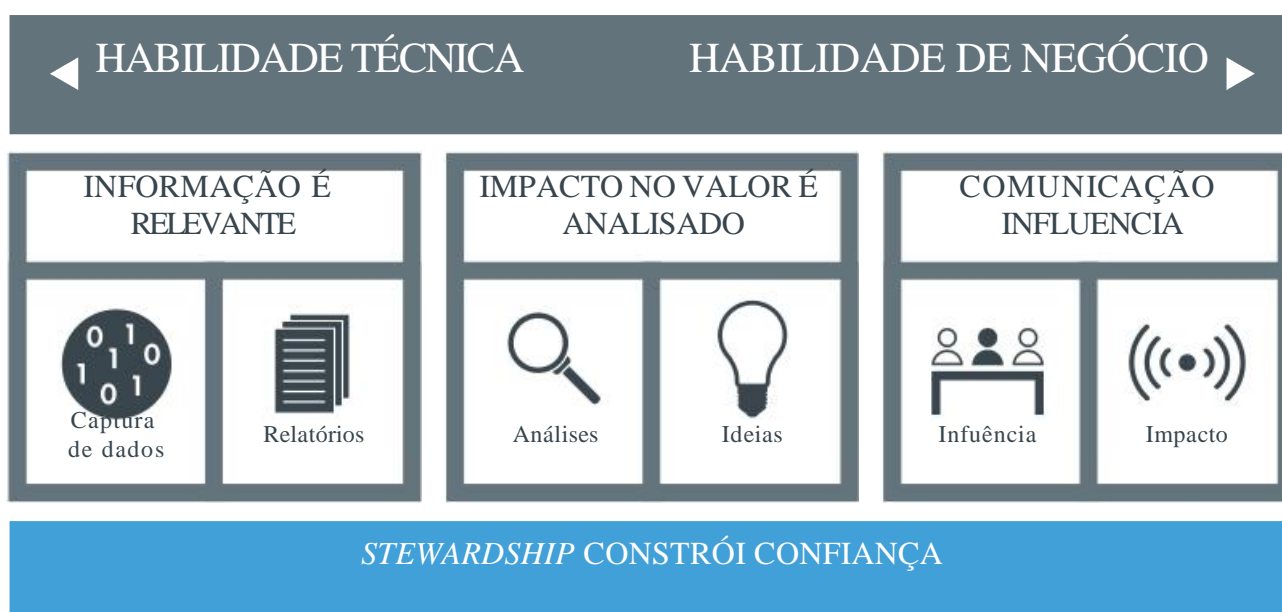
A Figura 5 demonstra como o papel dos contadores gerenciais está mudando e como eles podem aumentar a sua influência alcançando maior impacto.

O papel tradicional dos contadores, no processo de tomada de decisões, é fornecer evidências na forma de relatórios financeiros, de gestão da informação e análise. Ao comunicar uma visão e análise de forma convincente, o seu papel se expande de modo que a informação relevante é considerada antes de ser tomada uma decisão. Os resultados das decisões também precisam ser explicados de forma convincente para permitir que as decisões sejam implementadas. Os contadores gerenciais, deste modo, medem o progresso e gerenciam o desempenho até o resultado pretendido.

O papel dos contadores gerenciais é ampliado na medida em que contribuam para a geração de ideias e exerçam mais influência. Ao fazer isso, sua contribuição para a organização muda de habilidades técnicas para habilidades de negócio.

Há uma clara ligação com os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial; informações técnicas no lado esquerdo (figura 5) são analisadas para impactar sobre os objetivos organizacionais e são comunicadas com influência no lado direito (figura 5).

FIGURA 5 - A mudança do papel dos contadores gerenciais.



Desempenho

Os Princípios são aplicados pelas pessoas para a gestão de *desempenho* organizacional e para as *práticas* da função de contabilidade gerencial. A gestão de desempenho é discutida na Seção 4. Os componentes da gestão de desempenho incluem elaboração das estratégias, planejamento, execução e revisão.

A estratégia de uma organização estabelece os objetivos corporativos que são implementados através do modelo de negócio. O modelo de negócio explica como o valor é gerado, distribuído e preservado. O modelo de negócio de uma organização é o sistema escolhido composto de entradas (*inputs*), atividades de negócios, saídas (*outputs*) e resultados (*outcomes*)¹⁰. A contabilidade gerencial liga a estratégia ao modelo de negócio, através do sistema de gestão de desempenho, como mostrado na Figura 6.

O objetivo daqueles que lideram as organizações é continuar a gerar valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao longo do tempo. Para conseguir isso, 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 desses recursos em produtos e serviços que têm valor para os clientes de uma organização. Isso implica em custos e a ligação entre incorrer em custos e geração de valor é mediada pelos riscos. Ver Quadro 1, na página 16.

Uma organização terá relacionamentos que lhe proporcionam acesso aos recursos. Outros relacionamentos dar-lhe-ão acesso aos mercados. O sucesso depende da priorização adequada de relações, recursos e na gestão dos riscos associados. A aderência aos Princípios facilita essa priorização.

FIGURA 6: A contabilidade gerencial ligando estratégia ao modelo de negócio



QUADRO 1: RELACIONAMENTOS, RECURSOS E RISCOS



RELACIONAMENTOS incluem as interações que a organização tem com fornecedores, clientes, investidores, funcionários e a comunidade. Estes relacionamentos fornecem acesso a recursos e mercados e devem ser vistos como parcerias para criação de valor. A organização incorre em custos na manutenção dos relacionamentos, mas também obtém deles valor significativo.



RECURSOS são as entradas que as organizações utilizam para criar valor. Incluem pessoas, matéria prima, tecnologia, recursos financeiros e outros. Segurança no suprimento, qualidade e custo são essenciais.



RISCO refere-se à possibilidade de que os objetivos não possam ser alcançados e que o negócio seja incapaz de operar como planejado. Risco aplica-se a todas as atividades nas quais a organização está envolvida. Os riscos podem surgir da interação de relacionamentos e recursos, bem como nas mudanças do ambiente externo do negócio.

Práticas

As principais práticas da função de contabilidade gerencial são discutidas na Seção 5, mas também estão listadas aqui:

- **Custo de transformação e gestão** - O exercício de corte de desperdícios, preservando ou melhorando a geração de valor. Envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios em toda a organização, enquanto libera recursos para investir em inovação centrada no cliente que irá direcionar o valor futuro para as partes interessadas (*stakeholders*).
 - **Relatórios externos** - O fornecimento de uma visão integrada e abrangente do desempenho financeiro e não financeiro da organização, do modelo de negócio, dos riscos e da estratégia que, juntos, formam a base para uma avaliação eficaz do desempenho futuro esperado.
 - **Estratégia financeira** - A identificação das possíveis estratégias capazes de maximizar o valor presente líquido de uma entidade, a alocação de recursos escassos de capital entre as oportunidades concorrentes e a implementação e acompanhamento da estratégia escolhida para alcançar os objetivos estabelecidos.
 - **Controle Interno** - Uma estrutura documentada de políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para a geração e preservação de valor, a implementação e operacionalização eficiente e eficaz dessa estrutura e relatórios de comunicação e supervisão baseados nessa estrutura.
 - **Avaliação de investimentos** - A avaliação em prosseguir ou não um determinado investimento com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade financeira e retornos aceitáveis versus riscos inaceitáveis.
 - **Controle e gestão orçamentária** - O sistema proativo de controle do desempenho comparando os objetivos predeterminados em todos os níveis da organização, que pode incluir 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.
 - **Decisões sobre preço, desconto e produto** - Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.
 - **Gestão de projetos** - Integração de todos os aspectos de um projeto, de modo que as informações e os recursos apropriados estejam disponíveis quando e onde for necessário e, acima de tudo, garantir que o resultado esperado seja produzido em tempo hábil, com custo-efetividade e qualidade controlados.
 - **Aderência e conformidade à regulamentação** - O cumprimento das obrigações legais e regulatórias em relação à contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios, impostos e outras conformidades regulatórias. O objetivo é evitar as sanções e outras atividades de controle e promover a reputação da organização como uma empresa cidadã.
 - **Gestão de recursos** - A consideração da prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão organizacional ajuda as organizações a gerenciar com eficiência e eficácia melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos. Isto envolve o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e as prioridades da organização.
 - **Gestão de riscos** - O processo de identificação, avaliação e resposta à incerteza decorrente das atividades da organização para apoiar a execução de seus objetivos estratégicos.
 - **Gestão tributária estratégica** - O papel dos impostos na análise financeira e tomada de decisão, gerenciando proativamente a posição fiscal da organização, de modo que os requisitos legais sejam cumpridos.
 - **Tesouraria e gestão de caixa** - O tratamento corporativo de todas as questões financeiras, a geração de recursos internos e externos para o negócio, incorporando-se gestão cambial e risco da taxa de juro, linhas de crédito bancário, financiamento e gestão de caixa.
- A auditoria interna também está incluída. Não é uma área de atuação da função de contabilidade gerencial, mas a contabilidade gerencial contribui significativamente para o sistema de controles internos verificados e aprovados pela função de auditoria interna.
- **Auditoria interna** - O fornecimento de garantia, com independência, de que os processos de gestão de riscos, governança e de controles internos de uma organização estão operando efetivamente. ¹¹ É por vezes referido como a revisão dos controles de gestão.

4. APLICAÇÃO NA GESTÃO DE DESEMPENHO

Para alcançar sucesso sustentável as organizações devem identificar e explorar as oportunidades de geração de valor para as partes interessadas (*stakeholders*), enquanto controlam proativamente os custos e riscos.

Para conseguir isso, os gerentes participam e supervisionam a gestão do desempenho. A Tabela 1, na página 21, mostra como a gestão de desempenho é usada para desenvolver, implantar e aperfeiçoar a execução da estratégia. Ela inclui ciclos de *feedback* que incorporam a melhoria contínua em todos os aspectos de desempenho de uma organização. Os ciclos de *feedback* permitem a aprendizagem causal. Conhecer as razões pelas quais uma ação passada foi bem sucedida ou não, permite que as organizações repitam a ação bem sucedida e evitem a que não foi bem sucedida.

Os passos para a gestão de desempenho são:

Estratégia - articula o propósito de uma organização, os seus objetivos a longo prazo e como ela espera alcançá-los. A estratégia considera o ambiente externo, incluindo os panoramas competitivos, econômicos, regulatórios e legais. Isto significa que a posição estratégica da organização, as opções estratégicas, riscos estratégicos e implementação estratégica podem ser totalmente avaliados. O desempenho só pode ser gerido de forma eficaz se for baseado em informações confiáveis e relevantes. As organizações, portanto, devem estabelecer as medidas mais adequadas para avaliar o desempenho e desenvolver um planejamento de dados com a finalidade de garantir que as informações para estas medidas estejam disponíveis durante a execução.

Planos - são declarações de intenção. Para executá-los, as organizações devem fornecer:

- os recursos necessários
- os processos que permitem a conversão dos recursos em saídas valiosas
- os meios para a atividade de monitoração verificar se os objetivos estão sendo alcançados.

Um elemento vital dos planos é o planejamento de dados. Esse 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 de dados é fundamental para a realização do Princípio “A informação é relevante”.

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. Deste modo torna-se possível a tomada de decisão direcionada pelos dados e em tempo real (se deve ou não refinar e como refinar, parar ou iniciar a atividade).

O planejamento dos dados deve incluir todo o processo de geração de valor (ou modelo de negócio) e irá, portanto, invariavelmente, incluir dados financeiros, não financeiros e híbridos (por exemplo, custo/unidade) em um ambiente estruturado e controlado.

Além de dados sobre os resultados reais, as medidas de desempenho podem exigir dados relativos às previsões, orçamentos e *benchmarks* (dados de referências). Geralmente as organizações medem o que elas são capazes de ou o que têm medido historicamente, ao invés do que é necessário para avaliar a execução dos planos futuros (que pode ser diferente de planos passados). O objetivo principal do planejamento de dados é que os dados necessários para as medidas de entrada, de atividade, de realizações e de resultados planejados de uma organização estejam prontamente disponíveis e acessíveis.

O planejamento de dados é importante porque não devem faltar para os tomadores de decisão os dados relevantes para avaliar o desempenho. Os tomadores de decisões também não devem ser inundados com dados que chegam atrasados, que não são confiáveis, ou que possuem relevância questionável para a decisão que precisa ser tomada.

O planejamento de dados também deve incluir detalhes sobre a tecnologia da informação necessária para suportar o fornecimento, montagem, refino e apresentação de dados, respeitando a relação custo-benefício.

Ver quadro 2 para mais detalhes sobre as características de planejamento de dados.

QUADRO 2: Planejando os dados

Os dados devem ser estruturados para incorporar todos os elementos do modelo de negócio - entrada, atividades, produtos e resultados. Devem ter as seguintes características

- **Explicitamente ligados aos objetivos organizacionais** - focadas nos usuários e aceitas por eles. Como tomadores de decisão, os usuários devem ser capazes de explicar claramente por que os dados específicos são necessários para medir a execução da estratégia. As informações devem ser armazenadas de forma segura e apresentadas de uma forma que possua significância.
- **Rigorosamente preparados** - os dados devem ser de fonte específica, depurados e agregados; com apresentações de dados acordados por usuários com antecedência suficiente para permitir que o desempenho seja avaliado quando iniciativas previstas são implementadas.
- **Apoiar a tomada de decisões** - incluem as medidas definidas e aceitas pelos usuários no momento do planejamento que lhes permitam avaliar a execução e tomar decisões.
- **Facilmente acessível e inteligível para os usuários** - os usuários devem ser capazes de acessar os dados facilmente para avaliar o desempenho e opções futuras.
- **Seguro** - informações de cunho sigilosa não devem vazarem.
- **Abrangente** - o menor nível de detalhe deve ser facilmente acessível (pelo usuário) a partir dos mais altos níveis de agregação para apoiar os diferentes níveis de atividade e avaliação necessários.
- **Coerentemente definidos e rotulados** - 'Uma versão da verdade'. Os rótulos de dados devem estar em linguagem simples, sem jargões ou descrições obscuras. As medidas devem ser definidas e descritas de forma coerente em toda a organização. Um dicionário de medidas é um meio útil para a interpretação coerente em toda a empresa.
- **Resiliente às mudanças e adaptável** - o modelo de negócio irá inevitavelmente ser refinado ao longo do tempo para se adequar as mudanças no ambiente externo.
- **Eficiente** - podem existir ocasiões em que os custos de fornecimento, montagem, refino e apresentação de dados para elaboração de uma medida superem os benefícios. Nestes casos, os tomadores de decisão devem:
 - Explicitamente concordar em não medir a execução usando esses dados; ou
 - Dividir a medida em medidas de nível inferior que fornecem informações parciais; ou
 - Concordar com uma medida substituta (que está próxima o suficiente com relação à medida ideal para obter uma avaliação de desempenho).

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 através de modelo de negócio de uma organização (ver Figura 6, página 15). O Conselho Internacional de Relatórios Integrados (IRC – *International Integrated Reporting Council*) define o modelo de negócio como, sistema escolhido pelas organizações de entradas, atividades de negócios, produtos e resultados que visam à criação de valor no curto, médio e longo prazo”.¹⁰

O modelo de negócio está interligado com o ambiente externo e o sistema de governança da organização. Consequentemente, os fatores políticos, econômicos, sociais e tecnológicos devem ser considerados de forma cuidadosa na formulação da estratégia. Durante a execução, as forças competitivas estão sempre em mutação, fornecendo um contexto cheio de riscos e oportunidades, dentro do qual as expectativas cada vez mais elevadas das partes interessadas (*stakeholders*) devem ser atingidas ou excedidas. Nesta fase, os resultados em tempo real são registrados e verificados contra objetivos e os relatórios são produzidos para os tomadores de decisão relevantes.

Revisão e refino - envolve a análise dos resultados e projeções das 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.

Isso às vezes irá exigir alterações relativamente pequenas em função do conjunto de iniciativas e processos, contudo, a organização pode continuar com a execução (refinada) destes. Isto é demonstrado pelas pequenas setas na Tabela 1, na página 21.

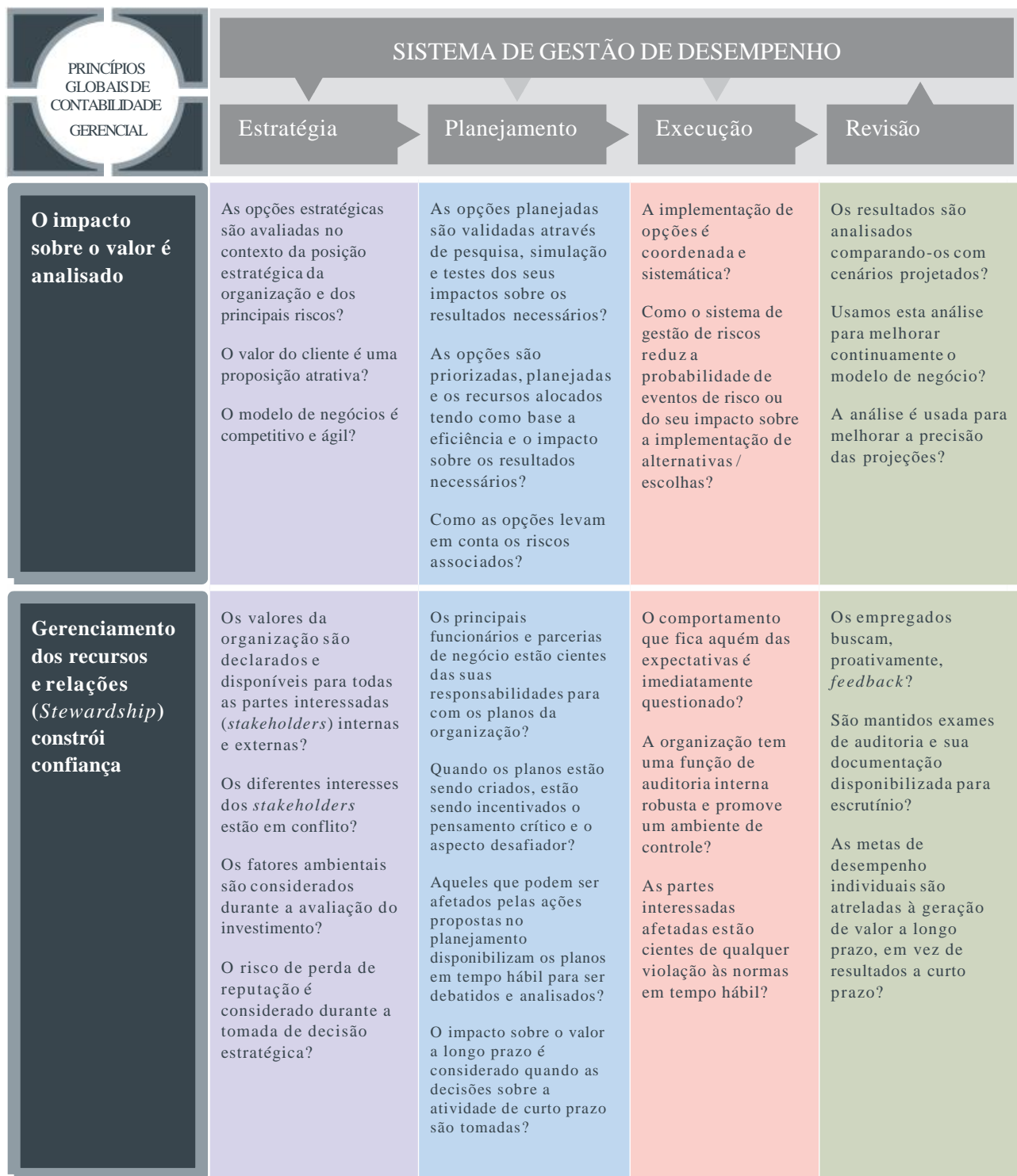
No entanto, revisões, às vezes, apontarão para a necessidade de uma mudança mais profunda, incluindo a eliminação de alguma atividade, reequilibrar como as atividades são priorizadas, ou podem fornecer informações sobre a implantação de novas iniciativas. Isto poderia significar a necessidade de rever os planos ou até mesmo ter que repensar fundamentalmente a estratégia. O *feedback* proveniente da gestão do desempenho permite às organizações aprenderem em função dos resultados, facilitando futuras melhorias.

Quer explicitamente referido como *elaboração de estratégias, planejamento, execução e revisão* ou não, a maioria das organizações utilizam algum processo de “planejar (*plan*), fazer (*do*), verificar (*check*), agir (*act*)” para gerenciar a execução de sua estratégia. A contabilidade gerencial como uma disciplina está excepcionalmente bem posicionada para orientar este ciclo de gestão de desempenho nas organizações. Informações relevantes, análise de cenários, uma comunicação eficaz e uma forte gestão dos recursos e relacionamentos (*stewardship*) são vitais para decisões que continuamente aperfeiçoam a execução da estratégia.

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. Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial suportam a gestão do desempenho. A Tabela 1 fornece uma aplicação indicativa.

TABELA 1: Aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial na Gestão de desempenho

PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO			
	Estratégia	Planejamento	Execução	Revisão
A comunicação provê ideias que influenciam	<p>As partes interessadas externas e internas estão identificadas?</p> <p>As conexões entre seus interesses e influências e o propósito da organização são claras?</p> <p>Está claro como os objetivos estratégicos representam o propósito da organização?</p> <p>Como grupos de partes interessadas se envolvem na conversação da estratégia (no diálogo sobre estratégia)?</p> <p>Como às principais partes interessadas são comunicadas sobre os riscos para o atingimento dos objetivos estratégicos?</p>	<p>Como é comunicada a conexão entre as iniciativas e os processos com os objetivos estratégicos?</p> <p>Como são alinhados o trabalho das pessoas com iniciativas e processos?</p> <p>Existe uma integração entre o que as pessoas e as equipes fazem e os objetivos estratégicos?</p>	<p>Os resultados são comunicados de acordo com as necessidades das partes interessadas?</p> <p>Os resultados são comunicados com base nos seus impactos sobre os objetivos estratégicos?</p> <p>Os resultados são acessíveis?</p>	<p>A informação gerencial inclui uma avaliação do desempenho projetado?</p> <p>A informação gerencial inclui uma revisão da eficiência e eficácia de iniciativas e processos?</p> <p>A informação gerencial inclui uma avaliação de opções alternativas?</p> <p>A informação gerencial inclui revisões das implementações de melhorias sugeridas (fase pós-controle)?</p>
Informação é relevante	<p>O ambiente externo é considerado, por exemplo, o cenário competitivo, os aspectos econômico, regulatório e legal?</p> <p>A posição estratégica da organização está identificada e quantificada, por exemplo, participação no mercado, disponibilidade de recursos e avaliação de competências?</p> <p>Estão acordados os indicadores chaves de desempenho?</p> <p>Como o planejamento de dados apoia a gestão do desempenho?</p> <p>Estão identificados os principais riscos e como mitigá-los?</p>	<p>O plano de negócios também possui um planejamento de dados para que iniciativas e processos sejam seguramente avaliáveis após a execução?</p> <p>O sistema de informação gerencial está definido e aprovado pelos usuários do negócio?</p>	<p>O sistema de informação gerencial está construído e pronto para apoiar a decisão?</p> <p>A organização tem pronto acesso a informações em tempo real sobre os resultados financeiros e não financeiros?</p> <p>Os indicadores de aviso prévio para rápidas necessidades de correções de ações estão em funcionamento?</p>	<p>Como a informação gerencial informa às decisões sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Refinamento da execução? • Planos futuros? • Estratégia futura?



5. APLICAÇÃO PRÁTICA

As estruturas que sustentam os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e as Normas Internacionais de Contabilidade (IRFS) fornecem clareza sobre o modo de como comunicar a posição financeira e o desempenho passado da organização. Até agora, não existe uma estrutura de conhecimento equivalente para orientar os contadores gerenciais no apoio à tomada de decisões, contribuindo para a melhoria do desempenho e o alcance do sucesso organizacional sustentável. Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial preenchem este vazio, fornecendo uma base sobre a qual as organizações podem definir seus próprios padrões para a função de contabilidade gerencial.

Extrair valor das informações é uma das principais fontes de vantagem. Os Princípios fornecem aos CFOs e outras diretorias esta capacidade.

O papel dos CFOs está mudando. Em muitas organizações essa mudança está se expandindo para incluir TI (tecnologia da informação), recursos humanos, e até mesmo operações. Todos os CFOs, no entanto, têm a responsabilidade pela função de contabilidade gerencial.

Para garantir a amplitude da relevância para organizações em todo o mundo, este documento limita, portanto, a aplicação dos Princípios para as atividades-chave que a função de contabilidade gerencial, sob a liderança do CFO, deve executar bem para garantir às partes interessadas (*stakeholders*) o desempenho financeiro sustentável. As principais atividades da função de contabilidade gerencial são ilustradas na Figura 7.

FIGURA 7: As atividades chaves da função de contabilidade gerencial.



Isso não quer dizer que a profissão de contabilidade gerencial suporta apenas a função de contabilidade gerencial. Como explicado nas seções anteriores, a contabilidade gerencial exerce uma contribuição em toda a organização e os seus Princípios se aplicam universalmente.

Na seção 4, os Princípios são aplicados no desenvolvimento, planejamento, execução e aperfeiçoamento da estratégia. Nesta seção, eles são aplicados às atividades-chave das funções de contabilidade gerencial eficaz, que são principalmente realizadas nas quatro áreas em azul da Figura 7 na página 23.

As atribuições específicas de finanças dos CFOs incluem a responsabilidade pela captação de recursos financeiros, usos destes recursos e elaboração de relatórios sobre a forma como os recursos financeiros são levantados e utilizados na busca de atingir os objetivos da organização. As práticas fundamentais da função de contabilidade gerencial, portanto, abrangem, porém não se limitam, às áreas listadas na Tabela 2. A contabilidade gerencial agrega valor a cada área prática, como mostrado na coluna da direita.

Como mencionado anteriormente a auditoria interna também está incluída. Não é uma área de atuação que fica dentro da função de contabilidade gerencial, mas envolve o teste de controles que são frequentemente concebidos e implementados por contadores gerenciais. A geração de relatórios internos não é separada como uma área distinta das práticas de contabilidade gerencial porque está implícita na aplicação dos Princípios a todas as práticas.

É importante notar que uma função de contabilidade gerencial eficaz, não só executa cada prática de forma isolada. Também compartilha conhecimentos e informações entre as áreas e cujas equipes trabalham de forma colaborativa. O Quadro 3 detalha onde obter mais informações sobre ferramentas e técnicas de contabilidade gerencial.

O restante desta seção demonstra como os Princípios podem guiar as práticas da função de contabilidade gerencial. O que se segue pode ser utilizado para avaliar a eficácia da função de contabilidade gerencial atual da organização, mas não deve ser entendido como prescritivo ou completo.

QUADRO 3: Ferramentas de Contabilidade Gerencial



Existem muitas ferramentas e técnicas disponíveis para ajudar os contadores gerenciais em suas áreas de atuação. Elas não são detalhadas neste documento e nenhuma delas está prescrita porque as organizações devem selecionar e analisar periodicamente as abordagens que são mais apropriadas para as suas necessidades.

As ferramentas Essenciais para Contadores Gerenciais do CGMA [*CGMA Essential Tools for Management Accountants*¹²] contém informações sobre 20 ferramentas líderes, incluindo o CIMA *Strategic Scorecard*®, o *Balanced Scorecard*, *Orçamento e Custo Baseado em Atividades*, *Análise de Cadeia de Valor* e *Gestão de Riscos Corporativos* (ERM na sigla em inglês).

FIGURA 2: Áreas centrais da função de contabilidade gerencial

ÁREA PRÁTICA	DEFINIÇÃO	VALOR PARA A ORGANIZAÇÃO	CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL
CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO E GESTÃO	O exercício de corte de desperdícios, preservando ou melhorando a geração de valor. Envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios em toda a organização, enquanto libera recursos para investir em inovação que irá direcionar o valor futuro para as partes interessadas (<i>stakeholders</i>).	Melhoria da satisfação do cliente através da provisão de produto e serviço respeitando a relação qualidade-preço. Aumento da competitividade organizacional e aumento do valor para os <i>stakeholders</i> , alcançado através da criação de uma cultura de produção enxuta (<i>lean culture</i>) e investimento em produtos e serviços inovadores.	Compreende os 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 relevantes envolvidas no negócio.
RELATÓRIOS EXTERNOS	O fornecimento de uma visão integrada e abrangente 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 esperado.	Ajuda a organização a se engajar de forma ampla com todas partes interessadas (<i>stakeholders</i>) e explicar a estratégia, modelo de negócio da organização e desempenho.	Encoraja a organização a considerar a elaboração de relatórios como uma atividade de criação de valor que é conduzido pelo pensamento integrado. Relata informação que é regularmente apresentada às diretorias no contexto de metas estratégicas. Garante que os relatórios estão em conformidade com a regulação e governança.
ESTRATÉGIA FINANCEIRA	A identificação das possíveis estratégias capazes de maximizar o valor presente líquido de uma entidade, a alocação de recursos escassos de capital entre as oportunidades concorrentes e a implementação e acompanhamento da estratégia escolhida para alcançar os objetivos estabelecidos.	O valor da organização é otimizado para os proprietários e outras partes interessadas. Os requisitos de capital da organização são equilibrados com as expectativas dos proprietários e outras partes interessadas. As oportunidades de investimento são cuidadosamente avaliadas, implementadas de forma robusta e devidamente geridas.	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.
CONTROLE INTERNO	Uma estrutura documentada de políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para a geração e preservação de valor, a implementação e operacionalização eficiente e eficaz dessa estrutura e relatórios de comunicação e supervisão baseados nessa estrutura.	Oferece uma garantia razoável 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 assim a confiança no gerenciamento dos recursos financeiros da organização. Isto leva a relatórios confiáveis, que por sua vez permitem uma tomada de decisão com boa base e uma melhor gestão financeira.	Gerencia, supervisiona e emite relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na salvaguarda dos recursos.

ÁREA PRÁTICA	DEFINIÇÃO	VALOR PARA A ORGANIZAÇÃO	CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA A ÁREA PRÁTICA
AValiação DE INVESTIMENTOS	A avaliação em prosseguir ou não um determinado investimento com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade financeira e retornos aceitáveis versus riscos inaceitáveis.	Prioriza as oportunidades de financiamento que geram valor para as partes interessadas e evita aquelas que são susceptíveis de destruir valor.	<p>Executa cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização executar um determinado investimento.</p> <p>Compreende todos os riscos que precisam ser levados em conta na avaliação.</p> <p>Fornece opções reais para os tomadores de decisão sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas.</p>
CONTROLE E GESTÃO ORÇAMENTÁRIA	O sistema proativo de controle do desempenho comparando os objetivos predeterminados em todos os níveis da organização, que pode incluir 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.	<p>Ajuda as organizações a avaliar o desempenho contra as metas e executar ações de melhoria.</p> <p>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.</p>	<p>Monitora e emite relatórios de desempenho financeiro e operacional comparando-os com objetivos planejados.</p>
DECISÃO SOBRE PREÇO, DESCONTO E PRODUTO	Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.	Melhora a rentabilidade dos produtos e serviços e ajuda as organizações a posicionar seus produtos e serviços dentro do seu mercado-alvo.	<p>Análise de mercado-alvo para definir preço-alvo e a margem, e, portanto, o custo-alvo. Isso otimiza 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.</p> <p>Conhece o modelo de negócio e onde um determinado produto ou serviço se encaixa dentro dele, ajudando o posicionamento no mercado.</p> <p>Traduz números complexos em recomendações compreensíveis para facilitar as decisões sobre a alocação de recursos para produtos e serviços específicos.</p>
GESTÃO DE PROJETOS	Integração de todos os aspectos de um projeto, de modo que as informações e os recursos apropriados estejam disponíveis quando e onde forem necessários e, acima de tudo, para garantir que o resultado esperado seja produzido em tempo hábil, com o custo-efetividade e qualidade controlados.	Fornece controles sobre os projetos para aumentar a chance de sucesso dos projetos que estão sendo realizados e minimizar os riscos.	<p>Fornece 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 obter comprometimento e confiança das partes interessadas relevantes.</p>
ADERÊNCIA E CONFORMIDADE À REGULAMENTAÇÃO	O cumprimento das obrigações legais e regulatórias em relação à contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios, impostos e outras conformidades regulatórias. O objetivo é evitar as sanções e outras penalizações e promover a reputação da organização como uma empresa cidadã.	Ajuda a preservar o valor e mitigar as perdas evitando os custos diretos e indiretos das possíveis punições por não atender a regulação.	<p>Monitora o cenário regulatório para compreender os desenvolvimentos atuais e futuros e seu potencial impacto sobre a organização.</p> <p>Calcula e avalia os custos de conformidade e não conformidade</p> <p>Assegura que a organização cumpra a legislação.</p>

ÁREA PRÁTICA	DEFINIÇÃO	VALOR PARA A ORGANIZAÇÃO	CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA A ÁREA PRÁTICA
GESTÃO DE RECURSOS	A consideração da prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão organizacional ajuda as organizações a gerenciar com eficiência e eficácia melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos. Isto envolve o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e as prioridades da organização.	Ajuda as organizações a gerenciar as melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos, com eficiência e eficácia.	Dá a devida importância à prioridade da disponibilidade de recursos escassos.
			Produz mapas de recursos que destacam necessidades, retornos e opções.
			Desenvolve entendimento sobre os custos de oportunidade e impactos de vantagem comparativa das diferentes alocações de recursos.
GESTÃO DE RISCO	O processo de identificação, avaliação e resposta à incerteza decorrente das atividades da organização para apoiar a execução de seus objetivos estratégicos.	A consciência e gestão destes riscos podem ajudar a organização a lidar com a incerteza, aumentando a probabilidade de sucesso e reduzindo a probabilidade de falha na execução da sua estratégia, assim atendendo às expectativas das partes interessadas.	Identifica os riscos e propõe recomendações sobre as respostas adequadas que são relevantes e proporcionais ao tamanho do risco, à organização e seu ambiente.
			Incorpora gestão de risco dentro do desenvolvimento e monitoramento do planejamento e desempenho.
			Suporta colegas das áreas não-financeiras na avaliação da probabilidade e do impacto de todos os riscos organizacionais e na determinação das respostas adequadas.
GESTÃO TRIBUTÁRIA ESTRATÉGICA	O papel dos impostos na análise financeira e tomada de decisão, gerenciando proativamente a posição fiscal da organização, de modo que os requisitos legais sejam cumpridos.	A organização está ciente e entende as implicações da legislação tributária pertinente nas jurisdições em que opera.	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.
TESOURARIA E GESTÃO DE CAIXA	O tratamento corporativo de todas as questões financeiras, a geração de 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.	A organização tem caixa suficiente para cumprir as suas obrigações e financiar suas oportunidades prioritizadas. Fornecer gerenciamento de riscos que avalia a exposição da organização a flutuações cambiais.	Fornecer informações sobre as demonstrações do balanço patrimonial e fluxo de caixa, conforme exigido pelo pessoal da área de tesouraria.
			Produz projeções de fluxo de caixa precisas.
			Administra o risco financeiro.
AUDITORIA INTERNA	O fornecimento de garantia, com independência, de que os processos de gestão de riscos, governança e de controles internos de uma organização estão operando efetivamente. É por vezes referido como a revisão dos controles de gestão.	Fornecer a garantia de que os riscos financeiros e não financeiros importantes, incluindo riscos de reputação, ambientais e sociais, estão sendo adequadamente controlados pela organização e valor da empresa a longo prazo está protegido. Os auditores internos ajudam os auditores externos com os seus procedimentos. É uma abordagem sistemática para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e de governança.	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.



Custo de transformação e gestão

Definição - O exercício de corte de desperdícios, preservando ou melhorando a geração de valor. Envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios em toda a organização, enquanto libera recursos para investir em inovação centrada no cliente que irá direcionar o valor futuro para as partes interessadas (stakeholders).

A comunicação provê ideias que influenciama

- As metas de custo são discutidas e desenvolvidas em conjunto com colegas e parceiros de negócios para obter aceitação e comprometimento. Elas são refinadas ao longo do tempo.
- Planos para a execução dos procedimentos são acordados entre os funcionários e parceiros de negócios relevantes.
- Os planos de custos são divididos em componentes apropriados para as diversas partes interessadas.
- Relatórios são produzidos sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.
- 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.

A informação é relevante

- Os direcionadores de custo são conhecidos e registrados.
- Os resultados da medida do direcionador de custo para cada componente de todo o modelo de negócio são comparados ao longo do tempo.
- Os custos são comparados com custos equivalentes de organizações relevantes.
- A utilização de ativo é comparada ao longo do tempo e com referenciais de melhores práticas.
- Os custos de anos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental/funcional e de produto.

O impacto no valor é analisado

- Modelos de dados relevantes são usados e processos de geração de valor são refinados para estimar o impacto dos processos sobre os resultados.
- O modelo de negócio é desafiado e avaliado quanto à eficácia de custo.
- As medidas de desempenho para os direcionadores de custos são desenvolvidas ou refinadas através de todos os componentes do modelo de negócio. O impacto dos direcionadores de custo em resultados-chave é calculado para entender a geração e preservação de valor.
- Os procedimentos são projetados para melhorar os resultados de custos através da interpretação dos direcionadores de valor em toda a cadeia de valor e modelo de negócio.
- São desenvolvidas metas de custos apropriadas, mas desafiadoras.
- A eficiência da cadeia de valor é comparada ao longo do tempo.
- Processos de custos de transformação são revistos regularmente para que as atividades continuem a ser relevantes para as necessidades das partes interessadas.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- Incentivos a empregados são desenhados a fim de direcionar o alinhamento dos comportamentos com os objetivos organizacionais e necessidades futuras projetadas.
- É sempre mantida à conformidade com as políticas e procedimentos internos e, também com outras relevantes obrigações legais e regulatórias necessárias.
- Os custos de oportunidade são calculados e procedimentos recomendados são desenvolvidos com base no valor líquido para a organização.



Relatórios externos

Definição - O fornecimento de uma visão integrada e abrangente 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 esperado.

A comunicação provê ideias que influenciam

- Os relatórios externos são utilizados como uma oportunidade para a organização se engajar de forma ampla com todas as partes interessadas (*stakeholders*) e explicar a estratégia, modelo de negócio da organização e desempenho.
- Informações relatadas nos relatórios externos incluem o material regularmente apresentado ao conselho de administração no contexto de metas estratégicas. (Por exemplo, como uma meta estratégica está sendo medida em relação à tendência de um indicador chave de desempenho).
- As comunicações são concebidas e implementadas principalmente para os fornecedores de capital financeiro. As comunicações também reconhecem as necessidades legítimas de outras partes interessadas, tais como empregados, clientes, fornecedores, parceiros de negócios, comunidades locais, legisladores e reguladores.
- As informações relatadas nos relatórios externos foram apresentadas e aprovadas por todos os níveis correlatos da organização antes da exposição pública.
- Informações comunicadas são materiais e apresentadas de uma forma clara, concisa, bem definida e transparente, sempre que possível, evitando repetições e jargões.
- Os relatórios atendem todos os prazos exigidos e esperados e são projetados para oferecer informações que foram verificadas, factuais, precisas, exigidas e relevantes, em tempo hábil, para todas as partes interessadas identificadas.
- Todos os canais de comunicação relevantes, tais como os impressos, on-line, mídia social e móvel, são considerados e usados, se apropriados

A informação é relevante

- Os relatórios externos da organização atendem às necessidades dos investidores e outras partes interessadas. Eles contêm informações claramente comunicadas sobre a governança, o modelo de negócio, estratégia e desempenho e dão suporte à gestão efetiva dos recursos e relacionamentos (*stewardship*).

- Os relatórios externos da organização contêm as tendências estruturadas adequadamente ao período de tempo (passado, presente e futuro).
- A informação é relevante e fielmente representa o que se propõe a representar. A informação é comparável, verificável, oportuna e compreensível.
- A interconectividade de dados que estão sendo relatados é gerida de modo que os objetivos da comunicação externa sejam alcançados.

O impacto no valor é analisado

- A geração de relatórios externos é vista pela organização como mais do que uma função necessária e obrigatória. A atitude organizacional predominante considera a geração de relatórios externos como um serviço que oferece oportunidades de geração de valor, direcionado pelo pensamento integrado, atendendo e excedendo as expectativas das partes interessadas.
- Os relatórios externos estão em conformidade com as normas contábeis adequadas e regulamentos requeridos da organização. Isto inclui relatórios regulatórios/legais, declarações fiscais e outros relatórios necessários.
- Além do relato do desempenho financeiro, a organização analisa e relata seu impacto geral sobre a economia, a sociedade e o meio ambiente.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- A consciência regulatória e da conformidade dos relatórios com as melhores práticas de elaboração dos relatórios externos são mantidos e praticados ativamente na organização.
- A organização procura níveis adequados de segurança internamente e externamente para garantir que as informações relatadas sejam completas, precisas e íntegras.
- Os relatórios externos são preparados para atender a regulação relevante, as normas e padrões contábeis e aos códigos de governança aplicáveis ao local de atuação da organização.



Estratégia financeira

Definição - A identificação das possíveis estratégias capazes de maximizar o valor presente líquido de uma entidade, a alocação de recursos escassos de capital entre as oportunidades concorrentes e a implementação e acompanhamento da estratégia escolhida para alcançar os objetivos estabelecidos

A comunicação provê ideias que influenciam

- Para as organizações comerciais: desempenho passado, presente e previsto é regularmente comunicado abertamente e de forma abrangente aos mercados. Isto objetiva garantir a confiança dos reguladores e a confiança e a lealdade dos existentes e potenciais investidores, credores, fornecedores, clientes e empregados.
- Para organizações governamentais e sem fins lucrativos: a comunicação com as partes interessadas é aberta e regular (incluindo órgãos legislativos, contribuintes, financiadores de projetos, doadores, beneficiários, reguladores e sociedade) e ajuda a garantir que as organizações continuem a fornecer relevantes e valiosos serviços públicos com a consideração da efetividade do uso do recurso financeiro no centro do processo de tomada de decisões.

A informação é relevante

As organizações, quer sejam comerciais, governamentais ou sem fins lucrativos se deparam com três principais decisões, as duas primeiras das quais dizem respeito a todas as organizações, independentemente da sua dimensão ou setor:

1. Investimento - quais projetos devem ser realizados pela organização?
2. Finanças - como os recursos financeiros necessários serão obtidos?
3. Dividendos - qual quantia deve ser alocada a cada ano para o pagamento do retorno dos acionistas, e quanto deve ser mantido para atender às necessidades de caixa do negócio?

- As organizações comerciais competem por capitais ao mais baixo custo possível nos mercados de capitais cada vez mais globalizados e voláteis. Os gerentes gerenciam as entidades comerciais para garantir que suas organizações estejam numa posição forte para atrair capital próprio e de terceiros necessários para a geração sustentável de riqueza para os acionistas. Em mercados competitivos (e em muitas vezes em vários países) os gerentes têm uma boa compreensão das informações relativas a:
 - características do retorno dos acionistas no setor
 - relações com os acionistas
 - fontes de financiamento
 - solvência
 - alavancagem financeira
 - cláusulas de contrato de dívidas (*debt covenants*).

Os gerentes das organizações comerciais, governamentais e sem fins lucrativos têm uma boa compreensão das informações relativas a:

- Indicadores macroeconômicos, tais como: inflação, produtividade, PIB, taxas de juros, taxas de câmbio
- A política do governo, por exemplo, sobre o emprego, o incentivo ao investimento regional, a inflação, os impostos, os controles cambiais, a concorrência, o comércio, a entrada no mercado
- Fatores sócio-políticos, como as alterações demográficas que possam ter impacto sobre o custo ou entrega dos serviços (por exemplo, cuidados de saúde) e mudanças nos modelos políticos em países ou regiões que podem ter impacto sobre a segurança ou a estabilidade dos ativos existentes ou oportunidades de mercado futuras ou de recursos implantados.

O impacto no valor é analisado

Para entidades comerciais o impacto das decisões sobre o valor do acionista é modelado e entendido. Eles são avaliados com medidas, tais como:

- lucro, ou lucro por ação
- valorização do preço da ação
- fluxo de caixa livre
- participação de mercado
- satisfação do cliente
- retorno sobre ativos

As entidades governamentais objetivam otimizar a utilização dos seus recursos na realização de seus objetivos estratégicos, assegurando benefício em relação ao valor investido. As organizações sem fins lucrativos operam para proporcionar benefícios para um grupo ou grupos de pessoas definidos. Os benefícios que elas proporcionam são limitados pelo financiamento disponível (por exemplo, através da alocação de recursos pelo governo, doações, subvenções, a reciclagem de ativos, limitada atividade comercial nos mercados não explorados pelo governo). Isto faz com que o objetivo fundamental seja proporcionar benefícios que atendem às necessidades do usuário, obedecendo as normas exigidas e com o menor custo possível. A relação custo-benefício é, portanto, vital. Um dos principais desafios é determinar o que significa benefício em termos de valor; por exemplo, como alocar recursos da melhor forma com base no benefício-valor de salvar uma vida no caso dos prestadores de serviços de saúde pública e instituições de caridade. Medidas absolutas da relação custo-benefício são problemáticas, mas existem maneiras de medir isso, incluindo:

- tendências da satisfação do cliente
- tendências de custo por clientes satisfeitos
- tendências de custo por benefícios percebidos.

O *benchmarking* (comparações), se usado com cuidado, pode ser uma forma útil de medir a relação custo-benefício. No entanto *benchmarks* podem ser difíceis de se alcançar em algumas entidades do setor público. Isto é particularmente verdadeiro quando a entidade tem um monopólio ou se os objetivos da entidade não são comparáveis com os realizados por outras entidades.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- Estruturas e processos de governança atendem às necessidades das partes interessadas.
- A estratégia financeira é transparente para com as partes interessadas.
- Implementações da estratégia e do controle de processos e procedimentos são eficazes (ver controle interno na página 32).
- Auditorias pós-conclusão são realizadas e os resultados compartilhados com os indivíduos responsáveis pela governança.
- As lições são aprendidas e recomendações postas em prática.



Controle Interno

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

A comunicação provê ideias que influenciam

- As políticas e procedimentos de controle são publicados e compartilhados com todos os funcionários relevantes para que eles possam usá-los em suas áreas de responsabilidade.
- Os comentários dos resultados do sistema de controle são compartilhados com os funcionários adequados para permitir uma melhor tomada de decisão e ação eficaz.
- As informações sobre incidentes de falha de controle (por exemplo, erros ou fraudes) são relatadas para os funcionários adequados para investigação, correção e/ou lições aprendidas.
- A frequência de monitoramento e relatório é adequada à velocidade das atividades e processos que correm maior risco.
- O nível de detalhe em que o desempenho operacional e posições devem ser relatados (tendências, comparações, análise de variância etc.) é adequado às responsabilidades dos funcionários apropriados.

A informação é relevante

As seguintes informações são entendidas e documentadas:

- Natureza, extensão e impacto dos riscos que as organizações enfrentam.
- Capacidade organizacional e apetite por esses riscos.
- Os resultados dos testes sobre relevância e eficácia das políticas de controle, processos e procedimentos.
- Planos, orçamentos e projeções das atividades organizacionais.
- Quantidade e qualidade dos recursos para alcançar os objetivos organizacionais.
- Limites de delegações e de autorização para os funcionários em vários níveis.
- Guia e registro de auditoria de transações financeiras e não-financeiras relevantes. (Exemplos de itens não financeiros incluem estoques, instalações, máquinas e equipamentos, produção em andamento, mercadorias em trânsito, moveis e utensílios, edifícios).

O impacto no valor é analisado

- As atividades de planejamento, alocação dos recursos e elaboração de relatórios estão alinhadas para gerar valor para a organização. Isso ajuda a organização a decidir onde estão as suas prioridades e onde estão os riscos mais prováveis para a organização.
- Controles são revistos regularmente para alinhá-los ao modelo de negócio da organização.
- Os processos físicos e financeiros que representam os maiores risco para a organização são identificados e avaliados (Veja gestão de risco na página 41).
- A responsabilidade pelo controle financeiro é atribuída aos funcionários adequados. No geral, é de responsabilidade da diretoria garantir que os controles financeiros apropriados estejam em vigor. É de responsabilidade da administração garantir que os controles estejam funcionando de forma eficaz; e é da responsabilidade de todos os funcionários executar os controles em suas áreas de trabalho.
- A relevância e eficácia dos controles são testados regularmente (Veja auditoria interna na página 46).

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- São desenvolvidos e implementados adequadas políticas de controle, processos e procedimentos para áreas que correm maior risco. No mínimo isto abrange:
 - Entradas (disponibilidade, qualidade, segurança e custos)
 - atividades que convertem entradas em saídas (criticidade, fluxo e eficiência)
 - saídas (quantidade, qualidade, preservação, eficácia e receitas)
 - resultados (impacto e sustentabilidade).
- As políticas de controle devem atender aos requisitos legais, são abrangentes e realistas (ou seja, elas podem ser implementadas).



Avaliação de investimentos

Definição - A avaliação em prosseguir ou não um determinado investimento com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade financeira e retornos aceitáveis versus riscos inaceitáveis.

A comunicação provê ideias que influenciam

- Opções reais, incluindo uma opção de “não fazer nada” são consideradas e são oferecidas como alternativas a outras decisões de investimento e os seus riscos proporcionais são discutidos.
- Os resultados dos cálculos de avaliação de investimentos são apresentados aos tomadores de decisão em um formato simples e transparente antes da decisão de investimento. Isto ocorre durante o ciclo de vida do ativo e após o investimento.
- São realizadas e explicadas as recomendações sobre a priorização de investimentos que são mutuamente exclusivos, e/ou sujeitos a racionamento de capital-único.
- A abordagem e a base da inclusão/rejeição das informações incluídas na realização da avaliação de investimentos são explicadas e entendidas.

A informação é relevante

- As avaliações de investimento são baseadas em sólida análise e em informação que:
 - é interna e externa
 - é financeira e não financeira (incluindo as questões ambientais e sociais)
 - represente as tendências ao longo de um período de tempo adequado (passado, presente e futuro)
 - capture os direcionadores de valor (ou receita) e custo.
- As avaliações de investimentos são baseadas em informações do fluxo de caixa, as quais são relevantes, precisas, confiáveis, estáveis, completas e oportunas. Os vieses são considerados e os ajustes necessários são realizados. Por exemplo, se as projeções das receitas são consideradas ambiciosas, elas são reduzidas na avaliação ao invés de ajustar o fator de desconto.
- 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.
- É considerada a alternativa de usar recursos e ativos existentes. Por exemplo, deve-se tomar uma decisão de investir em um novo ativo quando em

algum lugar da organização o mesmo ativo ou similar está subutilizado?

- São calculadas e analisadas a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional da proposta.
- São consideradas alternativas a processos tradicionais quando se avalia projetos de inovação. Estes podem incluir gerenciamento de projetos pelo modelo ‘*stage-gate*’, segregação do orçamento para fins específicos e estratégias de gestão de carteiras.
- Quando o resultado de uma avaliação de um investimento potencial é utilizado para fins de elaboração de relatórios financeiros, é feita referência à utilização de fatores de desconto e valores presentes líquidos dentro dos requisitos das Normas Internacionais de contabilidade ou dos princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) da região de atuação da organização..

O impacto no valor é analisado

- As opções são desenvolvidas e avaliadas com a devida referência aos objetivos da organização, posição competitiva e ambiente operacional e regulatório.
- As metas de projetos de investimento são compreensíveis. A categorização é utilizada para auxiliar a avaliação. As categorias podem incluir, por exemplo, a substituição, a expansão, a racionalização/ produtividade, o desenvolvimento de novos produtos e as exigências obrigatórias.
- São consideradas alternativas para projetos de capital, tais como aluguel, venda, *leaseback* e terceirização.
- 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.
- O valor do dinheiro no tempo, utilizando fatores de desconto apropriados, é levado em conta quando as avaliações analisam os investimentos que abrangem diferentes anos.
- As taxas de desconto são selecionadas com base no custo médio de capital da organização, além de um fator de risco sistemático aplicado aos fluxos de caixa futuros, dependendo da natureza do investimento.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- É discutida com os gestores a sustentabilidade dos recursos para facilitar as decisões de custo do ciclo de vida e avaliação de investimentos.
- A devida consideração é dada às informações não financeiras, para suportar uma análise holística de custo-benefício das decisões de investimento. Por exemplo, e particularmente, para organizações sem fins lucrativos ou setor público, os benefícios potenciais e os impactos sobre a sociedade em geral podem significar uma decisão que torna o valor presente líquido negativo de investimento em positivo.
- São realizadas auditorias pós-investimento e efetuadas avaliações dos benefícios reais realizados em comparação com os valores projetados.



Controle e gestão orçamentária

Definição - O sistema proativo de controle que compara desempenho com os objetivos predeterminados em todos os níveis da organização, que pode incluir 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.

A comunicação provê ideias que influenciam

- A formação de consenso leva a orçamentos que são compreensíveis e aceitos pelos responsáveis do orçamento.
- 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.
- Os processos orçamentários são transparentes e consultivos. Os funcionários compreendem que os orçamentos não são produzidos com base no ano anterior mais a inflação ou com base na alocação de fundos de maneira uniforme em toda a organização. Eles entendem que os recursos disponíveis para investimento estarão comprometidos com prioridades estratégicas.
- Causa e efeito entre as atividades e resultados almejados são comunicados para ajudar as pessoas a entender como suas atividades contribuem para o sucesso organizacional.
- As medidas e metas para as atividades são informadas para todos os níveis nas organizações para ajudar as pessoas a entenderem como o seu sucesso contribui para o sucesso organizacional.
- Indivíduos e equipes são envolvidos no planejamento da atividade, na negociação das medidas e no estabelecimento de metas para criar o gerenciamento por responsabilidade.

A informação é relevante

- As prioridades estratégicas chave são conhecidas e compreendidas e deste modo supridas eficientemente com recursos.
- As medidas são relevantes para as expectativas das partes interessadas.
- Orçamentos são produzidos em conjunto com os donos dos negócios/gerentes funcionais.

- As tendências de desempenho para entradas, saídas e resultados (*outcomes*) e valores de referência relevantes são rastreados para garantir que resultados-alvos sejam competitivos e tenham melhoria contínua.
- O desempenho passado fornece a confiança na possibilidade de realização dos desempenhos projetados.

O impacto no valor é analisado

- 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.
- O desempenho em toda a cadeia de valor é controlado através de medidas e metas relevantes.
- Cenários sobre projeções de volumes de atividades, preços e estruturas de custos são realizados para analisar os riscos das atividades e metas associados. A inclusão de medidas de direcionadores de valor e metas é discutida e acordada com os gestores.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- É levada em consideração a co-dependência entre as partes da cadeia de valor da organização e as necessidades e contribuições das partes interessadas (*stakeholders*) - os planos para otimizar a cadeia de valor levam em conta essas dependências.
- 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.



Decisão sobre preço, desconto e produto

Definição - Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.

A comunicação provê ideias que influenciam

- Os dados essenciais de preços são obtidos centralmente e disponibilizados sob a forma de uma ferramenta de fixação de preços para os funcionários relevantes (principalmente o pessoal de vendas). Isto facilita as negociações críticas. A ferramenta de fixação de preços contém informações sobre volumes de produtos, listas de preços, gastos com promoção, condições de pagamento e dados de custo do produto.
- 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 feitos testes empíricos de decisões sobre a aceitação ou rejeição dos contratos.
- São realizadas regularmente comparações entre precificação e custo-benefício.
- Os processos de precificação são padronizados e institucionalizados em toda a organização.
- Os contadores gerenciais estão envolvidos nas fases iniciais de desenvolvimento de um novo produto/serviço, de modo que os novos produtos/serviços sejam avaliados quanto à relação custo-benefício, no âmbito do portfólio de produtos/serviços existentes na organização.

A informação é relevante

- Os fluxos de caixa relevantes são identificados e avaliados em conjunto com fatores não quantificáveis para tomar decisões sobre aceitar/rejeitar contratos, sobre precificação de produtos e avaliação de comparações de custo-benefício.
- São encomendadas pesquisas regularmente para entender a sensibilidade do cliente ao preço de um produto em relação aos produtos alternativos.
- As informações no banco dados sobre os clientes fornecem uma fonte abrangente de todas as informações relevantes sobre as necessidades do cliente, no passado, no presente e no futuro.

- O custeio de produtos e serviços é determinado para permitir que as decisões de preços sejam tomadas conhecendo-se as margens bruta e líquida de lucro.

O impacto no valor é analisado

- 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.
- Os contadores gerenciais regularmente analisam a lucratividade do cliente, dos canais de vendas e do produto.
- Tem-se conhecimento do *trade-off* entre o preço que um cliente paga por um produto e o benefício que ele percebe e o valor do produto para o cliente.
- Sempre que relevante e mensurável é realizada análise do ponto de equilíbrio de multiprodutos, incluindo a relação lucro/volume, a margem de contribuição percentual e a margem de segurança.
- As estratégias de preços alternativos e as suas consequências financeiras são consideradas e testadas através de modelagem financeira - por exemplo, os efeitos da estratégia de desnatamento (*Market Skimming*), preços *premium*, preços de penetração, produto vendido com prejuízo para estimular as vendas, pacotes de produtos/serviços e diferenciação do produto para atrair diferentes segmentos de mercado.
- Os riscos de reposicionamento de produto ou serviço são conhecidos e os impactos modelados de modo que se tenha conhecimento dos diferentes impactos entre diferentes segmentos de clientes.
- A introdução de novos produtos/serviços é vista como uma oportunidade para rever os preços.
- Os planos para introduzir novos produtos incluem estratégias para que produtos e serviços existentes sejam tirados de operação, mas mantidos de modo que eles possam ser utilizados no futuro, caso necessários.

-
- Alterações do valor percebido pelos clientes de um produto ou serviço são sempre acompanhadas por uma revisão de preços.
 - Alterações das características de produto ou serviço têm o efeito de reter clientes existentes e atrair novos.
 - Análise de sensibilidade de decisão baseadas em custos, volume e lucro é realizada e os resultados são modelados.
 - Várias limitações sobre demanda de produtos/ serviços e outras restrição de produção são entendidas em relação ao seu impacto sobre a receita e o lucro.
 - Áreas de gargalos com baixo desempenho são identificadas e são realizadas melhorias.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- São evitadas práticas de preços antiéticas e ativamente desencorajadas pela alta administração.
- Incentivos são projetados para evitar vendas desonestas e enganosas.
- A organização possui controles auditados que fornecem uma verificação e equilíbrio nas decisões fracas ou ações de precificação potencialmente ilegais.
- Cálculo e avaliação do valor do ciclo de vida de um cliente são realizados regularmente.



Gestão de projetos

Definição - Integração de todos os aspectos de um projeto, de modo que as informações e os recursos apropriados estejam disponíveis quando e onde for necessário e, acima de tudo, para garantir que o resultado esperado seja produzido em tempo hábil, com *custo-efetividade* e qualidade controlados.

A comunicação provê ideias que influenciam

- Processos formais de comunicação facilitam a aceitação e comprometimento das partes interessadas relevantes.
- São fornecidas regularmente atualizações sobre os projetos a todos os membros da equipe e gerentes superiores apropriados. Essas atualizações incluem detalhes sobre o progresso até o presente momento, explicações das variações comparadas com os planos e datas de conclusão projetadas.
- A organização emprega ferramentas de gerenciamento de projetos relevantes que ajudam a controlar o projeto e comunicar aos membros da equipe seus papéis e responsabilidades.

A informação é relevante

- O objetivo do projeto, a sua ligação aos grandes objetivos estratégicos, os seus resultados esperados, tempo do caminho crítico e seu orçamento formal, são produzidos, aprovados e distribuídos aos empregados relevantes.
- As metas de tempo, custo e qualidade, tolerâncias, medidas e restrições são conhecidas e acordadas.
- Funções e responsabilidades dentro da equipe do projeto são documentadas e distribuídas.
- Os orçamentos dos projetos são produzidos em conformidade com os objetivos do projeto e as expectativas da organização.
- Os fluxos de trabalho do projeto são devidamente suportados com recursos financeiros e tempo de pessoal.
- Pacotes de trabalho (*work packages*) detalhados, incluindo etapas (*milestones*), cronogramas, níveis de qualidade e fontes de financiamento são elaborados e documentados.

O impacto no valor é analisado

- 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.
- É mantido um registro do risco do projeto com as violações das tolerâncias, sendo isso encaminhado via relatórios de exceção para os gerentes superiores.
- Os processos são estabelecidos para lidar com desvios inesperados dos planos. Estes podem incluir uma estrutura de relatórios que avalia o efeito do ponto em questão sobre o plano geral do projeto.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- Os controles de projeto garantem que desvios de planos sejam identificados o quanto antes e respostas rápidas sejam implementadas para mitigar os riscos.
- Os benefícios positivos e negativos do processo de execução do projeto são avaliados como parte da avaliação pós-projeto.
- Registros das lições aprendidas são mantidos para substanciar futuros projetos. Estes registros são referenciados antes de se iniciar novos projetos.



Aderência e conformidade à regulamentação

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

A comunicação provê ideias que influenciam

- Através de processos proativos de gerenciamento das partes interessadas, a organização objetiva desenvolver um bom relacionamento com os reguladores e governo.
- O Cumprimento das regulações é introduzido, apoiado e melhorado através de educação e treinamento regulares dos funcionários. Isso é apoiado por mudanças culturais comunicadas pela alta administração.
- Os resultados das avaliações de conformidade são discutidos, revistos e aceitos ou rejeitados pelos órgãos dirigentes da organização.
- A aceitação e comprometimento com novas abordagens para o cumprimento das demandas regulatórias é conseguido através da demonstração de ganhos comerciais resultantes da redução de tempo e esforço em lidar com os reguladores e auditores externos.
- As recomendações são consistentes com legislação/regulação, bem como com os objetivos, análises e avaliação de riscos da organização.
- As lições são aprendidas com casos de não-conformidade e são documentadas para melhorar as políticas e procedimentos e evitar a repetição de uma violação de conformidade.
- Todos os retornos e documentação requeridos são arquivados acuradamente e em tempo hábil.

A informação é relevante

- É monitorado o panorama regulatório e legal para se entender os desenvolvimentos atuais e emergentes e seu impacto potencial sobre a organização.
- Aspirações de conformidade e metas/padrões mínimos de qualidade são estabelecidos e comunicados.
- A organização mantém e documenta as exigências legais e regulatórias para todos os mercados em que opera. Isso inclui penalidades por não conformidade e os prazos para conformidade.
- As lacunas entre os resultados de auto-avaliação e os padrões/metras mínimos de conformidade

são destacados. São realizadas atividades de mitigação para diminuir essas lacunas. Esses esforços ainda definem as ações, os cronogramas e as responsabilidades.

O impacto no valor é analisado

- Novas exigências regulatórias são consideradas oportunidades para melhorar o desempenho dos negócios.
- Os recursos são empregados visando às melhorias do negócio, e não apenas cumprimento das obrigações legais e obrigatórias.
- Os custos de conformidade e não conformidade são calculados e quantificados.
- O valor dos investimentos relacionados à conformidade, tais como novos sistemas de controle, é analisado em função dos benefícios globais. Isso pode incluir os benefícios ambientais.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- A organização é transparente sobre os seus pontos fortes e fracos de conformidade em relação às exigências regulatórias e outros relatórios e informações públicas requeridos.
- Os processos são implementados e estrategicamente atualizados para fornecer uma garantia para as partes interessadas (*stakeholders*) que a conformidade com a regulação é completa.
- Os resultados das avaliações de conformidade que são realizadas numa base cíclica em relação às demandas regulatórias (de forma antecipada) são documentados. As avaliações envolvem a revisão dos controles sobre os principais processos, sistemas de governança e infraestrutura organizacional.
- Consideração é dada aos recursos, impacto social, ética e código de conduta da organização.
- Novas normas são adotadas e a organização busca ser uma líder na interpretação, aplicação e geração de relatórios de conformidade regulatória.



Gestão de recursos

Definição - A consideração da prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão organizacional. Ajuda as organizações a gerenciar com eficiência e eficácia melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos. Envolve o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e as prioridades da organização.

A comunicação provê ideias que influenciam

- Recomendações baseadas em evidências permitem que os gerentes evitem projetos que possuem altas necessidades de recursos ou atividades que estão sendo privadas de recursos.
- Funcionários entendem e envolvem-se em decisões sobre a alocação de recursos. As alocações de recursos estão claramente explicadas para que os investidores e os funcionários entendam o que está acontecendo, a razão para essas alocações e o período para a obtenção dos resultados esperados como consequência de realocação.
- Existe transparência de mão-dupla entre os funcionários e gerentes sobre recursos ociosos/ou com folga em todos os produtos e processos.
- Há uma clara ligação entre a alocação de recursos e os planos, orçamentos e projeções.

A informação é relevante

- Dados de crescimento externo e de mercado potencial são considerados e utilizados como base para criar alocações de recursos hipotéticos. Isso ajuda a evitar os problemas de viés cognitivo que surgem quando as alocações para o próximo ano são baseadas no ano anterior, sem avaliação crítica.
- 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.
- A gerência superior conhece os funcionários que têm alto desempenho. Remuneração, descrições de cargos e carreiras são padronizados para facilitar a circulação de talentos para as áreas prioritárias, independentemente da localização geográfica.
- É fornecida a viabilidade técnica, comercial, financeira e operacional das alocações de recursos propostas.
- Os relatórios são elaborados de forma a incluir os gastos de capital, o tempo utilizado da alta administração, despesas com marketing, os recursos utilizados em pesquisa e desenvolvimento e pessoas talentosas/com desempenho superior. Os relatórios destacam os requisitos para a obtenção de recursos, retornos e opções para que os custos de oportunidade de permuta/ transferência de alocações de recursos sejam visíveis. Eles também mostram se os líderes da organização dedicam tempo suficiente para focar nos objetivos estratégicos da companhia.

O impacto no valor é analisado

- A alocação de recursos é claramente alinhada com o modelo de negócio.
- Há um entendimento do custo de oportunidade e dos impactos de vantagens comparativas das diferentes possibilidades de alocações de recursos.
- A alocação de recursos não é bloqueada imediatamente após a estratégia estar definida. Há um período de reflexão antes que a alocação de recursos seja finalizada para dar tempo à organização se adaptar à alocação dos recursos baseada nas prioridades estratégicas.
- As fases de execução do planejamento são construídas entre a conclusão da formulação da estratégia e a finalização de alocação de recursos para dar tempo à organização refletir sobre quaisquer mudanças estratégicas na mobilização de recursos dessas prioridades.
- Realocações são analisadas comparando-se a percentagem de recursos dados a uma área particular no ano em curso com os anos anteriores. Isto será utilizado para monitorar o grau em que a organização realmente realoca recursos-chave.
- O impacto da utilização de recursos nos resultados é analisado e entendido.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- A necessidade de um consumo sustentável de recursos é compreendida e a alocação de recursos é planejada em conformidade. A utilização de recurso é medida comparando-a com as metas planejadas, análises e informações fornecidas em relatórios.
- A alocação de recursos para investimentos de alto ou desconhecidos riscos é realizada por etapas. São estabelecidas metas para cada etapa e os recursos adicionais só são liberados quando metas intermediárias são atingidas.
- Enquanto alguns investidores podem reagir negativamente a planos/realocações que impactam nos ganhos de curto prazo, a visão de curto prazo é equilibrada com a geração de valor a longo prazo.
- Decisões de investimento passadas são revistas através de análise *post-mortem* de um investimento (analisar se o investimento atingiu seus objetivos). Novas decisões de investimento só serão consideradas quando proverem um resultado robusto para o negócio.



Gestão de riscos

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

A comunicação provê ideias que influenciam

- A cultura e estrutura de controle do risco são comunicadas e entendidas por todos os funcionários e parceiros de negócios.
 - É promovida uma cultura adequada de consciência dos riscos através de treinamento regular e de comunicação das políticas e dos processos.
 - Conversas eficazes sobre o risco são facilitadas em todos os níveis com informações que suportam o processo de gestão de risco a partir da identificação, avaliação e resposta através da revisão e o aprendizado com a experiência.
 - Resistência é construída através da criação de uma cultura e ambiente em que “a informação de risco flui livremente por toda a organização até aos membros da diretoria para prevenir a ‘cegueira do risco’ que afeta muitos conselhos de diretoria”.¹³
 - A informação sobre o risco é utilizada para apoiar a capacidade de resposta rápida da organização para evitar que um incidente se transforme numa crise.¹³
 - Os funcionários têm uma elevada consciência do risco de reputação e suas implicações para o fluxo das atividades e informações da organização.
 - Relatórios externos de risco permitem às partes interessadas avaliarem a qualidade e a eficácia da estrutura de gestão de risco da organização. Isto é feito através de uma descrição justa, equilibrada e compreensível¹⁴ dos principais riscos da organização e dos riscos associados aos sistemas de controle interno e de gestão.
- O ambiente de risco externo e principais direcionadores de potenciais riscos/ oportunidades - por exemplo, mudanças nas políticas organizacional, econômicas, sociais, tecnológicas, ambientais e legais (análise PESTEL).
 - Uma escala de riscos que foi identificada como material para a organização. Estes riscos devem ser classificados de acordo com um esquema de classificação de risco adequado que torna possível identificar novos riscos e eventuais lacunas materiais a cobrir. Tais categorias de risco tipicamente incluem riscos estratégicos, táticos, operacionais e de reputação. Eles devem ser considerados no contexto do modelo de negócio da organização, incluindo relações externas chave, tais como os principais parceiros da cadeia de produção, bem como os riscos comportamentais.
 - Uma avaliação destes riscos, usando uma combinação de ambas as abordagens quantitativa e qualitativa. Isso incluirá tipicamente estimativas de probabilidade e impacto (ver página 46 – sobre auditoria interna).
 - Respostas aos riscos (evitar, transferir, mitigar e de tolerância) serão propostas para cada risco material identificado.
 - A exposição ao risco, antes e após a aplicação de controles (risco bruto e líquido).
 - Detalhes de eventos de risco e resultados (incluindo quase-perdas e testes de estresse), juntamente com medidas corretivas tomadas para lidar com as deficiências de controle.
 - Relatórios de auditoria interna.
 - Cenários que indicam como os riscos interagem e combinam entre si.
 - Os sinais de alerta e avisos de problemas (*red flags*).
 - Fontes externas de informações sobre risco para a reputação, tais como índices de opinião, comentários em *websites* externos e discussões em mídia social.

A informação é relevante

As informações relevantes são reunidas e documentadas e incluem:

- A cultura de gestão de risco, o apetite e tolerância ao risco, políticas e estrutura conceitual, incluindo os custos, benefícios propostos e os indicadores-chave de risco (KRIs em inglês).

O impacto no valor é analisado

- Riscos e oportunidades são analisados em relação a estrutura da organização de criação de valor (o modelo de negócio) no contexto do ambiente externo.
- Valor a longo prazo é criado através do equilíbrio entre risco e recompensa.
- A estrutura de gestão de risco está totalmente alinhada com os objetivos estratégicos da organização e do sistema de gestão de desempenho.
- Riscos e oportunidades potenciais são avaliados e articulados em termos do valor em risco/ oportunidade.
- São avaliadas as respostas planejadas aos riscos em termos do seu impacto sobre o valor criado.
- O impacto potencial dos incentivos na gestão de desempenho no perfil de risco da organização é entendido e articulado.
- Inter-relações entre os riscos são identificados, compreendidos e mapeados para entender o impacto e a probabilidade de eventos múltiplos e conectados.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- É incorporada em toda a organização uma estrutura de risco que é consistente com a estratégia da organização, modelo de negócio, valores, cultura e ética. Essa estrutura de risco é comunicada a todos os funcionários e parceiros de negócio.
- A gestão de riscos é incorporada na função de contabilidade gerencial e é integrada com o sistema de gestão de desempenho.
- O conselho diretivo da organização é apoiado em suas responsabilidades de governança dos riscos através da disponibilização de informação de alta qualidade sobre os principais riscos da organização e sistema de gestão de riscos. Juntamente com outras informações relevantes sobre o ambiente externo e sinais de alerta importantes, tais como a complexidade excessiva ou um ambiente organizacional que não encoraja a participação ativa dos funcionários nas discussões empresariais.
- A organização fornece confiança às partes interessadas que seus riscos estão sendo bem geridos através de relatórios perspicazes sobre os seus principais riscos e incertezas (“o quê”) e sua gestão de riscos e sistemas de controle (o “como”). Isto inclui medidas corretivas tomadas para lidar com as deficiências e fraquezas.



Gestão tributária estratégica

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

A comunicação provê ideias que influenciam

- Passivos tributários e o impacto no resultado são relatados na informação gerencial e nos planos da organização. A gestão tributária é considerada como um assunto no nível de diretoria a partir de uma perspectiva de reputação.
- Existe transparência na informação da posição fiscal da organização nas contas anuais.
- A organização mantém um diálogo construtivo com a comunidade internacional sobre revisões de regras fiscais globais.
- A organização se comunica regularmente e de forma construtiva com as autoridades fiscais e consultores da organização.
- As relações com as autoridades fiscais são transparentes e têm como objetivo serem construtivas e com confiança:
 - Toda a informação relevante é prontamente fornecida
 - As disputas são resolvidas rapidamente.

A informação é relevante

- A organização tem políticas e procedimentos acordados em matéria de cumprimento de exigências legais e geração de relatórios.
- São mantidos atualizados as exigências e requisitos legais e regulatórios para todos os mercados em que a organização opera.
- Todos os aspectos sobre atendimento à tributação são desenvolvidos, mantidos e compreendidos pelas pessoas responsáveis pela administração fiscal.
- São conhecidos os principais tipos de tributação que a organização está sujeita em cada uma das jurisdições em que atua. As estruturas regulatórias fiscais nesses mercados são entendidas e documentadas.
- Políticas de preços de transferência são desenvolvidas, acompanhadas e bem documentadas. Os guias de melhores práticas são seguidos pela organização. Por exemplo, as organizações que operam internacionalmente podem seguir orientações relevantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development*) sobre preços de transferência.

- Se necessário, a tecnologia é usada para agilizar os processos fiscais e os sistemas fiscais são integrados com sistemas de contabilidade financeira da organização.

O impacto no valor é analisado

- Os tributos são considerados de forma estratégica e são planejados para bem antes da sua data devida.
- O panorama regulatório e legal é monitorado, as tendências são identificadas e seus impactos potenciais sobre a organização são quantificados para uma proteção futura da organização em caso de mudanças de legislação.
- Tem-se conhecimento das implicações fiscais de decisões estratégicas relacionadas a fusões e aquisições, alienações e ganhos de capital.
- As legislações fiscais locais são interpretadas de uma forma que seja consistente com a geração de valor para as partes interessadas (*stakeholders*) no longo prazo.
- Os incentivos fiscais e isenções que estão disponíveis nas jurisdições em que a organização opera são conhecidos e utilizados de forma adequada.
- É realizada regularmente a análise dos tributos diferidos, ativos e passivos.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- A organização constrói confiança, relatando a sua contribuição econômica e sendo explícita sobre os tipos e montantes de tributos pagos para as partes interessadas relevantes.
- A organização se engaja apenas em planejamento tributário que está alinhado com a sua atividade comercial.
- A gestão tributária deve ter como objetivo evitar qualquer situação ou resultado que possa danificar a reputação corporativa.
- Todas as obrigações tributárias são pagas prontamente e no valor total.
- Reconciliações fiscais são realizadas regularmente.
- Se necessário, a organização contrata consultores tributários externos.



Tesouraria e gestão de caixa

Definição - O tratamento corporativo de todas as questões financeiras, a geração de recursos financeiros internos e externos para o negócio, incorporando-se gestão cambial e risco da taxa de juro, linhas de crédito bancário, financiamento e gestão de caixa.

A comunicação provê ideias que influenciam

- A gestão ativa do caixa e a boa visibilidade do caixa permitem que a organização tranquilize os bancos, investidores, fornecedores e agências de classificação que o risco relativo à liquidez está sendo gerido.
- A organização realiza discussões preliminares com os auditores, consultores empresariais e credores sobre linhas de créditos não compromissadas (*uncommitted facilities*), créditos que estão próximos do período de renovação e previsões de violações de *covenants*.
- Tem-se o entendimento da importância da gestão do relacionamento bancário. Estruturas de contas bancárias e desempenho são revistos regularmente.
- Uma linha clara de visão permite que sejam identificadas potenciais lacunas de fluxo de caixa, permitindo que os tomadores de decisão ajam rapidamente para reduzir os seus impactos através da negociação de novos prazos com os fornecedores, a cobrança de faturas vencidas ou buscar fontes adicionais de fundos de credores ou outros provedores de capital.
- Avaliação dos riscos da utilização ótima das técnicas de *hedge*, com o intuito de mitigar o risco de variação cambial e de juros, é realizada regularmente para subsidiar a gestão de riscos da organização.

A informação é relevante

- Fontes de financiamento e informações financeiras provenientes do balanço patrimonial e do fluxo de caixa, incorporando informações externas tais como taxas de câmbio e de juros, são facilmente acessíveis e divididas nas seguintes categorias:
 - por segmento
 - realizadas
 - tendências (incorporando períodos anteriores)
 - projeções
 - direcionadores

- A política de tesouraria é mantida e é regularmente revisada pelos diretores ou os responsáveis pela governança, com base nos objetivos corporativos e nos riscos-chave.
- As projeções de fluxo de caixa permitem uma linha clara de visão sobre onde o caixa da organização está sendo comprometido, incluindo faturas não pagas e estoques, bem como quanto e quando se espera que se tenha de entrada de caixa. Isto combinado com compromissos de caixa iminentes, incluindo detalhes de limites de caixa com base em linhas de crédito compromissadas.
- É estabelecido um sistema de gerenciamento de caixa eficiente que contempla o crescimento futuro da empresa, minimiza os saldos de caixa ociosos e oferece uma visibilidade global dos saldos de caixa.
- São conhecidos e documentados as fontes de caixa, os *covenants* das linhas de créditos e os níveis de limites de crédito.
- É estabelecido um sistema de gestão de transações inter-companhias que equilibra a liquidez local e da organização e emprega técnicas de compensação e outras melhores práticas.

O impacto no valor é analisado

- As projeções de fluxo de caixa são usadas para direcionar eficientemente a estrutura de capital, a atividade de investimento e a gestão da liquidez.
- A análise de variações e controles eficazes testam se as informações dos provedores de caixa em relação as projeções de fluxos de caixa são precisas.
- São seguidos cuidadosamente processos sólidos de gestão de crédito para controle e cobrança de pagamentos.
- A posição de crédito dos parceiros da cadeia de valor é verificada e suas condições de pagamento são criteriosamente geridas.
- Os mais altos níveis de automação disponíveis são aplicados no processo de projeção do caixa.

Saldos de segurança de fluxo de caixa são determinados por meio da avaliação de entrada de caixa contra as posições de devedor/investidor (*debtor-investor position*).

- A exposição da organização a flutuações nas taxas de câmbio e de juros é calculada e gerida de forma proativa.
- Os ganhos/perdas decorrentes de transações em moedas estrangeiras e a conversão dos resultados de subsidiárias no exterior em moedas estrangeiras são determinados e modelados para estabelecer seus impactos.
- O financiamento de potenciais déficits de pensão e outros passivos de longo prazo são incorporados em ambas as projeções de fluxo de caixa de curto e longo prazo.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- A resistência da cadeia de valor e/ou modelo de negócios é fortemente testada para potenciais mudanças nas condições macroeconômicas e contra liquidez e outros riscos.
- É realizada uma revisão regular para determinar se a organização dispõe de recursos financeiros adequados para continuar a existir no futuro.
- Quando é exigido por legislação um valor justo que a organização deve registrar no resultado no final do ano que não é preciso, os riscos são reconhecidos e devidamente gerenciados.



Auditoria interna

Definição - 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.¹¹ É por vezes referido como a revisão dos controles de gestão.

A comunicação provê ideias que influenciam

- A comunicação franca entre o comitê de auditoria e os gestores é mantida através de reuniões regulares em que riscos importantes são destacados para focar as discussões sobre questões que são relevantes. Isso é uma linha de comunicação ativa e eficaz.
- Planos formais de todo o trabalho de auditoria interna são regularmente revisados pelo comitê de auditoria.
- 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.
- Recomendações são feitas ao comitê de auditoria para melhorar as políticas, processos e procedimentos em termos de eficiência e desempenho eficaz.
- Os membros da equipe discutem e concordam com o que é um resultado da auditoria “razoável” e o que deveria exigir uma investigação mais aprofundada.
- Informações do custo da qualidade também são reportadas, incluindo os custos de prevenção, custos de avaliação, custos das falhas internas e custos de falhas externas (por exemplo, clientes, bancos, auditores externos).

A informação é relevante

- A organização tem uma estrutura normativa de risco e controle que está disponível para todos os funcionários relevantes e membros do comitê.
- Os objetivos das auditorias são acordados com as partes interessadas relevantes e documentados.
- Os planos de auditoria são elaborados e revistos anualmente e disponibilizados aos membros da equipe.
- Os relatórios de auditoria identificam potenciais oportunidades de melhoria e destacam claramente todos os itens materiais e casos de não-conformidade.

- As obrigações legais e regulatórias relativas as auditorias internas são entendidas, disponibilizadas para os empregados e verificadas regularmente para garantir que permaneçam atualizados.
- As políticas de controles estão disponíveis para todos os funcionários relevantes e uma forte cultura de controle focada nos níveis de riscos aceitáveis é promovida pela administração.
- Programas antifraude da organização são suportados pelos funcionários da auditoria interna que disponibilizam as informações quando requeridos.

O impacto no valor é analisado

- É regularmente monitorada a capacidade da organização em lidar com problemas significativos.
- Quaisquer alterações em fatores tais como política organizacional, econômicos, sociais, tecnológicos, éticos ou legais são medidos pelo seu impacto sobre os riscos no caso de exigirem uma auditoria interna.
- O programa de conformidade às exigências regulatórias é avaliado regularmente com aconselhamento jurídico.
- Informação sobre incidentes de falha de controle (por exemplo, erros materiais ou fraude) é fornecido aos funcionários adequados para correção e/ou seus aprendizados.
- Os auditores internos proporcionam benefícios que superam os seus custos. Estes itens são avaliados por sua eficiência (por exemplo, o custo por dia de auditoria interna, o custo por relatório de auditoria, o número de relatórios de auditoria produzidos) e sua eficácia (evidenciado pelas melhorias no controle interno).
- Auditorias que apontam problemas com os sistemas existentes provocam um aprimoramento nos controles e uma maior monitoração.

-
- As abordagens de teste apropriadas são consideradas e selecionadas, tais como testes de conformidade (testes de controles), testes substantivos (o teste de saldos ou transações) e revisão analítica (análise de índices, tendências e mudanças nos saldos).
 - Revisões analíticas que comparam a informação financeira e não financeira, são realizadas para analisar as inter-relações de dados.
 - Variações inesperadas são sempre melhor investigadas.

Gerenciamento dos Recursos e Relações (*Stewardship*) constrói confiança

- Para proteger a independência da auditoria interna, o chefe da função tem acesso direto ao comitê de auditoria. Os auditores internos realizam os seus trabalhos livres de interferências.
- O comitê de auditoria é constituído somente de diretores não executivos dos quais pelo menos um é um contador qualificado. Reúne-se pelo menos três vezes por ano.
- O comitê de auditoria é responsável por aprovar a nomeação e destituição do chefe da auditoria interna ou de auditor interno terceirizado.
- Aqueles que são responsáveis pela concepção dos controles não são responsáveis por testá-los. Os auditores internos não fornecem garantias para as operações as quais tenham sido anteriormente responsáveis pela sua gestão.
- As auditorias internas seguem as normas de entidade reguladora relevante, por exemplo, as Normas Internacionais de Auditoria Interna emitidas pelo IASB (*Internal Auditing Standards Board*).

6. ATUALIZAÇÕES E ASSUNTOS RELACIONADOS

Esta é a primeira edição dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. O projeto continua a ser uma relação interativa, iterativa e recíproca entre nossas duas organizações e outros, incluindo os profissionais de contabilidade gerencial, acadêmicos, entidades reguladoras, órgãos públicos e os empregadores de profissionais de contabilidade gerencial a nível global. Uma lista de verificação para ajudá-lo a avaliar a eficácia da função de contabilidade gerencial em sua organização está disponível em cgma.org/principles. Esperamos atualizar os Princípios dentro de três anos. Para esse fim, nós convidamos você a continuar interagindo conosco via e-mail e mídia social. Por favor, junte-se à nossa discussão, visitando o nosso grupo dedicado do LinkedIn em: <http://linkd.in/1wrB96t>

Se você deseja mais informações sobre a adoção dos Princípios em sua organização, por favor enviar e-mail para: principios@cgma.org

7. GLOSSÁRIO

TERMO	DEFINIÇÃO
Aderência e conformidade à regulamentação	O cumprimento das obrigações legais e regulatórias em relação à contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios, impostos e outras conformidades regulatórias. O objetivo é evitar as sanções e penalizações e promover a reputação da organização como uma empresa cidadã.
AICPA	Sigla em inglês para Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>).
Análise de cenário	Gerar visões/ideias a partir dos resultados de diferentes simulações para entender o efeito sobre o valor da realização de uma oportunidade específica e de seus riscos associados.
Área pratica	Atividade-chave realizada através ou com a contribuição significativa da função de contabilidade gerencial.
Auditoria interna	O fornecimento de garantia, com independência, de que os processos de gestão de riscos, governança e de controles internos de uma organização estão operando efetivamente. É por vezes referido como a revisão dos controles de gestão.
Avaliação de investimentos	A avaliação em prosseguir ou não um determinado investimento com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade financeira e retornos aceitáveis versus riscos inaceitáveis.
CGMA	Sigla em inglês para <i>Chartered Global Management Accountant®</i> (CGMA®) [em português, contador gerencial global certificado], designação da <i>joint venture</i> CIMA e AICPA.
CIMA	Sigla em inglês para <i>Chartered Institute of Management Accountants</i> [Instituto de Contadores Gerenciais Certificados].
Contabilidade Gerencial	Fonte, análise, comunicação e uso da informação financeira e não financeira relevante para a decisão com o objetivo de gerar e preservar valor para as organizações.
Controle e gestão orçamentária	O sistema proativo de controle do desempenho comparando os objetivos predeterminados em todos os níveis da organização, que pode incluir 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.
Controle interno	Uma estrutura documentada de políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para a geração e preservação de valor, a implementação e operacionalização eficiente e eficaz dessa estrutura e relatórios de comunicação e supervisão baseados nessa estrutura.
Custo de transformação e gestão	O exercício de corte de desperdícios, preservando ou melhorando a geração de valor. Envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios em toda a organização, enquanto libera recursos para investir em inovação que irá direcionar o valor futuro para as partes interessadas (<i>stakeholders</i>).

TERMO	DEFINIÇÃO
Decisão sobre preço, produto e desconto	Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.
Direcionadores de custos	Quaisquer fatores que causam uma mudança no custo de uma atividade, tais como o número de telefonemas de clientes respondidos, horas gastas na prestação de serviço para uma conta de cliente ou o número de pessoal de vendas em um departamento.
Ética	A aplicação de valores éticos para o comportamento empresarial. A ética empresarial é relevante tanto para a conduta dos indivíduos como para a condução da organização como um todo. Aplica-se a todos os aspectos da conduta empresarial, das estratégias da diretoria e como as empresas tratam seus funcionários e fornecedores até técnicas de vendas e práticas contábeis.
Estratégia	O propósito da organização é especificado, sua proposta de valor para os clientes e principais partes interessadas (<i>stakeholders</i>) são explicadas e os objetivos principais definidos em conjunto com as suas medidas e metas.
Estratégia financeira	A identificação das possíveis estratégias capazes de maximizar o valor presente líquido de uma entidade, a alocação de recursos escassos de capital entre as oportunidades concorrentes e a implementação e acompanhamento da estratégia escolhida para alcançar os objetivos estabelecidos.
Execução	Implementação dos planos ao longo do tempo.
Gestão de projetos	Integração de todos os aspectos de um projeto, de modo que as informações e os recursos apropriados estejam disponíveis quando e onde for necessário e, acima de tudo, para garantir que o resultado esperado seja produzido em tempo hábil, com custo-efetividade e qualidade controlados.
Gestão de recursos	A consideração da prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão organizacional. Ajuda as organizações a gerenciar com eficiência e eficácia melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos. Envolve o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e as prioridades da organização.
Gestão de riscos	O processo de identificação, avaliação e resposta a incerteza decorrente das atividades da organização para apoiar a execução de seus objetivos estratégicos.
Gestão tributária estratégica	O papel dos impostos na análise financeira e tomada de decisão, gerenciando proativamente a posição fiscal da organização, de modo que os requisitos legais sejam cumpridos.
Modelo de negócio	O Conselho Internacional de Relatórios Integrados (IIRC – <i>International Integrated Reporting Council</i>) define o modelo de negócio como o sistema escolhido pelas organizações para entradas (insumos), atividades de negócios, saídas (produtos) e resultados que visam à criação de valor no curto, médio e longo prazo". ¹⁰

TERMO	DEFINIÇÃO
Parceiro de negócios	Qualquer terceiro que compõe a cadeia de valor e com o qual a organização tem transações, como por exemplo, clientes e fornecedores.
Pensamento integrado	A total consideração por parte de uma organização das relações existentes entre as suas diversas unidades operacionais e funcionais e os capitais que a organização usa ou afeta. ¹⁵
Planejamento	Uma descrição de como a organização pretende atingir seus objetivos estratégicos.
Planejamento de dados	O fornecimento, montagem, refino, e apresentação de todos os dados que são necessários para avaliar e priorizar a execução dos planos.
Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	Os valores fundamentais, qualidades, normas e características que representam a contabilidade gerencial. Existem quatro princípios: A comunicação provê ideias que influenciam; A informação é relevante; Impacto sobre o valor é analisado; e o Gerenciamento de recursos e relações (<i>Stewardship</i>) constrói confiança.
Relatórios externos	O fornecimento de uma visão integrada e abrangente 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 esperado.
Rever e refinar	Avaliação e geração de relatórios sobre o desempenho passado e projetado. Refinamento de planos e estratégias.
<i>Stewardship</i>	A gestão ativa das relações e dos recursos para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização estejam protegidos.
Sustentabilidade	O atingimento do desempenho econômico no longo prazo, enquanto os impactos ambientais são minimizados e valor positivo para a sociedade é gerado.
Tesouraria e Gestão de Caixa	O tratamento corporativo de todas as questões financeiras, a geração de recursos financeiros internos e externos para o negócio, incorporando-se gestão cambial e risco da taxa de juro, linhas de crédito bancário, financiamento e gestão de caixa.

Notas de Rodapé

1. <http://www.economistinsights.com/business-strategy/analysis/beyond-spreadsheets>
2. <http://bit.ly/digital-universe-pdf>
3. <http://techcrunch.com/2010/08/04/schmidt-data/>
4. “*The Art of Choosing*” Professor Sheena Iyengar, 2010
5. <http://www.millennium-project.org/millennium/challenges.html>
6. <http://bit.ly/dean-hawkes>
7. <http://bit.ly/professional-conduct>
8. <http://bit.ly/cima-code-of-ethics>
9. <http://www.cgma.org/Resources/Tools/Pages/cgma-competency-framework.aspx>
10. http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/03/Business_Model.pdf
11. <http://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>
12. <http://www.cgma.org/Resources/Tools/essential-tools/Pages/list.aspx>
13. “*Roads to Resilience*” Airmic, 2014
14. O princípio C1 do Código de Governança Corporativa do Reino Unido (*UK Corporate Governance Code*) exige que a diretoria apresente uma avaliação “justa, equilibrada e compreensível” da posição e prospectos da empresa.
15. <http://www.theiirc.org/resources-2/faqs/>

Agradecimentos

O Princípios Globais de Contabilidade Gerencial [*The Global Management Accounting Principles*®] foram elaborados por Naomi Smith, Chefe da Política de Pesquisa no CIMA, com as contribuições de Charles Tilley e Dr Noel Tagoe, e apoio de Peter Spence, Joanne Whitehead, Tarisai Masamvu, Jackapy Pfennig, Tim Leith, James Wood, Jonathan Cox e William Spencer.

Agradecimentos ao *Global Management Accounting Principles Advisory Panel*, revisores do AICPA, em particular o seu *Business and Industry Executive Committee*, e ao *CIMA's Technical Committee* bem como a todos que fizeram comentários por escrito ou que participaram de uma mesa redonda de consulta.

© 2014, Chartered Institute of Management Accountants. Todos os direitos reservados.

Dois dos mais prestigiados órgãos contábeis do mundo, AICPA e CIMA, formaram uma *joint venture* para estabelecer a designação *Chartered Global Management Accountant*® (CGMA®) (em português, contador gerencial global certificado) para elevar e construir o reconhecimento da profissão de contabilidade gerencial. Esta designação internacional concede reconhecimento aos contadores gerenciais mais talentosos e comprometidos com esta disciplina e com habilidade para conduzir a organização a um desempenho robusto do negócio. Os detentores da designação CGMA são os CPAs com experiência qualificada em contabilidade gerencial, ou associados ou membros do *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA).

A distribuição deste material através da Internet não constitui consentimento para a redistribuição do mesmo em qualquer forma. Nenhuma parte deste material pode ser de outra forma reproduzida, armazenada em plataformas de terceiros e bancos de dados, ou transmitida de qualquer forma ou por qualquer meio impresso, eletrônico, mecânico, digital ou outro, sem a autorização por escrito do proprietário dos direitos autorais, conforme estabelecido acima. Para obter informações sobre o procedimento para solicitar permissão para reutilizar este conteúdo, por favor enviar e-mail para copyright@cgma.org.

Este material é oferecido com o entendimento de que não constitui prestação de consultoria jurídica, contábil, ou outros serviços profissionais.

Se é necessária consultoria jurídica ou outra assistência de especialistas, deve ser procurado os serviços de um profissional competente. As informações contidas neste documento são fornecidas para ajudar o leitor a desenvolver uma compreensão geral dos temas discutidos, mas nenhuma tentativa foi feita para cobrir os temas ou assuntos por completo. Embora, na data de emissão, foram feitos todos os esforços para verificar a tempestividade e precisão das informações contidas neste documento, nenhuma garantia é ou pode ser dada sobre a aplicabilidade das informações julgadas dentro de um determinado conjunto de fatos e circunstâncias.

Embora o CIMA e o AICPA permitam que os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sejam utilizados para promover a designação CGMA, não é aceita pelo CIMA, o AICPA ou a *Association of International Chartered Professional Accountants* (versão JV) a responsabilidade pelo dano causado a qualquer pessoa que age ou abstém-se de agir como consequência deste documento. O CIMA e o AICPA reconhecem e objetivam proteger os direitos econômicos e morais neste trabalho e desaprovam quaisquer distorções do mesmo, particularmente aquelas que são prejudiciais às suas reputações, ou que fornecem falsa atribuição de autoria, diminuindo ou difamando. O CIMA e o AICPA reservam-se ao direito de fazer alterações nos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, que considerem necessárias.

American Institute of CPAs
1211 Avenue of the Americas
New York, NY 10036-8775
T. +1 212 596 6200
F. +1 212 596 6213

Chartered Institute of
Management Accountants
26 Chapter Street
London SW1P 4NP
United Kingdom
T. +44 (0)20 7663 5441
F. +44 (0)20 7663 5442

CIMA REGIONAL OFFICES:

Africa
4th floor, 54 Melrose Boulevard
Melrose Arch
Melrose North
Johannesburg, South Africa
T: +27 (0)11 788 8723
F: +27 (0)11 788 8724
johannesburg@cimaglobal.com

Middle East, South Asia
and North Africa
356 Elvitigala Mawatha
Colombo 5
Sri Lanka
T: +94 (0)11 250 3880
F: +94 (0)11 250 3881
colombo@cimaglobal.com

South East Asia and Australasia
Level 1, Lot 1.05
KPMG Tower, 8 First Avenue
Bandar Utama
47800 Petaling Jaya
Selangor Darul Ehsan
Malaysia
T: +60 (0) 3 77 230 230/232
F: +60 (0) 3 77 230 231
seasia@cimaglobal.com

Europe
26 Chapter Street
London SW1P 4NP
United Kingdom
T: +44 (0)20 8849 2251
F: +44 (0)20 8849 2250
cima.contact@cimaglobal.com

North Asia
1508A, 15th floor, AZIA Center
1233 Lujiazui Ring Road
Pudong Shanghai, 200120
China
T: +86 (0)21 6160 1558
F: +86 (0)21 6160 1568
infochina@cimaglobal.com

CIMA also has offices in the
following locations:
Australia, Bangladesh, Botswana,
China, Ghana, Hong Kong SAR,
India, Ireland, Malaysia, Nigeria,
Pakistan, Poland, Russia, Singapore,
South Africa, Sri Lanka, UAE, UK,
Zambia and Zimbabwe.

cgma.org

October 2014 978-
1-85971-813-1

© The Chartered Institute of Management Accountants 2014