

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALINE CAMARGO

A RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL E A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA ANÁLISE EM
EMPRESAS INDUSTRIAIS

ORIENTADOR: PROF. DR. ANTÔNIO ZANIN

CAMPO GRANDE

2024

Prof. Dr. Marcelo Augusto Santos Turine
Reitor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Cláudio Cesar da Silva
Diretor da Escola de Administração e Negócios

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ALINE CAMARGO

A RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL E A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA ANÁLISE EM
EMPRESAS INDUSTRIAIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,
para obtenção do título de mestre em Ciências
Contábeis.

ORIENTADOR: PROF. DR. ANTÔNIO ZANIN

CAMPO GRANDE

2024

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Camargo, Aline

A relação entre os Princípios Globais de Contabilidade e a Gestão Estratégica de Custos: uma análise em empresas industriais. Campo Grande, 2024.

Dissertação de Mestrado, apresentada à Escola de Administração e Negócios/UFMS. Área de concentração: Contabilidade e Controladoria.

Orientador: Zanin, Antônio.

FOLHA DE APROVAÇÃO

ALINE CAMARGO

A RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UMA ANÁLISE EM EMPRESAS INDUSTRIAIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Aprovado em: 01 de março de 2024.

Banca examinadora

Prof. Dr. Rogério João Lunkes

Universidade Federal de Santa Catarina

Membro Titular Externo

Prof. Dr. Cleston Alexandre dos Santos

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Membro Titular Interno

Prof. Dr. Antônio Zanin

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Dedico este trabalho a pessoa que mais me apoiou durante essa trajetória: minha melhor companhia, Wille.

Agradecimentos

Quero expressar aqui meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que, de alguma forma, me apoiaram durante essa trajetória.

Primeiramente, quero agradecer ao meu orientador, Professor Antônio Zanin, pela orientação dedicada, paciência, parceria e pela constante inspiração ao longo deste processo de pesquisa. Agradeço, também, ao Professor Rogério João Lunkes, pelas contribuições e ensinamentos nas bancas de qualificação e defesa. Agradeço à Professora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, por todo o apoio e ensinamentos durante a trajetória do mestrado, assim como as contribuições na banca de qualificação. Agradeço, ainda, ao Professor Cleston Alexandre dos Santos, pela dedicação e disponibilidade em ajudar durante a construção dessa pesquisa, além dos ensinamentos e contribuições durante a banca de defesa.

Agradeço, especialmente, à Wille, minha melhor companhia e incentivadora de todos os meus projetos. À Selma, minha colega de mestrado, e seu marido, Sadir, pessoas queridas que não mediram esforços em ajudar na intermediação com a FIEMS. Não poderia deixar de agradecer ao Sr. Garrado, por todo o apoio e conhecimento compartilhado durante esse tempo. À minha família e amigos, agradeço por fazerem parte da minha vida e serem importantes para mim. Aos colegas de pesquisa, aos professores e a todos os colaboradores da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, meus sinceros agradecimentos. Este trabalho não seria possível sem o apoio de cada um de vocês.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

*“You live, you learn
You love, you learn
You cry, you learn
You lose, you learn
You bleed, you learn
You scream, you learn.”*

Alanis Morissette

RESUMO

CAMARGO, Aline. A relação entre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos: uma análise em empresas industriais. (Dissertação de Mestrado). Escola de Administração e Negócios – ESAN, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brasil.

A globalização e o avanço tecnológico têm tornado o processo decisório mais desafiador. Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, visam auxiliar organizações de diferentes tamanhos e naturezas, a obter valor a partir desse cenário de crescente volume de informações. Sendo assim, o objetivo geral desta pesquisa é relacionar os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos. Para isso, em relação à metodologia, a pesquisa apresentou-se como descritiva e de abordagem quantitativa em relação à estratégia de investigação. Quanto ao tipo de investigação, a pesquisa é classificada como *survey*. A pesquisa foi realizada com as indústrias de transformação do estado de Mato Grosso do Sul, com universo composto por 3.590 empresas. O contato foi realizado, preferencialmente, via e-mail e, quando necessário, via telefone, *WhatsApp* e redes sociais, obtendo 69 respostas, com amostra final de 61 empresas. Para fins de adequação e validação, o questionário foi submetido a um pré-teste com professores e profissionais atuantes em áreas correlatas ao tema da pesquisa. O estudo verificou que a maioria das empresas utiliza métodos tradicionais de custeio, como o custo padrão e o custeio variável. Ainda, cerca de 64% das empresas estão satisfeitas com os métodos utilizados. 73,77% dos participantes, afirmam que o controle de custos está vinculado ao orçamento e ao planejamento estratégico. As empresas da amostra reconhecem a importância das informações de custos em diversas atividades empresariais, especialmente na formação do preço de venda e na negociação com clientes e fornecedores. No entanto, os resultados que indicam a utilização da GEC para obtenção de vantagem competitiva e análise de desempenho, apresentaram baixos índices de utilização. A pesquisa revelou que os participantes convergem em relação à boa reputação e razão de existir das empresas, alinhando-se aos princípios do valor e da confiança. Entretanto, divergências surgem na elaboração de relatórios de prestação de contas, com a maioria não concordando totalmente sobre a inclusão de dados não financeiros. Quanto à gestão de custos, há concordância sobre a influência dessas informações no processo decisório. No entanto, questões relacionadas à influência e relevância apresentam divergências, indicando possíveis lacunas na aplicação dos PGCG. Como conclusões, a pesquisa revela que a satisfação com os métodos de custeio, implica em maior aplicação dos PGCG. O controle de custos está vinculado ao orçamento e planejamento estratégico, contribuindo para maior aplicação prática dos PGCG. A consideração crescente das empresas sobre informações de custos está associada à conformidade fiscal, formação de preços e negociações, refletindo em uma maior aplicação dos PGCG, especialmente os princípios da confiança. Apesar da maioria das empresas não utilizar a GEC para vantagem competitiva e análise de desempenho, a correlação positiva sugere que maior uso da GEC implica em maior aplicação dos PGCG. Os resultados estatísticos confirmam a relação causal, indicando que a utilização de ferramentas da GEC implica em maior aplicação prática dos PGCG.

Palavras-chave: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial; Gestão Estratégica de Custos; Empresas industriais.

ABSTRACT

CAMARGO, Aline. The relation of the Global Management Accounting Principles and the Strategic cost Management: an analysis in industrial companies. (Master's Dissertation). School of Administration and Business – ESAN, Federal University of Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brazil.

Globalization and technological advancement have made the decision-making process more challenging. The Global Management Accounting Principles aim to assist organizations of various sizes and natures in deriving value from this scenario of increasing information volume. Therefore, the overall objective of this research is to establish a relationship between the Global Management Accounting Principles and Strategic Costs Management. In terms of methodology, the research is descriptive and follows a quantitative approach regarding the investigative strategy. Regarding the research type, it is classified as a survey. The study was conducted with all manufacturing industries in the state of Mato Grosso do Sul, comprising a universe of 3.590 companies. Contact was primarily made via email and, when necessary, through phone calls, WhatsApp, and social media, obtaining 69 responses, with a final sample of 61 companies. For adequacy and validation purposes, the questionnaire underwent a pre-test with professors and professionals working in areas related to the research theme. The study found that the majority of companies use traditional costing methods, such as standard cost and variable costing. Additionally, around 64% of companies are satisfied with the methods used. 73.77% of participants state that cost control is linked to budgeting and strategic planning. Sample companies recognize the importance of cost information in various business activities, especially in pricing and negotiations with clients and suppliers. However, results indicating the use of Strategic Cost Management (GEC) for competitive advantage and performance analysis showed low usage rates. The research reveals that participants converge on the good reputation and *raison d'être* of companies, aligning with the principles of value and trust. However, discrepancies arise in the preparation of accountability reports, with the majority not fully agreeing on the inclusion of non-financial data. Regarding cost management, there is agreement on the influence of this information on decision-making. However, issues related to influence and relevance show divergences, indicating possible gaps in the application of the PGCG. As conclusions, the research reveals that satisfaction with costing methods implies greater application of PGCG. Cost control is linked to budgeting and strategic planning, contributing to a more practical application of PGCG. The increasing consideration of cost information by companies is associated with tax compliance, pricing, and negotiations, resulting in a greater application of PGCG, especially the principles of trust. Despite most companies not using GEC for competitive advantage and performance analysis, the positive correlation suggests that increased GEC usage implies a greater application of PGCG. Statistical results confirm the causal relationship, indicating that the use of GEC tools implies a more practical application of PGCG.

Keywords: Global Management Accounting Principles; Strategic Cost Management; Industrial companies.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Definições/Objetivos por autores acerca dos PGCG.....	26
Quadro 2 – Áreas práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	30
Quadro 3 – Estratégias genéricas de Porter.....	36
Quadro 4 – Métodos de custeio	37
Quadro 5 – Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos	40
Quadro 6 - Distribuição das indústrias por município	50
Quadro 7 - Variáveis da pesquisa.....	52
Quadro 8 - Estruturação do questionário.....	55
Quadro 9 – Variáveis após adaptação	59
Quadro 10 – Variáveis dos métodos de custeio com níveis de significância	79
Quadro 11 – Correlações de destaque da Tabela 17.....	84

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (1ª edição).....	23
Figura 2 – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial detalhado	25
Figura 3 – Nuvem de palavras Quadro 1.	27
Figura 4 – A Estrutura de Competência do CGMA	28
Figura 5 – A mudança do papel dos contadores gerenciais.....	29
Figura 6 – <i>The Global Management Accounting Principles</i>	33
Figura 7 – Análise do coeficiente de correlação.....	61

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características dos respondentes	62
Tabela 2 – Dados excluídos da amostra final.....	64
Tabela 3 – Características das empresas.....	65
Tabela 4 – Métodos de custeio utilizados	66
Tabela 5 – Satisfação em relação aos métodos de custeio	67
Tabela 6 – Controle de custos	68
Tabela 7 – Informações de custos nas atividades empresariais.....	69
Tabela 8 – Nível de utilização da Gestão Estratégica de Custos	70
Tabela 9 – Parte 1 identificação da aplicação prática dos PGCG	71
Tabela 10 – Questões baseadas no princípio da influência.....	73
Tabela 11 – Questões baseadas no princípio da relevância.....	74
Tabela 12 – Questões baseadas no princípio do valor	75
Tabela 13 – Questões baseadas no princípio da confiança.....	77
Tabela 14 – Valores de “p” para as correlações das variáveis V27 a V38 e V09 a V17	79
Tabela 15 – Valores de “r” das correlações significativas da Tabela 14	81
Tabela 16 - Valores de “p” para as correlações das variáveis V27 a V38 e V18 a V22	83
Tabela 17 - Valores de “r” das correlações significativas da Tabela 16.....	83
Tabela 18 – Valores de “p” para as correlações entre as variáveis V27 a V38 e V23 a V26	86
Tabela 19 – Valores de “r” das correlações significativas da Tabela 18	87

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<i>ABC</i>	<i>Activity-Based Costing</i>
<i>AICPA</i>	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
<i>CGMA</i>	<i>Chartered Global Management Accountant</i>
<i>CIMA</i>	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CNAE	Classificação Nacional das Atividades Econômicas
CNI	Confederação Nacional da Indústria
ESG	<i>Environmental, Social and Governance</i>
FA	Frequência Absoluta
FR	Frequência Relativa
FIEMS	Federação das Indústrias de Mato Grosso do Sul
GEC	Gestão Estratégica de Custos
<i>GMAP</i>	<i>Global Management Accounting Principles</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
MEI	Microempreendedor Individual
MS	Mato Grosso do Sul
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
PIB	Produto Interno Bruto
<i>TDABC</i>	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>
UEP	Unidade de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	16
1.1 Objetivos	19
1.1.1 Objetivo geral	19
1.1.2 Objetivos específicos	19
1.2 Justificativa e contribuição de pesquisa	19
1.3 Delimitação da pesquisa	20
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	22
2.1.1 Atualização dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	32
2.2 Gestão Estratégica de Custos	34
2.3 Estudos anteriores sobre os PGCG e Gestão Estratégica de Custos	45
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1 Tipificação da pesquisa	49
3.2 População e amostra da pesquisa	49
3.3 Variáveis da pesquisa	51
3.4 Coleta de dados	54
3.5 Procedimentos para análise dos resultados	58
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	62
4.1 Análise descritiva	62
4.1.1 Caracterização dos respondentes e das empresas	62
4.1.2 Identificação da utilização das ferramentas e técnicas da GEC	66
4.1.3 Identificação da aplicação prática dos PGCG	71
4.2 Análise estatística da relação entre os PGCG e a GEC	78
4.3 Principais achados do estudo	89
4.3.1 Principais achados sobre as ferramentas e técnicas da GEC	89
4.3.2 Principais achados sobre a aplicação prática dos PGCG	90
4.3.3 Principais achados da relação entre a GEC e os PGCG	94
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	97
REFERÊNCIAS	100
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO	106
APÊNDICE B - MATRIZ DE CORRELAÇÃO DE <i>SPEARMAN</i>	112

1. INTRODUÇÃO

As empresas, ao serem criadas, visam a continuidade, afinal no momento da criação são realizados investimentos, determinados os objetivos de longo prazo e concretizadas parcerias que geram valor para a empresa, para a sociedade e outras partes interessadas (Floriano; Lozecky, 2008). Contudo, para que seja possível garantir a continuidade do negócio, mantendo as operações eficientes e ininterruptas, mesmo diante de desafios como crises ou eventos imprevistos, é necessária a utilização de ferramentas e técnicas de gestão que promovam a competitividade da empresa no mercado (Costa; Lucena, 2021).

Segundo Lenz e Feil (2016), a gestão está presente em todas as empresas, afinal é através dela que são geridos e administrados os recursos financeiros, administrativos, tecnológicos, de pessoas e qualquer outro que esteja relacionado a alguma finalidade da organização. Em outras palavras, pode-se dizer que a gestão surge juntamente com o nascimento de uma empresa, pois desde seu início, todos os recursos precisam ser planejados, organizados e controlados para que seja possível atingir os objetivos da organização e garantir a continuidade dos negócios (Kruger et al., 2022).

Nos últimos anos, com o avanço da globalização, novas tecnologias foram desenvolvidas destinadas a facilitar a integração das pessoas e empresas com o mundo, contudo, juntamente com essa facilitação, também surgiram novos desafios (Feldmann et al., 2019). Um destaque entre esses desafios é o fenômeno do excesso de informações (Camargo et al., 2022). Decorrente da disseminação instantânea de dados e da conectividade constante, esse fenômeno passou a impactar as rotinas dos gestores, exigindo maior controle e filtragem dos dados que estão disponíveis para a tomada de decisão das organizações (Kruger et al., 2018).

Com isso, expandiu-se a necessidade de direção para que os gestores obtenham sucesso nessa separação de informações e, conseqüentemente, sucesso nos negócios. Diante deste contexto, foi criado um documento nomeado como *Global Management Accounting Principles (GMAP)*, ou, traduzido para o português, *Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG)*. Conhecidos como um “guia de boas práticas”, tais princípios foram preparados pelo *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* e o *Chartered Institute of Management Accountants*

(CIMA), para atender as demandas de gestão desta nova era de negócios (CGMA, 2023).

Os PGCG foram construídos através de quatro pilares centrais que juntos visam orientar as práticas gerenciais dentro das organizações, servindo como referência para adaptação das mudanças internas e externas ao longo dos anos (Marques; Sousa; Lucena, 2021). Os quatro princípios são: o princípio da Influência; da Relevância; do Valor; e da Confiança. Assim, de forma geral, os PGCG orientam que a comunicação nas empresas é essencial e deve acontecer com todas as partes envolvidas no negócio de forma a criar valor (CGMA, 2023); que a informação de qualidade é relevante para tomar decisões estratégicas (Garcia et al., 2020); que os objetivos precisam estar alinhados ao modelo do negócio de modo a gerar valor sustentável (CGMA, 2023); e que conflitos de interesse podem existir, por isso, os gestores precisam estar atentos para que sejam sempre priorizados os interesses da empresa, frente aos interesses pessoais, reconhecendo que nenhuma organização atua isoladamente, dependendo de relacionamentos sólidos com suas partes interessadas (CGMA, 2023).

De acordo com o CGMA (2023), a adoção dos PGCG nas empresas, contribui para aprimorar a eficiência e eficácia da gestão, especialmente no que diz respeito à disponibilização de informações essenciais que fundamentam o processo de tomada de decisões. Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial podem impactar a empresa em suas operações ao orientar o uso de práticas de gestão mais apropriadas, buscando a redução de custos, desperdícios e riscos, além de promoverem relações organizacionais mais eficientes (Costa; Lucena, 2021). Os PGCG também influenciam financeiramente a organização ao orientar a escolha de estratégias que contribuem para a criação de valor (CGMA, 2023).

O documento dos PGCG, orienta que as organizações devem selecionar e analisar, de forma periódica, as abordagens que são mais apropriadas para cada negócio. Apesar de o documento não detalhar as ferramentas e técnicas disponíveis para cada área de atuação dos gestores, são apresentadas 14 áreas práticas centrais em que o “guia” pode ser aplicado. Entre tais áreas, três estão diretamente ligadas a Gestão Estratégica de Custos (GEC), sendo: “Custo de transformação e gestão”, “Controle e gestão orçamentária” e “Decisão sobre preço, desconto e produto” (CGMA, 2023).

De acordo com Shank e Govindarajan (1997), a Gestão Estratégica de Custos envolve uma análise dos custos que vai além dos aspectos operacionais, considerando um contexto mais amplo em que os elementos estratégicos são claramente identificados e formalizados. Assim, os dados de custos são utilizados de maneira proativa para elaborar estratégias que possibilitem alcançar uma vantagem competitiva superior (Shank; Govindarajan, 1997). Para utilizar de forma estratégica esses dados de custos, ferramentas e técnicas de gestão, como métodos de custeio, análise de desempenho, controle organizacional, entre outros, são implementadas de forma estratégica, proporcionando às empresas instrumentos eficazes para enfrentar desafios no ambiente de negócios (Nakagawa, 1991; Silva; Zanin; Camargo, 2022).

Ao utilizar as informações geradas pelas ferramentas e técnicas de gestão de custos, as organizações podem gerar novas oportunidades sobre seus custos e processos, fornecendo uma base mais sólida para a tomada de decisões estratégicas (Nakagawa, 1991). Assim, a Gestão Estratégica de Custos faz uso dos dados relacionados aos custos como base para o desenvolvimento de estratégias que geram valor e vantagem competitiva sustentável para a empresa (Hansen; Mowen, 2001). Para Anderson e Dekker (2009), a GEC tem como objetivo apoiar os gestores na integração de longo prazo, através das estratégias da empresa, com as demandas do curto prazo, visando a geração de valor.

Nesse sentido, é possível observar que os PGCG e a GEC integram um foco comum: apoiar os gestores no processo estratégico de forma a gerar valor para a empresa (CGMA, 2023; Anderson; Dekker, 2009; Shank; Govindarajan, 1997). Diante disso, surge, então, a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação entre a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a utilização de ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos?

Para explorar a relação entre os PGCG e a GEC, foram selecionadas empresas industriais do estado de Mato Grosso do Sul. A escolha se deu devido à representatividade do segmento na economia nacional. De acordo com a Confederação Nacional da Indústria (CNI) (2023), a cada R\$1,00 produzido na indústria, são gerados R\$ 2,32 para a economia brasileira, enquanto em outros setores o valor agregado é menor. Na agropecuária, o retorno, a cada R\$ 1,00 produzido, é de R\$ 1,67 e, no setor de comércio e serviços, o retorno é de R\$ 1,51.

Além disso, a indústria representa cerca de 22% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional (CNI, 2023).

Assim, foi realizada uma pesquisa de levantamento de dados (*survey*) com as indústrias de transformação do estado de Mato Grosso do Sul, totalizando uma população de 3.590 empresas industriais de pequeno, médio e grande porte. O instrumento utilizado para coleta de dados da pesquisa foi um questionário com 31 questões que englobam a adoção prática dos PGCG e a utilização de ferramentas e técnicas da GEC.

1.1 Objetivos

Com o intuito de responder à questão de pesquisa, foram elaborados os objetivos a seguir.

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa é relacionar os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos em empresas industriais.

1.1.2 Objetivos específicos

- a) Identificar as ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos utilizadas;
- b) Identificar a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial;
- c) Relacionar as ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos e a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

1.2 Justificativa e contribuição de pesquisa

A gestão eficaz é essencial para a continuidade e competitividade das empresas, especialmente em um cenário desafiador marcado por crises e eventos imprevistos (Costa; Lucena, 2021). No entanto, diante do fenômeno do excesso de informações, os gestores enfrentam o desafio de filtrar dados para transformá-los em informações precisas e relevantes (Kruger et al., 2018). Nesse contexto, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) e os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) surgem como ferramentas cruciais para orientar os gestores na tomada de decisões estratégicas.

A relação entre a aplicação prática dos PGCG e a utilização de ferramentas e técnicas da GEC representa um campo de estudo relevante para as organizações. Essa interseção busca não apenas reduzir custos, desperdícios e riscos, mas também promover relações organizacionais mais eficientes e escolhas estratégicas que contribuam para a criação de valor (Costa; Lucena, 2021; CGMA, 2023). Além disso, a relação explorada neste estudo, fundamenta-se na Teoria Econômica, uma vez que as decisões estratégicas empresariais precisam considerar fatores internos e externos como demanda, estrutura de mercado e a oscilação econômica que influenciam nas decisões de clientes, fornecedores e outras partes interessadas, sendo que, estes fatores, são oriundos da teoria (Tirole, 2018; Silva, 2016).

Este estudo busca contribuir para a compreensão da relação entre os PGCG e a GEC, com foco específico em empresas industriais do estado de Mato Grosso do Sul. Como etapa dos procedimentos de pesquisa, foram realizadas buscas de estudos publicados nos últimos 5 anos através do portal “periódico capes”, o qual engloba mais de 49 mil periódicos com texto completo e 455 bases de dados de conteúdos diversos, e através da ferramenta *Google Acadêmico*. Apesar de serem encontrados alguns estudos com temáticas similares, não foram encontrados estudos que tratem da relação dos PGCG e da GEC em empresas industriais. Assim, este estudo preenche uma lacuna na literatura, além de demonstrar pontos práticos sobre as ferramentas e técnicas da GEC que estão alinhados com a aplicação dos PGCG, oferecendo orientação aos gestores para aplicação de práticas gerenciais mais efetivas.

Dada a representatividade do setor industrial no Brasil, os resultados desta pesquisa terão relevância direta para empresas desse segmento, oferecendo diretrizes específicas para melhorias nas práticas de gestão. Ao relacionar diretamente os PGCG e a GEC, a pesquisa contribui para o avanço conceitual na compreensão de como as diretrizes dos PGCG se integram com práticas de Gestão Estratégica de Custos. Os resultados obtidos também contribuem com os gestores na tomada de decisões estratégicas, promovendo a eficiência operacional e a criação de valor.

1.3 Delimitação da pesquisa

Para que o objetivo fosse alcançado, a pesquisa apresentou algumas delimitações. Como objeto, o estudo foi realizado nas indústrias do estado de Mato

Grosso do Sul. A coleta de dados ocorreu durante os meses de novembro de 2023 e janeiro de 2024. A população da pesquisa abrange as indústrias de transformação localizadas no estado, retirados os Microempreendedores Individuais (MEI's). A relação das indústrias do estado sul-mato-grossense foi obtida através do cadastro atualizado na Federação das Indústrias de Mato Grosso do Sul (FIEMS) no ano de 2023.

Em relação à construção da pesquisa, delimitou-se em verificar a relação entre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos, através da aplicação de um questionário adaptado do estudo realizado por Garcia et al. (2020), que buscou analisar a aderência de Organizações do Terceiro Setor aos PGCG, sob a perspectiva de custos e do estudo realizado por Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), que teve como objetivo verificar os fatores determinantes das práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório de empresas da região Oeste catarinense.

O público-alvo respondente da pesquisa foram os gestores, diretores, gerentes, administradores e outros profissionais atuantes na gestão estratégica da empresa ou que, de alguma forma, influenciam no processo decisório. Sendo assim, com a finalidade de atender aos objetivos propostos, o estudo está organizado a partir da introdução ora apresentada, seguindo com o referencial teórico, onde são fundamentados: os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial; a Gestão Estratégica de Custos e Estudos anteriores sobre os PGCG e Gestão Estratégica de Custos. Logo após, são percorridos os procedimentos metodológicos, detalhando todos os processos para elaboração do estudo, seguido da análise e discussão dos resultados, finalizando com as conclusões apuradas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico, são apresentados os embasamentos que deram suporte à pesquisa. Logo, a fundamentação teórica está organizada em 3 tópicos centrais, sendo: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial; Gestão Estratégica de Custos; e Estudos anteriores sobre os PGCG e Gestão Estratégica de Custos.

2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) são um conjunto de orientações internacionais que norteiam a prática da contabilidade gerencial no mundo todo (Costa; Lucena, 2021). A globalização e o avanço tecnológico, passaram a dificultar o processo decisório, prejudicando a vantagem competitiva a longo prazo devido ao aumento no volume e na velocidade da informação (CGMA, 2016). Os PGCG destinam-se a ser aplicáveis para ajudar organizações grandes e pequenas, públicas e privadas, a obter valor a partir desse cenário de crescente volume de informações disponíveis (CGMA, 2023).

Elaborado através da parceria entre o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* e o *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*, o documento dos PGCG, teve a primeira edição publicada no ano de 2014 e apresentou 4 princípios focados em 4 resultados diferentes. A versão do documento traduzida para o português, foi publicada no ano de 2016. A Figura 1 apresenta os quatro princípios que estabelecem os valores fundamentais, qualidades, normas e características que representam a contabilidade gerencial.

Figura 1 – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (1ª edição)



Fonte: CGMA, 2016.

Conforme disposto na Figura 1, os PGCG são formados por 4 pilares que fundamentam o documento de “boas práticas”, sendo: a) Influência; b) Relevância; c) Valor; d) Confiança.

a) O princípio “comunicação provê ideias que influenciam”, enfatiza a importância de uma comunicação transparente e eficaz entre todas as partes interessadas, incluindo administração, funcionários, acionistas e clientes (CGMA, 2016). Essa abordagem coloca a comunicação como uma ferramenta chave na gestão de desempenho, pois permite que os gestores se comuniquem de forma eficaz com suas equipes, fornecedores, clientes e outras partes interessadas, fornecendo informações importantes que influenciam a tomada de decisões (Garcia et al., 2020).

Para Espejo et al. (2023), este princípio propõe uma comunicação eficaz das informações entre as diferentes áreas da organização, proporcionando ao tomador de decisão uma compreensão transparente dos processos empregados. Marques, Sousa e Lucena (2021), afirmam que tal princípio busca aprimorar a tomada de decisão e sua implementação em todos os níveis de uma instituição, promovendo uma interação mais significativa entre os membros internos e externos.

b) O princípio "Informação é relevante" destaca a importância de obter e analisar informações importantes e úteis para tomar decisões (Garcia et al., 2020). A contabilidade gerencial tem como objetivo fornecer informações úteis aos gestores para planejar, executar e controlar as atividades da empresa (Garrison; Noreen;

Brewer, 2013). Essas informações devem ser relevantes para as necessidades de decisão dos gestores, ou seja, precisas, confiáveis, comparáveis e adequadas. Além disso, devem ser apresentadas de forma clara e compreensível para os usuários (Silveira; Espejo, 2020).

Costa e Lucena (2017, p.28), definem que o objetivo deste princípio é “ajudar as organizações a planejarem e obterem as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução”. Siqueira e Lucena (2023), corroboram com a definição ao afirmarem que a relevância da informação reside em disponibilizá-la para a pessoa adequada, no momento apropriado, auxiliando as organizações no planejamento e na obtenção das informações necessárias para desenvolver estratégias e táticas de execução.

c) O princípio "Impacto no valor é analisado" indica que a contabilidade gerencial deve se concentrar em atividades que criem valor para a organização e seus *stakeholders* (CGMA, 2016). Isso significa que as decisões gerenciais devem ser avaliadas com base em seu potencial para aumentar o valor da empresa como, por exemplo, por meio do aumento das receitas, da redução de custos ou da melhoria da eficiência operacional (Costa; Lucena, 2018). O objetivo geral deste princípio é garantir que as decisões gerenciais estejam alinhadas com os objetivos estratégicos da organização e que gerem um retorno positivo tanto para a empresa, quanto para todos os usuários envolvidos (CGMA, 2016).

Espejo et al. (2023), ressaltam que a aplicação desse princípio requer um conhecimento abrangente do negócio. O princípio “Valor” tem como objetivo analisar cenários que apresentem, por meio de informações relevantes apuradas, causa e efeito. Assim, é essencial avaliar todas as oportunidades, ameaças e riscos para gerar valor, realizando uma análise em conjunto com o mercado competitivo (Espejo et al., 2023).

d) O princípio "*Stewardship* constrói confiança" reforça a importância de uma gestão responsável e cuidadosa com os recursos da organização (Nunes; Camacho, 2019). Seu objetivo é fortalecer a confiança dos envolvidos, demonstrando o compromisso da empresa em utilizar seus recursos de forma ética e sustentável (CGMA, 2016). De acordo com o CGMA (2016), este princípio destaca a importância de estar atento a possíveis conflitos de interesse, evitando que considerações

peçoais ou comerciais de curto prazo prevaleçam sobre os interesses de longo prazo da organização ou das partes interessadas.

O princípio da confiança envolve a gestão ativa dos relacionamentos e dos recursos, sendo essencial para a proteção dos ativos financeiros e não financeiros, da reputação e do valor da organização (Assunção, 2020). Para Siqueira e Lucena (2023), a administração responsável de recursos e relações promove a construção de confiança ao preservar os recursos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da empresa. Isso é alcançado por meio da prestação de contas e da adoção de comportamentos éticos e sustentáveis (Siqueira; Lucena, 2023).

A Figura 2, apresenta os objetivos de cada um dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Figura 2 – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial detalhado



Fonte: CGMA, 2016.

Costa e Lucena (2021), definem os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial como um conjunto de diretrizes para a gestão estratégica e financeira de uma organização. Os autores destacam que os PGCG visam melhorar a tomada de decisões gerenciais e fornecer informações precisas e confiáveis para a gestão da empresa, sendo essenciais para o sucesso de uma organização. Ao adotar esses princípios, as empresas podem melhorar sua tomada de decisões, otimizar o uso de recursos e maximizar o desempenho financeiro e operacional (CGMA, 2023). O

Quadro 1, apresenta definições e objetivos acerca dos PGCG, descritos em trabalhos publicados nos últimos 5 anos.

Quadro 1 – Definições/Objetivos por autores acerca dos PGCG

Autores	Definição/Objetivos
Garcia et al. (2019)	Os PGCG possuem como objetivos fundamentais tornar a função de contabilidade gerencial eficaz e melhorar a tomada de decisão nas organizações,
Nunes e Camacho (2019)	Os PGCG têm como objetivo corroborar para que a contabilidade gerencial esteja no centro da tomada de decisões com qualidade, sendo um guia de boas práticas.
Silveira e Espejo (2020)	Objetiva (o documento dos PGCG) servir como suporte aos gestores, para que eles auxiliem as organizações no impulso à geração de valor institucional ao longo do tempo.
Costa e Lucena (2021)	Os PGCG designam procedimentos a serem ressaltados em diversos aspectos das organizações, a fim de auxiliar na escolha de medidas adotadas pela gestão, bem como a preservação e o crescimento do valor delas.
Marques, Sousa e Lucena (2021)	Os PGCG têm como objetivo orientar as práticas gerenciais dentro das organizações servindo como referência do que é ideal para se adaptar as mudanças internas e externas ao longo dos anos.
Espejo et al. (2023)	Os PGCG funcionam como guias universais para empresas desenvolverem estruturas decisórias mais sólidas, reduzindo a incerteza. Sua aplicação visa auxiliar gestores na análise de informações relevantes, preservando o valor da contabilidade gerencial.
Siqueira e Lucena (2023)	Os PGCG destinam-se a ser universalmente aplicáveis para auxiliar as organizações grandes e pequenas, públicas e privadas a obter sucesso a partir do crescente volume de informação disponível.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial estabelecem uma conexão clara entre os objetivos de uma organização e as práticas de contabilidade gerencial (Garcia et al., 2020). Eles são aplicados nas atividades dos gestores e, portanto, têm um impacto nos profissionais que trabalham com contabilidade gerencial, na gestão de desempenho da empresa e nas práticas gerenciais utilizadas (CGMA, 2016).

Dessa maneira, o CGMA (2016) estabelece uma estrutura de competência que se espera dos gestores, uma vez que, ao trabalhar em todas as áreas da empresa, os profissionais conseguem identificar a conexão entre as atividades operacionais, a geração e o uso de recursos financeiros e a criação e manutenção de valor. Eles desempenham um papel crucial em apoiar o desempenho da organização, criando planos e acompanhando a sua execução (CGMA, 2016).

Figura 4 – A Estrutura de Competência do CGMA



Fonte: CGMA, 2016.

A estrutura de habilidades para gestores inclui quatro áreas: técnica, negócio, relacionamento interpessoal e liderança (CGMA, 2016). Os gestores devem ser objetivos, éticos e considerar o interesse de todas as partes envolvidas, tornando o processo de tomada de decisões baseado em evidências e soluções objetivas (Garcia et al., 2020). Uma combinação de conhecimento contábil e financeiro, compreensão

dos negócios e habilidades analíticas e experiência empresarial apropriada é fundamental para o sucesso dos gestores (CGMA, 2016).

Os contadores tradicionalmente fornecem relatórios financeiros e análises para ajudar na tomada de decisões (Garrison; Noreen; Brewer, 2013). No entanto, quando eles comunicam informações relevantes de forma convincente, seu papel se expande para incluir a consideração dessa informação na tomada de decisões (CGMA, 2016). Os contadores gerenciais também medem o progresso e gerenciam o desempenho até alcançar os resultados esperados. Se contribuírem com ideias que exerçam mais influência, seu papel mudará de habilidades técnicas para habilidades de negócio (Silveira; Espejo, 2020). A Figura 4, elaborada pelo CGMA (2016), demonstra a ligação entre informações técnicas e influência desses profissionais através dos PGCG.

Figura 5 – A mudança do papel dos contadores gerenciais



Fonte: CGMA, 2016.

De forma geral, os princípios guiam a gestão de desempenho e a contabilidade gerencial (CGMA, 2016). A gestão de desempenho inclui estratégia, planejamento, execução e revisão, e a contabilidade gerencial conecta a estratégia ao modelo de negócio (Silveira; Espejo, 2020). O objetivo dos gestores é gerar valor para as partes interessadas ao longo do tempo e isso requer um modelo de negócio planejado e aprimorado, baseado em relacionamentos que proporcionem acesso aos recursos e aos mercados (Costa; Lucena, 2021). A aderência aos princípios ajuda a priorizar adequadamente os relacionamentos, recursos e riscos (CGMA, 2016).

Junto aos quatro princípios, o documento dos PGCG destaca a aplicação prática em 14 áreas que oferecem o respaldo necessário para que as organizações desenvolvam e definam seus próprios critérios no âmbito do sistema de contabilidade gerencial. Isso promove a criação de um conjunto de informações destinadas a orientar os gestores no processo de tomada de decisões (CGMA, 2016). O Quadro 2 relaciona as 14 áreas dispostas no documento dos princípios, assim como as suas respectivas definições.

Quadro 2 – Áreas práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Área prática	Definição
Custos de transformação e gestão	A prática de eliminar desperdícios, mantendo ou aprimorando a criação de valor. Isso inclui a identificação e redução sustentável de desperdícios em toda a organização, ao mesmo tempo em que libera recursos para investir em inovação, orientando o valor futuro para os <i>stakeholders</i> .
Relatórios externos	Oferece uma perspectiva integrada e abrangente do desempenho financeiro e não financeiro da organização, incluindo o modelo de negócios, os riscos e a estratégia. Esses elementos, em conjunto, constituem a base para uma avaliação eficaz do desempenho futuro esperado.
Estratégia financeira	Identifica estratégias potenciais para otimizar o valor presente líquido de uma entidade, distribuindo eficientemente os recursos limitados de capital entre oportunidades concorrentes e a execução e monitoramento da estratégia escolhida, visando, assim, atingir os objetivos definidos.
Controle Interno	Uma estrutura composta por políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos, desenvolvida para criar e manter valor. Isso inclui a implementação e operacionalização eficiente dessa estrutura, juntamente com relatórios de comunicação e supervisão fundamentados nela.
Avaliação de investimentos	Análise para decidir sobre a continuidade ou não de um investimento específico, levando em

	consideração o seu alinhamento com a estratégia, a priorização de opções, a capacidade financeira e a relação entre retornos aceitáveis e riscos inaceitáveis.
Controle e gestão orçamentária	Um sistema proativo de monitoramento de desempenho que compara metas estabelecidas em todos os níveis da organização. Isso abrange projetos, indivíduos, atividades, processos, volume de vendas, receitas, alocação de recursos, custos operacionais, despesas, ativos, passivos e fluxos de caixa, além de outras métricas não financeiras.
Decisão sobre preço, desconto e produto	Tomar decisões sobre quais produtos produzir ou quais serviços oferecer, e estabelecer os preços de venda, assim como as estruturas de desconto para produtos e serviços.
Gestão de projetos	Integração de todos os elementos de um projeto, assegurando que informações e recursos apropriados estejam acessíveis quando necessário. O objetivo é garantir a produção do resultado esperado de maneira oportuna, com controle de custos efetivo e manutenção da qualidade.
Aderência e conformidade à regulamentação	Atendimento às responsabilidades legais e regulatórias associadas à contabilidade, apresentação de demonstrações e relatórios obrigatórios, pagamento de impostos e outras conformidades normativas. A finalidade é evitar penalidades e sanções, ao mesmo tempo em que se promove a reputação da organização como uma empresa que cumpre suas obrigações.
Gestão de recursos	Ao ponderar a prioridade da disponibilidade de recursos durante o processo decisório organizacional, auxilia as empresas a administrar, de maneira eficiente e eficaz, a implementação de melhorias transformacionais ou contínuas em produtos e processos. Isso implica alinhar recursos, sistemas e

	colaboradores aos objetivos estratégicos e prioridades da organização.
Gestão de risco	O procedimento de reconhecimento, avaliação e resposta à incerteza proveniente das operações da organização, visando apoiar a execução de seus objetivos estratégicos.
Gestão tributária estratégica	A função dos impostos na análise financeira e no processo decisório envolve a gestão proativa da situação fiscal da organização, garantindo o cumprimento dos requisitos legais.
Tesouraria e gestão de caixa	A abordagem integral das questões financeiras corporativas, que abrange a obtenção de recursos financeiros tanto internos quanto externos para o negócio. Isso inclui a administração do risco cambial e da taxa de juros, as linhas de crédito bancário, o financiamento e a gestão de caixa.
Auditoria interna	Oferecer uma garantia independente de que os processos de gestão de riscos, governança e controles internos de uma organização estão funcionando de maneira eficaz. Em algumas situações, essa função é mencionada como a revisão dos controles de gestão.

Fonte: Adaptado de CGMA (2016).

As práticas essenciais da função de contabilidade gerencial abrangem as 14 áreas mencionadas no Quadro 2, no entanto, não se limitam a elas. Essa abordagem mais ampla permite uma aplicação flexível e abrangente, adequando-se às necessidades específicas de cada organização e ao ambiente em constante mudança (CGMA, 2016).

2.1.1 Atualização dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, passaram por uma revisão em 2023, com a finalidade de adaptar o documento às transformações no ambiente de negócios ocorridas ao longo da última década (CGMA, 2023). Embora a essência do documento permaneça inalterada, algumas mudanças foram implementadas para

refletir as dinâmicas contemporâneas (CGMA, 2023). A Figura 6 demonstra os quatro princípios atualizados na versão mais recente do documento.

Figura 6 – The Global Management Accounting Principles



Fonte: CGMA, 2023.

De acordo com o Espejo et al. (2023), o cenário empresarial evoluiu de maneira notável nos últimos anos, sendo impactado por fatores como a pandemia global. As incertezas resultantes dessa crise exigiram uma abordagem mais flexível na contabilidade gerencial, com um foco renovado na agilidade para enfrentar desafios imprevisíveis (Espejo et al., 2023). Além disso, as mudanças na tecnologia desempenharam um papel importante na revisão dos princípios. Deste modo, os gestores se beneficiam de uma gama expandida de ferramentas e técnicas para analisar dados de maneiras mais diversas e eficientes. O ritmo acelerado da análise de dados, impulsionado pela inteligência artificial e outras tecnologias, tornou a informação mais acessível, permitindo uma tomada de decisão mais informada (Camargo et al., 2022).

Conforme apresentado na Figura 6, algumas adaptações foram inseridas nos pilares centrais que formam o documento dos PGCG. O primeiro princípio ampliou a função da comunicação. A essência da contabilidade gerencial reside na orientação de decisões estratégicas e na promoção de alterações que resultem na criação de valor (Espejo et al., 2023). Assim, além de influenciar, a comunicação, nesta nova perspectiva, também deve gerar valor para as organizações (CGMA, 2023).

Já o segundo princípio permaneceu inalterado, porém considerado ainda mais importante no contexto atual (CGMA, 2023). É fundamental que os gestores forneçam

informações relevantes para que seja possível executar a estratégia da maneira correta a fim de gerar valor para a organização (Siqueira; Lucena, 2023).

Uma das mudanças significativas nos PGCG refere-se à incorporação das considerações ambientais, sociais e de governança (*Environmental, Social and Governance (ESG)*). A ênfase reforçada nessas áreas alinha-se com as tendências regulatórias emergentes, onde as organizações são incentivadas a compreender e se adaptar às mudanças regulatórias associadas a questões ambientais, sociais e de governança (CGMA, 2023). Diante dessas adaptações, o princípio do valor, terceiro princípio, manteve a essência da análise das informações certas para gerar valor, no entanto, na versão atual dos PGCG, essa análise deve gerar valor sustentável (CGMA, 2023).

O princípio da confiança, o último dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, é fundamentado na concepção de um ciclo (Espejo et al., 2023). Esse ciclo inicia-se com a comunicação na organização, seguida pela filtragem de informações relevantes e a análise criteriosa desses dados para alcançar conclusões e gerar valor sustentável. Para concluir esse ciclo, destaca-se a importância da administração do negócio, cujo papel é construir confiança (CGMA, 2023). Este quarto princípio não se limita a uma abordagem unidimensional, mas abrange a gestão de relacionamentos, recursos, ativos e reputação da organização. O foco está em assegurar que o valor seja aprimorado, reconhecendo que nenhuma organização atua isoladamente, dependendo de relacionamentos sólidos com suas partes interessadas (CGMA, 2023).

Neste contexto, a revisão dos PGCG reconhece a evolução dinâmica do ambiente de negócios. Ao incorporar flexibilidade, reconhecer os avanços tecnológicos e abordar considerações ESG, o documento continua a ser uma referência essencial para orientar gestores nas complexidades contemporâneas, mantendo sua base sólida na promoção de decisões gerenciais eficazes.

2.2 Gestão Estratégica de Custos

Nas últimas décadas, a gestão de custos passou por mudanças significativas nas empresas devido à competição intensa e à adoção de tecnologias de informação e comunicação, elevando a importância da gestão de custos no estabelecimento de metas estratégicas (Hansen; Mowen; Guan, 2006). No entanto, apenas utilizar as

informações geradas pelos sistemas de custos, não caracteriza gerenciar os custos de forma estratégica (Anderson, 2006). Informações financeiras e não financeiras são fundamentais para o sucesso das organizações (Lauschner; Beuren, 2004). Dessa forma, profissionais como contadores e demais gestores das áreas de custos, tornaram-se mais ativos na gestão, desempenhando um papel importante na tomada de decisões (Nakagawa, 1993).

Ellram e Stanley (2008), afirmam que a Contabilidade Gerencial é precursora da Gestão Estratégica de Custos. Simmonds (1981) introduziu uma perspectiva estratégica para a gestão de custos ao abordar diversos elementos do pensamento estratégico, tais como demandas dos clientes, ciclo de vida dos produtos, dados sobre concorrentes, variações nas informações de custos, entre outros (Slavov, 2013). Esses elementos, quando combinados, deram origem a conceitos relacionados à Contabilidade de Gestão Estratégica (termo similar a Contabilidade Gerencial Estratégica) (Simmonds, 1981).

Shank e Govindarajan (1993), promoveram uma mudança significativa no entendimento do papel desempenhado pela Contabilidade de Gestão Estratégica, baseados na análise de três pilares: a) análise da cadeia de valor; b) análise do posicionamento estratégico; e c) análise dos direcionadores de custos.

a) De acordo com Hansen e Mowen (2001), a análise da cadeia de valor destina-se a apoiar o processo de gestão estratégica da empresa, tendo como principal objetivo assegurar a vantagem competitiva, proporcionando subsídios para o desenvolvimento de estratégias e a tomada de decisões. Shank e Govindarajan (1997), complementam essa definição, afirmando que cadeia de valor consiste no conjunto de atividades que criam valor, começando pelas fontes de matérias-primas básicas, percorrendo os fornecedores de componentes, até a entrega do produto final para o consumidor.

Para Rocha (1999), a análise da cadeia de valor envolve: identificar ameaças, como a entrada de produtos concorrentes mais eficientes e econômicos; avaliar os estágios fortes e fracos de cada produto para desenvolver estratégias de marketing, vendas e possível substituição; descobrir oportunidades de diferenciação, oferecendo maior valor ao cliente do que os concorrentes; identificar determinantes de custo, eliminando atividades que não agregam valor; buscar oportunidades de redução de

custos; e comparar a cadeia de valor com a do concorrente, influenciando diretamente a gestão estratégica pelos impactos resultantes (Rocha, 1999).

b) De acordo com Anderson e Dekker (2009), o planejamento estratégico é um processo gerencial que alinha a estrutura de custos da empresa com sua estratégia, visando a melhoria contínua na relação com o ambiente. Esse processo contínuo embasa a escolha do posicionamento estratégico, fundamental para a empresa manter-se competitiva (Anderson; Dekker, 2009). Segundo Porter (1989), para alcançar a vantagem competitiva, são necessárias três estratégias genéricas: estratégia de liderança de custo, estratégia de diferenciação e estratégia de enfoque.

Cada estratégia genérica configura uma abordagem diferente para conquistar vantagem competitiva, ao integrar a escolha do tipo de vantagem desejada com o alcance do alvo estratégico, conforme proposto por Porter (1989). A execução de cada estratégia genérica demanda ações específicas, variando de acordo com a natureza da indústria, assim como as estratégias genéricas viáveis em setores específicos. Apesar de não serem simples, a seleção e implementação de uma estratégia genérica representam vias lógicas para a busca de vantagem competitiva em qualquer segmento industrial (Porter, 1989). O Quadro 3 apresenta as estratégias genéricas formuladas por Porter (1989).

Quadro 3 – Estratégias genéricas de Porter

Vantagem competitiva	
Custo mais baixo	Diferenciação
Liderança de custo (1)	(2) Diferenciação
Enfoque no custo (3a)	(3b) Enfoque na diferenciação

Fonte: Porter (1989).

c) A análise de direcionadores de custos busca demonstrar posição de custos da empresa sob uma perspectiva estratégica. Nesse sentido, a utilização de direcionadores tem o propósito de estabelecer relações de causa e efeito entre custos e objetos de custeio, evitando assim medidas arbitrárias que poderiam resultar em decisões estratégicas equivocadas (Araújo, 2001). De acordo com Souza e Mello (2011), é fundamental analisar os direcionadores de custos para compreender o comportamento e impacto na estrutura de custos e controle. Essa análise visa orientar

a empresa na tomada de decisões que possibilitem manter, criar ou ajustar sua vantagem competitiva (Souza; Mello, 2011).

Através desses três pilares, Shank e Govindarajan (1997), ressignificaram o termo para Gestão Estratégica de Custos (GEC). Para Shank e Govindarajan (1997), a GEC engloba uma análise abrangente dos custos, considerando um contexto mais amplo em que os elementos estratégicos são claramente identificados e formalizados. Dessa forma, os dados de custos são empregados de maneira eficiente na formulação de estratégias destinadas a alcançar uma vantagem competitiva superior (Souza; Silva; Pilz, 2010).

Abbas et al. (2016), reafirmam que a gestão de custos evoluiu ao longo do tempo, passando a ser aplicada, também, no âmbito gerencial, contribuindo para o controle e aprimorando da tomada de decisão. Os autores apontam que, na atualidade, as ferramentas da contabilidade de custos, como os métodos de custeio, representam as principais fontes de informações gerenciais para as organizações (Abbas et al., 2016). O Quadro 4 demonstra os métodos de custeio utilizados pelas empresas, assim como as definições de cada método.

Quadro 4 – Métodos de custeio

Método de custeio	Definição
Custeio por absorção	Utilizado para alocar todos os custos diretos e indiretos incorridos na produção de um produto ou serviço. Esse método leva em consideração que tanto os custos fixos quanto os custos variáveis são absorvidos pelos produtos fabricados, sendo incorporados ao custo unitário de cada item produzido.
Custeio variável	Considera apenas os custos variáveis da produção como parte do custo dos produtos. Ou seja, apenas os custos que variam diretamente com a quantidade produzida, como a matéria-prima e a mão de obra direta, são atribuídos aos produtos, enquanto os custos fixos, como aluguel da empresa, são tratados como despesas do período.
Custeio baseado em atividades ou Custeio <i>Activity-Based Costing (ABC)</i>	Método de custeio que tem como objetivo alocar os custos aos produtos ou serviços de

	<p>acordo com as atividades necessárias para sua produção. Neste método, os custos são atribuídos às atividades realizadas pela empresa, como preparação de máquinas, inspeção de qualidade, processamento de pedidos, entre outras, e posteriormente são distribuídos para os produtos ou serviços que utilizam essas atividades.</p>
<p>Custeio <i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> (TDABC)</p>	<p>Método de custeio que aprimora o Custeio Baseado em Atividades (ABC) ao considerar não apenas os custos associados às atividades, mas também o tempo necessário para as executar. Assim, esse método permite uma alocação de custos mais precisa em comparação com o ABC tradicional. No TDABC, os custos são atribuídos às atividades com base na quantidade de tempo necessária para executá-las. Isso é alcançado por meio de um modelo de cálculo que leva em conta tanto o custo dos recursos utilizados em cada atividade quanto o tempo médio necessário para sua execução.</p>
<p>Custo padrão</p>	<p>O Custo-Padrão é um custo predefinido, estabelecido com base em princípios científicos, que considera cada componente de custo (matérias-primas, mão de obra e gastos gerais de fabricação) e sua contribuição real no processo de produção. Representa o valor esperado de custo para cada unidade em termos racionais de fabricação. Esse método busca estabelecer um padrão de referência para os custos de produção, com base em cálculos precisos e princípios sólidos.</p>
<p>Unidade de Esforço de Produção (UEP)</p>	<p>Método de custeio que considera a quantidade de esforço necessário para produzir um produto ou serviço, em vez de considerar apenas os custos diretos e indiretos envolvidos na produção. Neste método, o esforço necessário para produzir</p>

	um produto é medido em Unidades de Esforço de Produção (UEPs), que podem ser definidas como a quantidade de trabalho necessário para produzir uma unidade-padrão do produto ou serviço. Essa medida é calculada levando em conta a quantidade de recursos utilizados na produção, como máquinas, mão de obra e tempo.
--	---

Fonte: Cooper; Kaplan (1991); Kaplan; Anderson (2007); Collier (2015); Rizzi; Zanin (2018); Zanin; Dal Magro; Mazzioni (2019); Camargo et al. (2022).

Os métodos de custeio, fundamentais para calcular os custos das operações das empresas, abrangem métodos que podem ser divididos entre tradicionais e contemporâneos (Abbas et al., 2016). Kaplan e Cooper (1998), destacam, entre os métodos tradicionais, o custeio por absorção e o custeio variável, enquanto no âmbito contemporâneo destaca-se o custeio baseado em atividades (ABC), que surgiu para superar as limitações dos métodos tradicionais que não ofereciam informações suficientes para tomada de decisões (Kaplan; Cooper, 1998). Ainda, em resposta às exigências do cenário contemporâneo, o método de custeio baseado em atividades evoluiu, resultando no desenvolvimento do *time-driven activity-based costing* (TDABC) (Kaplan; Anderson, 2007).

Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), escolher os métodos de custeio corretos é fundamental para execução da GEC, pois os dados gerados pelos métodos de custeio proporcionam informações precisas e detalhadas sobre os custos, permitindo uma gestão mais eficaz, tomada de decisões estratégicas e adaptação às mudanças no ambiente de negócios. A definição do método varia de acordo com o tipo de negócio, assim como o modelo de negócio utilizado, pois cada método de custeio possui vantagens e limitações, devendo a escolha estar alinhada com os objetivos estratégicos da empresa (Zanin; Dal Magro; Mazzioni, 2019). A escolha bem planejada pode resultar em uma gestão de custos mais eficaz, com informações financeiras mais precisas (Rizzi; Zanin, 2018). Contudo, os métodos de custeio não são as únicas ferramentas disponíveis para a execução da GEC (Souza; Silva; Pilz, 2010).

Nakagawa (1991), afirma que as práticas da Gestão Estratégica de Custos representam técnicas e procedimentos adotados por empresas em resposta às novas

características do ambiente de alta competição e às mudanças nos modos operacionais, que são adotadas como estratégia para manter a competitividade. Baseados no estudo de Cinquini e Tenucci (2006), Souza, Silva e Pilz (2010), elaboraram uma relação com 17 práticas da Gestão Estratégica de Custos. Para isso, os autores utilizaram 3 parâmetros para diferenciar as práticas da contabilidade estratégica e a GEC, sendo: i) práticas orientadas para o mercado/ambiente externo; ii) foco sobre os concorrentes; e iii) estratégias orientadas temporalmente para o futuro de longo prazo. Assim, os autores concluíram que estes parâmetros estavam presentes nas práticas da GEC e desenvolveram a relação com as práticas utilizadas pelas empresas (Souza; Silva; Pilz, 2010). O Quadro 5 apresenta a relação das ferramentas práticas definidas pelos autores.

Quadro 5 – Ferramentas da Gestão Estratégica de Custos

Ferramentas da GEC	Descrição
Custeio/Gestão baseados em atividades ABC/M	Ferramenta que visa atribuir custos a produtos ou serviços com base nas atividades realizadas para produzi-los ou fornecê-los. Ainda, a ferramenta permite a mensuração e identificação mais precisa dos custos associados a cada atividade, facilitando a tomada de decisões gerenciais, a redução de custos e a eliminação de atividades que não agregam valor ao cliente.
Custeio de atributos	Ferramenta que busca identificar e alocar custos relacionados a características específicas dos produtos que são importantes para as preferências dos clientes. Isso proporciona uma compreensão mais detalhada e precisa dos custos associados a atributos específicos que agregam valor “aos olhos” dos clientes.
<i>Benchmarking</i>	O <i>Benchmarking</i> é uma prática de identificação e análise comparativa das melhores técnicas, práticas e processos de gestão de mercado utilizadas por outras organizações, sejam elas concorrentes ou empresas de destaque em diferentes setores.
Monitoramento da posição competitiva	Essa prática envolve a coleta de informações sobre concorrentes, incluindo aspectos como

	<p>vendas, custos, produtos e participação de mercado. O objetivo é manter-se atualizado sobre as atividades e desempenho dos concorrentes, possibilitando uma avaliação contínua da posição relativa da empresa em relação ao mercado e à concorrência.</p>
<p>Estimativa do custo da concorrência</p>	<p>Prática que visa coletar, direta ou indiretamente, informações sobre os custos operacionais, de produção ou outros aspectos financeiros dos concorrentes. Pode fornecer informações para a empresa entender sua posição em relação aos concorrentes em termos de eficiência de custos e identificar possíveis áreas de melhoria.</p>
<p>Avaliação dos concorrentes com base nas demonstrações contábeis publicadas</p>	<p>Ferramenta onde as demonstrações contábeis (como balanço patrimonial, demonstração de resultados e fluxo de caixa) dos concorrentes são analisadas para avaliar seu desempenho econômico-financeiro. Ao examinar essas informações, as empresas podem encontrar informações importantes sobre a saúde financeira dos concorrentes, identificar padrões, tendências e comparar seu próprio desempenho com o de outros no mercado.</p>
<p>Contabilidade de clientes</p>	<p>Ferramenta utilizada pelas empresas para avaliar o desempenho econômico-financeiro de seus próprios clientes. Ao analisar as demonstrações contábeis dos clientes, as empresas podem obter informações sobre a solidez financeira de seus parceiros comerciais, identificar riscos potenciais e tomar decisões informadas relacionadas a crédito, parcerias ou estratégias de negociação.</p>
<p>Mensuração integrada de desempenho</p>	<p>O <i>Balanced Scorecard</i> pertence a esta classe. A prática visa uma abordagem abrangente de avaliação de desempenho que utiliza medidas financeiras e não financeiras para fornecer uma visão integrada do desempenho organizacional. Ela se baseia em quatro perspectivas principais: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes e financeira.</p>

Custo do ciclo de vida	Ferramenta de avaliação que visa considerar todos os custos associados a um produto ao longo de suas diversas fases do ciclo de vida, que geralmente incluem concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custeio da qualidade	<p>Ferramenta que monitora os custos associados à qualidade de produtos e serviços. Isso inclui não apenas os custos diretos de produção, mas também os custos relacionados a falhas internas (como retrabalho e sucata) e falhas externas (como devoluções e garantias).</p> <p>O objetivo do Custeio da Qualidade é identificar e quantificar os custos associados a problemas de qualidade em todas as etapas do processo, permitindo que as organizações adotem medidas preventivas e corretivas para melhorar a qualidade e reduzir os custos associados a falha.</p>
Custeio e Precificação estratégicos	<p>Compreende a avaliação do posicionamento de mercado, a busca por vantagem competitiva e a previsão das reações dos concorrentes diante de mudanças nos preços.</p> <p>Essa ferramenta visa estabelecer preços de forma estratégica, levando em consideração não apenas os custos internos, mas também a percepção de valor pelos clientes, a posição competitiva da empresa e a dinâmica do mercado.</p>
Custeio-meta (custo-alvo)	Ferramenta que envolve a determinação de um custo alvo que permita à empresa atingir metas financeiras, ao mesmo tempo em que permanece competitiva no mercado.
Custeio da cadeia de valor	<p>Prática que se concentra em avaliar e atribuir custos aos diferentes elos da cadeia de valor de uma empresa. A cadeia de valor inclui todas as atividades envolvidas na criação, produção e entrega de um produto ou serviço, desde a concepção até a entrega final ao cliente.</p> <p>A abordagem de custeio da cadeia de valor procura entender como os custos são gerados em cada etapa da cadeia e como esses custos</p>

	<p>contribuem para a criação de valor. Isso permite que as empresas identifiquem áreas de eficiência, oportunidades de redução de custos e tomem decisões estratégicas informadas para otimizar a cadeia de valor como um todo.</p>
Análise de custo intangível	<p>Prática que envolve a identificação e avaliação de custos não evidentes associados a elementos estruturais e ineficiências de gestão. Esses custos ocultos frequentemente derivam de fatores intangíveis e podem resultar na formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação. A análise de custos ocultos busca trazer à luz elementos que podem não ser imediatamente perceptíveis, mas que têm impacto significativo nos resultados financeiros e na eficiência operacional da organização</p>
Análise de custo ambiental	<p>Prática de avaliação dos custos associados à busca ou ausência de ecoeficiência ambiental em atividades relacionadas à recuperação, monitoramento e reciclagem de produtos e resíduos. Essa análise busca compreender os impactos financeiros resultantes de práticas mais sustentáveis, bem como os custos associados à falta de adoção de medidas eco eficientes.</p>
Análise de custo logístico	<p>Análise detalhada dos custos associados ao abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos ao longo da cadeia logística. A análise dos custos logísticos busca identificar e compreender os custos envolvidos em todas as etapas do processo logístico, permitindo uma gestão mais eficiente e informada dessas atividades.</p>
Análise de custo Kaizen	<p>Prática de análise com foco na melhoria contínua de processos para a redução de custos durante o ciclo de vida do produto.</p>

Fonte: Elaborado a partir de Souza; Silva; Pilz (2010) Simmonds (1981); Porter (1989); Cooper; Kaplan (1991); Shank; Govindarajan (1993); Cinquini; Tenucci (2006); Silva; Zanin; Camargo (2022).

Ao observar o Quadro 5, é possível observar a abrangência das ferramentas da GEC. A incorporação de ferramentas como Custeio Baseado em Atividades, *Benchmarking*, Monitoramento da Posição Competitiva e Estimativa do Custo da Concorrência, refletem a necessidade das organizações considerarem, não apenas fatores internos, mas, também, fatores externos na tomada de decisões (Shank; Govindarajan, 1993). A inserção de práticas como Custo do Ciclo de Vida, evidencia a necessidade de avaliação integral do desempenho e dos custos associados a produtos e serviços ao longo do tempo (Souza; Silva; Pilz, 2010). Já as ferramentas relacionadas ao Custeio da Qualidade, Precificação Estratégica e Custeio-meta destacam a importância de estratégias de precificação alinhadas aos objetivos financeiros e à percepção de valor pelos clientes (Rizzi; Zanin, 2018).

Esses elementos demonstram a necessidade de uma abordagem estratégica na gestão de custos, permitindo uma visão completa das operações, considerando não apenas a eficiência financeira, mas também aspectos como qualidade, sustentabilidade e posicionamento estratégico no mercado (Abbas et al., 2016). Essas ferramentas, quando implementadas de maneira estratégica, oferecem às empresas um conjunto de instrumentos para enfrentar desafios no ambiente de negócios (Nakagawa, 1991; Silva; Zanin; Camargo, 2022).

Gantzel e Allora (1996), enfatizam que implementar um método ou procedimento novo em uma empresa, não implica mudanças. Entretanto, usar novas informações a partir dessa implementação, refletirá mudanças (Gantzel; Allora, 1996). Ao utilizar as novas informações geradas pelo método de custeio ou outra ferramenta escolhida, as organizações podem gerar novas oportunidades sobre seus custos e processos, fornecendo uma base mais sólida para a tomada de decisões estratégicas. Desta forma, a “(...) Gestão Estratégica de Custos, assume uma posição mais proativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos (...)” (Nakagawa, 1991, p.42). Assim, conforme corroboram Hansen e Mowen (2001), a Gestão Estratégica de Custos faz uso dos dados relacionados aos custos como base para o desenvolvimento de estratégias que geram valor e vantagem competitiva sustentável para a empresa.

2.3 Estudos anteriores sobre os PGCG e Gestão Estratégica de Custos

Este grupo visa apresentar pesquisas anteriores que abordaram os PGCG e a GEC. Ao explorar esses estudos, são fornecidas bases teóricas para a compreensão da relação entre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos.

Garcia et al. (2020), realizaram um estudo sobre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva de custos em organizações do terceiro setor. O estudo teve como objetivo analisar a aderência de Organizações do Terceiro Setor aos PGCG, sob a perspectiva de custos. Como resultados, a pesquisa apresentou que a maioria das entidades aderem ao princípio da influência, mas possuem baixa aderência ao comparar custos no princípio da relevância. Empresas com faturamento de até R\$ 1 milhão têm maior aderência ao princípio de valor, enquanto o princípio da confiança destaca-se na conformidade com obrigações legais e regulatórias (Garcia et al., 2020).

Em resumo, o estudo concluiu que entidades mais jovens demonstram maior alinhamento aos PGCG. No entanto, apesar da contribuição da pesquisa, a amostra é composta por empresas que não possuem finalidade lucrativa, sendo este um possível viés para a adoção de práticas, uma vez que as fontes de recursos são oriundas, apenas, de doações (Lacruz et al., 2019). Os autores reconhecem a necessidade de realização de novas pesquisas para aprofundar a compreensão sobre os impactos da adesão aos PGCG nas práticas de gestão e no desempenho financeiro dessas entidades e outras empresas.

Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), analisaram os fatores que influenciam as práticas de gestão de custos em empresas localizadas na região oeste de Santa Catarina. Entre os resultados apurados, destaca-se a utilização do método de custeio variável. Além disso, o setor de mercado, o regime tributário e o faturamento anual, foram considerados elementos essenciais para a adoção de práticas como custeio de produção e ferramentas de orçamento. Os autores observaram que o setor de mercado exerce influência na utilização de informações de custos para estabelecer preços e conduzir negociações.

Diante disso, o estudo oferece informações sobre as características empresariais que moldam a gestão de custos das empresas. Contudo, a pesquisa não apresenta práticas e ferramentas estratégicas que podem influenciar o processo

decisório, motivando, assim, a necessidade de futuras investigações para explorar, de maneira mais aprofundada, as estratégias de gestão de custos que impactam diretamente as decisões empresariais.

Costa e Lucena (2021), analisaram a relação dos PGCG com o desempenho das empresas brasileiras, tanto do ponto de vista operacional quanto econômico. Os autores observaram que as práticas gerenciais adotadas nas empresas exercem uma influência significativa no desempenho de mercado e nas expectativas de crescimento futuro (Costa; Lucena, 2021). Essa constatação evidencia uma relação positiva entre os PGCG e o desempenho, alinhando-se com os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e com a literatura sobre gestão. Além disso, a pesquisa reforça a proposta apresentada pela CGMA (PGCG), enfatizando a importância da contabilidade gerencial na tomada de decisões empresariais e seu papel fundamental no desempenho das organizações.

Souza, Silva e Pilz (2010), realizaram uma pesquisa com o propósito de identificar as estratégias e práticas da Gestão Estratégica de Custos presentes na administração empresarial. Os principais resultados apontam uma clara preferência pelo uso de métodos tradicionais de gestão de custos, mesmo considerando o perfil da empresa em busca de liderança em mercados competitivos. Dessa forma, estes achados contrastam com as orientações da literatura, pois revelam uma notável disparidade em relação aos argumentos e conteúdos produzidos sobre gestão de custos (Souza; Silva; Pilz, 2010).

Com isso, o estudo apresenta aspectos específicos quanto à aplicabilidade e benefícios das práticas investigadas, porém, em consonância com o contraste de literatura apresentado, aponta a necessidade de novas pesquisas de aperfeiçoamentos dos novos modelos e técnicas sobre gestão.

Espejo et al. (2023), apresentaram um estudo que teve como objetivo compreender o processo de implementação de práticas gerenciais sob o aparato dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial no contexto da Covid-19. Os dados da pesquisa indicam que alcançar êxito na aplicação de métodos gerenciais envolve os fundamentos dos PGCG. Ainda, a investigação destacou que um Sistema de Controle Gerencial desenvolvido com base em comunicação eficaz, informação de alta qualidade, avaliação do impacto no valor da empresa e na gestão eficiente de recursos e relacionamentos pessoais no ambiente organizacional, tem maior probabilidade de

perdurar em situações de crise. (Espejo et al, 2023). Dessa forma, o estudo não apenas avança o conhecimento na área de gestão e contabilidade, mas também fornece suporte para os gestores aprimorarem os processos gerenciais nas organizações.

Camargo et al. (2022), buscaram identificar quais fatores da prática gestão de custos influenciam o processo decisório em Indústrias do estado de Mato Grosso do Sul. Entre os resultados apurados, os autores destacaram a importância da utilização de métodos de custeio para a formação do preço de venda, sendo o custo padrão e o custeio variável os métodos mais utilizados pela amostra da pesquisa. Além disso, os dados indicaram a concordância das empresas em relação ao preço de venda através do custo do produto, porém discordam em relação a utilização da margem de contribuição. Como conclusão, Camargo et al. (2022), apontam que as empresas do estudo convergem entre si em relação à determinação de custos e formação de preços, assim como a utilização de ferramentas e informações para a gestão de custos.

Apesar dos achados do estudo contribuírem para a orientação da utilização de ferramentas adequadas para a gestão de custos, outras ferramentas e práticas estratégicas são fundamentais para o processo decisório. Nesse sentido, torna-se essencial explorar de maneira mais aprofundada como essas ferramentas estratégicas são aplicadas e como influenciam diretamente as decisões das organizações.

Alves (2023), investigou o conhecimento e aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial por gestores e profissionais responsáveis pela produção de informações em organizações. Os resultados do estudo revelaram que mais de dois terços dos respondentes conhecem os PGCG, mas menos de um terço os aplica continuamente em suas atividades. Além disso, as práticas relacionadas aos princípios da relevância e confiabilidade foram mais aplicadas. Como conclusão, o estudo aponta que, embora alguns profissionais desconheçam os PGCG, a maioria utiliza as práticas recomendadas no documento.

Os resultados apresentados por Alves (2023), reforçam a importância de novas pesquisas sobre os princípios, além da divulgação dos resultados encontrados nas pesquisas aos gestores das organizações. Apesar da utilização prática de algumas ferramentas, a falta de orientação aos profissionais, pode introduzir falhas nos

processos, ocasionando, assim, perdas e prejuízos às organizações (Assunção, 2020).

Após a exposição dos estudos anteriores sobre os PGCG e a GEC, constata-se a relevância desta pesquisa ao preencher uma lacuna no que tange à escassez de trabalhos que apresentem dados sobre a relação entre os PGCG e a GEC em empresas industriais. Dos artigos analisados, apenas uma pesquisa empregou os PGCG e abordou a gestão de custos, entretanto, além do escopo desse estudo não se direcionar à relação entre tais ferramentas, a amostra utilizada é composta por empresas do terceiro setor. Dessa forma, destaca-se a presente dissertação por estabelecer uma correlação entre um instrumento de orientação gerencial contemporâneo, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, e a Gestão Estratégica de Custos em empresas industriais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste tópico são apresentados os procedimentos metodológicos da coleta de dados e análise da pesquisa. Serão apresentadas 5 seções: Tipificação da pesquisa; População e amostra da pesquisa; Variáveis da pesquisa; Coleta de dados e Procedimentos para análise dos resultados.

3.1 Tipificação da pesquisa

Em relação aos objetivos, a pesquisa se classifica como descritiva, uma vez que, segundo Gil (2008), tal pesquisa busca descrever características de determinada população ou fenômeno e, assim, estabelecer relações entre as variáveis. Richardson (2017), afirma que esse tipo de pesquisa apresenta uma descrição detalhada e que a análise e interpretação dos dados é feita sem interferência do pesquisador.

Para que os objetivos deste estudo fossem alcançados, foi utilizada a pesquisa quantitativa, através de coleta de dados por meio de questionários. De acordo com Creswell e Creswell (2021), a pesquisa quantitativa utiliza-se da quantificação dos dados coletados, assim como no tratamento estatístico para análise de tais dados, fazendo com que os dados se transformem em informações. Desta forma, as pesquisas quantitativas são realizadas através de ferramentas estatísticas (Raupp; Beuren, 2006).

Em relação ao tipo de investigação, a pesquisa é classificada como *survey*, pois os dados foram coletados a partir de características de um determinado grupo. Para Gil (2008), a investigação por meio de levantamento de dados (*survey*) realiza a coleta de dados diretamente a um grupo significativo de pessoas ou empresas, das quais se deseja conhecer o comportamento, ou seja, esse grupo deve estar relacionado diretamente ao problema estudado para que, assim, a análise quantitativa traga as conclusões sobre tal grupo.

3.2 População e amostra da pesquisa

A pesquisa foi realizada por meio da aplicação de questionários em empresas industriais do estado de Mato Grosso do Sul (MS). A população total compreende todas as indústrias de transformação do estado, excluindo-se os MEIs (Microempreendedor Individual), com cadastro ativo na Receita Federal no primeiro

trimestre do ano de 2023. De acordo com o Portal da Indústria (2024), o setor industrial é organizado em três perfis principais: a Indústria Extrativa, focalizada na extração de recursos naturais; a Indústria da Construção, que engloba a construção civil e serviços especializados; e a Indústria de Transformação, encarregada de converter matérias-primas em produtos acabados ou semiacabados, sendo esta a população escolhida para aplicação da pesquisa.

As informações referentes às indústrias do estado, foram levantadas através de relatório fornecido pela Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso do Sul (FIEMS). Para a seleção das indústrias de transformação, utilizou-se a Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE), disponibilizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

De acordo com o relatório, o estado de MS possui cerca de 3.590 (três mil quinhentos e noventa) indústrias de transformação, já excluídas as MEIs. Optou-se por não utilizar os MEIs por essas empresas não apresentarem sistemas de gestão formais. Segundo Soares et al. (2019), os Microempreendedores Individuais possuem uma série de requisitos que os diferem das demais empresas, tais como faturamento, número de funcionários, regime tributário específico e tributação mensal fixa. Dessa forma, a facilitação presente nas rotinas e atividades dos MEIs, permite a falta de adoção de sistemas formais de gestão (Soares et al., 2019). O Quadro 6 apresenta a distribuição das indústrias de transformação do estado por município.

Quadro 6 - Distribuição das indústrias por município

Município	Nº de indústrias	Município	Nº de indústrias
Água Clara	48	Ivinhema	68
Alcinópolis	3	Japorã	2
Amambaí	43	Jaraguari	5
Anastácio	20	Jardim	33
Anaurilandia	15	Jatei	2
Angelica	16	Juti	1
Antônio João	3	Ladário	8
Aparecida do Taboado	55	Laguna Carapã	5
Aquidauana	49	Maracaju	57
Aral Moreira	6	Miranda	19
Bandeirantes	7	Mundo Novo	53
Bataguassu	55	Naviraí	96
Batayporã	14	Nioaque	8
Bela Vista	6	Nova Alvorada do Sul	25
Bodoquena	10	Nova Andradina	102
Bonito	22	Novo Horizonte do Sul	9

Brasilândia	29	Paraíso das Águas	1
Caarapó	44	Paranaíba	108
Camapuã	12	Paranhos	7
Campo Grande	1017	Pedro Gomes	8
Cassilândia	59	Ponta Porã	71
Chapadão do Sul	50	Porto Murtinho	7
Corguinho	4	Ribas do Rio Pardo	44
Coronel Sapucaia	12	Rio Brillhante	58
Corumbá	54	Rio Negro	6
Costa Rica	45	Rio Verde de Mato Grosso	29
Coxim	43	Rochedo	2
Deodápolis	17	Santa Rita do Pardo	6
Dois Irmãos do Burti	8	São Gabriel do Oeste	61
Douradina	9	Selvíria	13
Dourados	378	Sete Quedas	14
Eldorado	25	Sidrolândia	52
Fátima do Sul	22	Sonora	18
Figueirão	8	Tacuru	5
Gloria de Dourados	12	Taquarussu	4
Guia Lopes da Laguna	15	Terenos	19
Iguatemi	21	Três Lagoas	242
Inocência	10	Vicentina	10
Itaporã	18	TOTAL: 3.590	
Itaquirai	28		

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se no Quadro 6 o total de 3.590 indústrias, distribuídas em 78 municípios do estado de MS. A escolha pelas indústrias se justifica pela representatividade que elas apresentam no contexto econômico nacional. Além disso, o grupo escolhido possui características comuns enquanto empresas, tornando, assim, a análise de dados mais fidedigna. Feita esta etapa, tornou-se possível estruturar as variáveis para análise.

3.3 Variáveis da pesquisa

A definição das variáveis foi realizada com a finalidade de nortear os objetivos desta pesquisa. De acordo com Meireles (2021), a compreensão de "variável" pode ser abordada como um agrupamento de um tipo específico de característica funcional pertencente a uma categoria de objetos, acompanhados por suas correspondentes medidas. Em outras palavras, a variável representa o conjunto de valores que são atribuídos a um determinado descritor característico de um objeto em particular. Para esta pesquisa, são considerados 3 grupos de variáveis com escalas de mensuração conforme o Quadro 7.

Quadro 7 - Variáveis da pesquisa

Variáveis	Escala de mensuração
Grupo 1 – Características dos respondentes e da empresa	
V.01 - Cargo do respondente	Nominal
V.02 – Gênero	Nominal
V.03 – Tempo no cargo	Ordinal
V.04 – Maior titulação do respondente	Ordinal
V.05 - Área de formação da maior titulação	Nominal
V.06 – Tempo de atividade da empresa	Ordinal
V.07 - Forma de tributação da empresa	Nominal
V.08 – Número de funcionários	Ordinal
Grupo 2 – Identificação da utilização das ferramentas e técnicas da GEC	
V.09 – Método de custeio utilizado pela empresa	Nominal
V.10 – Satisfação do método utilizado	Ordinal
V.11 – O controle de custos está atrelado ao orçamento/planejamento estratégico da empresa	Ordinal
V.12 – Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de Legislação Fiscal	Ordinal
V.13 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de formação do preço de venda	Ordinal
V.14 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de negociação com fornecedores/clientes	Ordinal
V.15 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais para identificar possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados	Ordinal
V.16 – Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de análise de desempenho	Ordinal
V.17 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de obtenção de vantagem competitiva	Ordinal
V.18 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de controle organizacional	Ordinal
V.19 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de processo decisório	Ordinal
Grupo 3 – Identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	
V.20 - As informações geradas pela contabilidade proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.	Ordinal
V.21 - Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua.	Ordinal
V.22 - Os gestores compreendem a finalidade (razão de existir) da organização.	Ordinal
V.23 - A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.	Ordinal
V.24 - As metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento.	Ordinal
V.25 - A empresa elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.	Ordinal
V.26 - Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.	Ordinal
V.27 - Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.	Ordinal
V.28 - Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.	Ordinal

V.29 - O conjunto de atividades desempenhadas pela empresa (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.	Ordinal
V.30 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.	Ordinal
V.31 - As políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento.	Ordinal

Fonte: Dados da pesquisa.

A escala de mensuração estatística tem como objetivo classificar as diferentes maneiras que as variáveis podem ser medidas. Com isso, tal classificação apresenta importância pois determina quais são as operações que podem ser aplicadas aos dados, assim como o modo que as informações podem ser interpretadas (Meireles, 2021). No presente estudo, o grupo 1 é composto por variáveis ordinais e nominais; o segundo grupo apresenta apenas 1 variável nominal; e no terceiro grupo todas as variáveis são ordinais.

De acordo com Curado, Teles e Marôco (2014), os tipos de variáveis de pesquisa podem ser divididos em dois grandes grupos, sendo variáveis qualitativas ou quantitativas. Enquanto as qualitativas são todas e quaisquer características e não estão associadas a valores numéricos, as quantitativas são características que estão associadas a valores numéricos (Curado, Teles e Marôco, 2014). Ainda, para análises estatísticas, as variáveis qualitativas são subdivididas em ordinais e nominais (Meireles, 2021).

As variáveis qualitativas nominais, são atributos que não podem ser ordenados, como por exemplo, o gênero das pessoas. Já as variáveis ordinais, diferentemente das nominais, são características que exigem uma ordem específica que não pode ser desconsiderada para análise dos resultados (Meireles, 2021).

Para aplicação do questionário, as variáveis 10 a 31, foram apresentadas com escalas *likert* de 5 pontos para que todas as perguntas tivessem uma opção de resposta “neutra” (Feijó; Vicente; Petri, 2020). Essas perguntas são classificadas como qualitativas ordinais, pois, a escala de opções de resposta, apresentam uma ordem que deve ser respeitada para análise dos dados. Já a variável 09, considerada qualitativa nominal, apresentou caixas de seleção como opções de resposta. As variáveis de 1 a 8, que fazem parte do grupo de qualificação, não apresentaram um

padrão nas opções de resposta, no entanto, cada variável, atende aos critérios de mensuração apresentados no Quadro 7.

3.4 Coleta de dados

O processo da coleta de dados tem início na aplicação de instrumentos planejados e estruturados com a finalidade de obter dados e informações relevantes para a pesquisa (Marconi; Lakatos, 2012). Ainda de acordo com Marconi e Lakatos (2012), a coleta de dados deve ser sistemática, imparcial e objetiva, garantindo, assim, a confiabilidade das informações coletadas.

Para que fosse possível alcançar os objetivos deste estudo, foram utilizados questionários como instrumentos de coleta de dados. De acordo com Creswell e Creswell (2021), o questionário é uma ferramenta utilizada pelo pesquisador para atingir os objetivos da sua pesquisa através de um conjunto lógico de questões. Richardson (2017), afirma que o questionário é o principal instrumento utilizado em pesquisas quantitativas.

De acordo com Marconi e Lakatos (2012), o questionário precisa receber atenção na estruturação das questões, pois é através delas que o respondente irá fornecer os dados para que seja possível atingir os objetivos da pesquisa. Sendo assim, as questões precisam ser claras para que haja interpretação correta e, conseqüentemente, respostas que representem, de fato, as características do grupo escolhido.

Gil (2008), enfatiza alguns pontos que devem ser observados no processo de elaboração do questionário, tais como: as perguntas devem ser claras e objetivas; a pergunta não deve sugerir respostas e as perguntas devem seguir uma única ideia por vez. Sendo assim, o questionário deste estudo é estruturado em um total de 31 perguntas adaptadas dos estudos de Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), correlato à gestão de custos, e o estudo de Garcia et al. (2020), relacionado à gestão de custos e os PGCG.

O questionário foi distribuído em 3 grupos. O primeiro grupo busca informações de qualificação do respondente, tais como cargo, tempo de atuação e área de titulação. Ainda neste grupo, questões como tempo de atividade, número de funcionários e regime de tributação, fazem parte da qualificação da empresa. O segundo bloco apresenta questões que identificam a utilização de práticas de gestão

de custos através de questões sobre os métodos de custeio e utilização da gestão de custos na atividade empresarial. Por fim, o terceiro grupo busca identificar a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. O Quadro 8 apresenta a relação das questões do instrumento de pesquisa, bem como a estruturação realizada com a finalidade de atingir os objetivos deste estudo.

Quadro 8 - Estruturação do questionário

Questões	Estruturação
Grupo 1 – Qualificação dos respondentes/empresas	
Q.01 – Cargo do respondente	Qualificação
Q.02 – Gênero	Qualificação
Q.03 – Tempo no cargo	Qualificação
Q.04 – Maior titulação do respondente	Qualificação
Q.05 – Área de formação da maior titulação	Qualificação
Q.06 – Tempo de atividade da empresa	Qualificação
Q.07 – Forma de tributação da empresa	Qualificação
Q.08 – Número de funcionários	Qualificação
Grupo 2 – Identificação da utilização das ferramentas e técnicas da GEC	
Q.09 – Método (s) de custeio utilizado (s) pela empresa	Gestão de custos
Q.10 – Satisfação do método utilizado	Gestão de custos
Q.11 – O controle de custos está atrelado ao orçamento/planejamento estratégico da empresa	Gestão de custos
Q.12 – Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de Legislação Fiscal	Gestão de custos
Q.13 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de formação do preço de venda	Gestão de custos
Q.14 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de negociação com fornecedores/clientes	Gestão de custos
Q.15 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais para identificar possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados	Gestão de custos
Q.16 – Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de análise de desempenho	Gestão de custos
Q.17 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de obtenção de vantagem competitiva	Gestão de custos
Q.18 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de controle organizacional	Gestão de custos
Q.19 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de processo decisório	Gestão de custos
Grupo 3 – Identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	
Q.20 - As informações geradas pela contabilidade proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.	PGCG/Influência
Q.21 - Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua.	PGCG/Relevância
Q.22 - Os gestores compreendem a finalidade (razão de existir) da empresa.	PGCG/Valor
Q.23 - A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.	PGCG/Confiança
Q.24 - As metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento.	PGCG/Influência

Q.25 - A organização elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.	PGCG/Influência
Q.26 - Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.	PGCG/Relevância
Q.27 - Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.	PGCG/Relevância
Q.28 - Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.	PGCG/Valor
Q.29 - O conjunto de atividades desempenhadas pela empresa (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.	PGCG/Valor
Q.30 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.	PGCG/Confiança
Q.31 - As políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento.	PGCG/Confiança

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 8 demonstra de forma mais clara a distribuição dos grupos do questionário. Enquanto o grupo 1 busca informações de qualificação das empresas e dos respondentes, os grupos 2 e 3 compreendem a utilização das ferramentas e técnicas da GEC e dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial pelas empresas.

Richardson (2017), aponta um importante aspecto no processo de criação do questionário: a validação. Nesse momento é possível verificar se as perguntas são compreensíveis, assim como as opções de respostas, permitindo, então, a validação do questionário para atingir os objetivos da pesquisa (Richardson, 2017). Desta forma, o questionário foi submetido à validação através de seis professores e profissionais atuantes em áreas correlatas ao tema da pesquisa. Para isso, foi solicitado que estes profissionais avaliassem o questionário, apresentando pontos de melhoria e sugestões em relação à estrutura, facilidade de navegação e compreensão das perguntas. Além disso, os profissionais puderam destacar outros pontos relevantes de acordo com a sua percepção. Através dessas informações retornadas, foi possível ajustar o questionário, obtendo assim, a validação do instrumento de pesquisa.

Para coleta de dados, o questionário foi enviado à população da pesquisa através dos *e-mails* informados pelas empresas no cadastro da receita federal. Além disso, para as empresas em que não foram possíveis os contatos via *e-mail*, foram realizadas outras formas de contato com como ligação, *WhatsApp* e redes sociais. A coleta de dados foi realizada entre os meses de novembro de 2023 e janeiro de 2024.

Durante o processo de coleta, foi oferecido, como contrapartida à participação na pesquisa, a indicação de até 3 colaboradores para participar de um curso de “Gestão de custos e Formação de Preço de Venda”, organizado pelos pesquisadores do estudo. O curso oferecido será apresentado no mês de março de 2024, através da plataforma *on-line Google Meet*. Um link de acesso será enviado a todas as empresas que responderam o questionário e manifestaram interesse na participação do curso.

Ainda, durante o processo de coleta de dados, foi solicitado apoio da Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso do Sul para atingir um número maior de respondentes. Para isso, foi realizada uma reunião de apresentação do projeto na sede da Federação, onde foram abordados os objetivos e contribuições de pesquisa. Durante a reunião, foi solicitada a divulgação do instrumento de pesquisa, através da FIEMS, para as empresas, no entanto, por razões regulamentares, o apoio não pôde ser realizado.

Os questionários foram inseridos na plataforma *on-line Google Forms*, mantendo a estruturação das perguntas elaboradas e enviados no corpo dos *e-mails* através de *links* de acesso. Para os contatos realizados via rede social, ligação ou *WhatsApp*, a forma de envio era definida pela empresa. Desta forma, o processo de resposta e recebimento dos dados se tornam mais práticos e facilitados tanto para o pesquisador, quanto para os respondentes (Mota, 2019).

O público-alvo respondente da pesquisa foram os gestores, diretores, gerentes, administradores e outros profissionais atuantes na gestão estratégica da empresa ou que, de alguma forma, influenciam no processo decisório. Desta forma, nas orientações encaminhadas junto ao questionário para as empresas, foi solicitado que a pesquisa fosse respondida por esses profissionais. Os questionários respondidos por profissionais que não atendiam as características do público-alvo, foram eliminados da amostra final através da identificação da informação contida no primeiro grupo do questionário (qualificação dos respondentes).

Após a realização das etapas citadas, 69 empresas aceitaram participar da pesquisa respondendo aos questionários por completo. No entanto, 8 respostas foram excluídas da amostra final, pois, na etapa de qualificação, os respondentes informaram cargos que não atendiam aos critérios da pesquisa. A amostragem foi selecionada por acessibilidade ou conveniência. De acordo com Raupp e Beuren (2006), a amostragem por conveniência é um método não probabilístico e não

aleatório utilizado para formar amostras com base na acessibilidade. Essa abordagem considera a disponibilidade de indivíduos para participar da amostra durante um período específico. A utilização de amostragem não-probabilística por acessibilidade neste estudo ocorreu em virtude da dificuldade de contato com as empresas, assim como a disponibilidade do público-alvo em responder aos questionários.

Desta forma, a amostra final é composta por 61 empresas industriais. Essa amostra, de acordo com cálculo amostral, representa 90% de confiabilidade, com 10% de margem de erro, em relação à população total. O nível de confiança denota a probabilidade de que uma pesquisa obtenha resultados semelhantes ao entrevistar outro grupo de indivíduos da mesma população. Enquanto isso, a margem de erro reflete a amplitude de variação nos resultados de uma pesquisa. Uma margem de erro amostral de 10% indica que os resultados podem variar até dez pontos percentuais, para mais ou para menos, em relação aos dados obtidos na pesquisa.

3.5 Procedimentos para análise dos resultados

A presente pesquisa utilizou-se da quantificação desde a escolha da população, na coleta de dados e o tratamento de tais dados por meio de testes estatísticos. Para Guimarães (2018), a análise de dados é parte fundamental para se atingir os objetivos do estudo, afinal é por meio desse procedimento que são tiradas as constatações do grupo estudado e levadas aos resultados da pesquisa.

Para que esta etapa fosse executada, os dados colhidos através dos questionários foram tabulados e processados através dos *softwares* Microsoft Excel e JAMOVI. Após a coleta e tabulação dos dados, foi realizada a análise dos resultados utilizando-se procedimentos de análise descritiva e análise das relações estatísticas.

Para a primeira etapa do processo de análise, foi utilizada a análise descritiva, uma vez que os dados levantados são descritos por meio de características resumidas em tabelas, permitindo melhor compreensão dos dados (Fávero, 2017). Desta forma, como primeira parte da coleta de dados, procurou-se observar características da população da pesquisa, tais como tempo de atividade da empresa, forma de tributação e número de funcionários. Ainda, foram observados os dados sobre os respondentes da pesquisa, como cargo, tempo de atuação no cargo, titulação e área de titulação.

Além disso, os dados coletados no grupo 2 (Quadro 8), que buscava identificar as ferramentas e técnicas da GEC, e os dados coletados no grupo 3, que visava

identificar a aplicação prática dos PGCG, também foram analisados através da análise descritiva. Os dados levantados nesta primeira etapa foram organizados em tabelas com frequência absoluta (número de vezes que a mesma resposta se repete) e frequência relativa (porcentagem relativa à quantidade de vezes que uma resposta apareceu em relação ao todo).

A segunda etapa buscou relacionar, utilizando-se da estatística inferencial, as variáveis sobre a GEC e os PGCG. Para tanto, as variáveis foram divididas em dois grupos conforme escala de mensuração, sendo: 1. Escala nominal; 2. Escala ordinal. Tal divisão permite definir o melhor teste não paramétrico a ser aplicado a cada um dos grupos de variáveis. No entanto, entre as variáveis da GEC (grupo 2) e as variáveis dos PGCG (grupo 3), a única variável definida como nominal presente no grupo 2 (Quadro 7), teve os dados adaptados para que fosse possível ser aplicado o mesmo teste não paramétrico e obter as análises de todos os dados da pesquisa.

Para isso, durante a tabulação dos dados, cada caixa de seleção disponível como opção de resposta, na pergunta sobre os métodos de custeio utilizados nas empresas, foi transformada em uma variável única, tornando cada uma delas em qualitativa ordinal. Assim, foi criada uma espécie “quantificação”, onde os dados foram enquadrados para “1” quando a empresa apontou que não utiliza o método, e “2” que corresponde a utilização daquele método. Assim, foi possível relacionar todos os dados apurados através dos questionários da pesquisa. O Quadro 9, demonstra como ficou a estruturação das variáveis dos Grupos 2 e 3 após a adaptação.

Quadro 9 – Variáveis após adaptação

Variáveis	Escala de mensuração
Grupo 2 – Identificação da utilização das ferramentas e técnicas da GEC	
V.09 – Custeio por absorção	Ordinal
V.10 – Custeio variável	Ordinal
V.11 – Custeio ABC	Ordinal
V.12 – Custeio TDABC	Ordinal
V.13 – Custeio UEP	Ordinal
V.14 – Custo padrão	Ordinal
V.15 – Não utiliza métodos de custeio	Ordinal
V.16 – Outros métodos de custeio	Ordinal
V.17 – Satisfação do método utilizado	Ordinal
V.18 – O controle de custos está atrelado ao orçamento/planejamento estratégico da empresa	Ordinal
V.19 – Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de Legislação Fiscal	Ordinal
V.20 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de formação do preço de venda	Ordinal

V.21 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais de negociação com fornecedores/clientes	Ordinal
V.22 - Consideração da empresa sobre as informações de custos nas atividades empresariais para identificar possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados	Ordinal
V.23 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de análise de desempenho	Ordinal
V.24 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de obtenção de vantagem competitiva	Ordinal
V.25 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de controle organizacional	Ordinal
V.26 - Níveis de utilização da gestão de custos para os processos de processo decisório	Ordinal
Grupo 3 – Identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	
V.27 - As informações geradas pela contabilidade proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.	Ordinal
V.28 - Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua.	Ordinal
V.29 - Os gestores compreendem a finalidade (razão de existir) da empresa.	Ordinal
V.30 - A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.	Ordinal
V.31 - As metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento.	Ordinal
V.32 - A empresa elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.	Ordinal
V.33 - Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.	Ordinal
V.34 - Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.	Ordinal
V.35 - Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.	Ordinal
V.36 - O conjunto de atividades desempenhadas pela empresa (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.	Ordinal
V.37 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.	Ordinal
V.38 - As políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento.	Ordinal

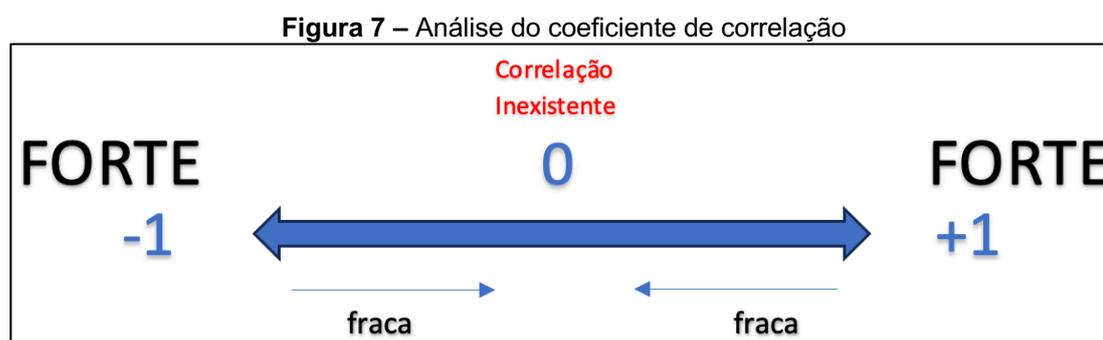
Fonte: Dados da pesquisa.

Desta forma, foi utilizada a estatística inferencial com aplicação do teste de correlação não-paramétrico de *Spearman*, com a finalidade de atender ao objetivo específico da pesquisa que visa:

c) Relacionar as ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos e a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

A escolha do teste não-paramétrico foi realizada de acordo com os tipos de variáveis utilizadas na pesquisa. Segundo Normando, Tjaderhane e Quintão (2010, p. 103), a análise de distribuição dos dados “não é necessária quando a variável analisada é do tipo qualitativa (não-paramétrica)”. O teste de correlação de *Spearman* permite correlacionar várias variáveis ao mesmo tempo, gerando uma matriz de correlação. Com isso, através da aplicação do teste, foi possível encontrar o p-valor, utilizando-se da comparação de todos os níveis de resposta. Foi adotado um nível de significância de $p < 0,05$ (5%), com intervalos de confiança estatística de 95%. Dessa forma, as correlações com valores de “p” iguais ou inferiores a 0,05 foram consideradas significantes para a análise. Através dessa análise, as relações significativas, foram submetidas a uma segunda análise, onde foi possível analisar o valor de “r” que indica o coeficiente de correlação.

O coeficiente de correlação varia entre +1 e -1. Quanto mais próximo do 1, seja positivo ou negativo, mais forte é a correlação (Sousa, 2019). Quanto mais próximo do zero, mais fraca é a correlação. A Figura 7 ilustra a análise do coeficiente de correlação.



De acordo com Lira e Chaves Neto (2006), quando o coeficiente apresenta dados positivos, significa que a correlação entre duas variáveis é direta. Já quando a correlação é negativa, significa que a correlação entre duas variáveis é inversa. Sendo assim, a análise do valor de “p” e do valor de “r”, foram utilizadas para discussões dos resultados deste estudo.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para a discussão, sob o prisma dos aspectos relacionados à aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a utilização de ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos em empresas industriais de Mato Grosso do Sul, este grupo apresenta os resultados em duas etapas, sendo a primeira etapa, através da análise descritiva e, a segunda etapa, apresenta a análise estatística das relações.

4.1 Análise descritiva

Com base na análise das 61 respostas obtidas, essa etapa da estatística dividiu-se em três tópicos: Caracterização dos respondentes e das empresas; Identificação da utilização das ferramentas e técnicas da GEC; e identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

4.1.1 Caracterização dos respondentes e das empresas

As primeiras variáveis analisadas, tem o propósito de apresentar as características dos respondentes e das empresas da pesquisa. A Tabela 1, evidencia o cargo do respondente, o gênero, o tempo de atuação no cargo, a titulação e a área de formação dos participantes, assim como a Frequência Absoluta (FA) e a Frequência Relativa (FR) de cada aspecto apresentado.

Tabela 1 – Características dos respondentes

Cargo do respondente	FA	FR (%)	Gênero	FA	FR (%)
Analista de custos	0	0%	Feminino	14	22,95%
Coordenador de custos	0	0%	Masculino	47	77,05%
Contador	6	9,83%	Outros	0	0%
<i>Controller</i>	1	1,64%	Total	61	100%
Gerente/Diretor Comercial	3	4,92%	Tempo no cargo	FA	FR (%)
Gerente/Diretor Administrativo	12	19,67%	Até 2 anos	13	21,31
Gerente/Diretor Operacional	5	8,20%	De 3 a 5 anos	21	34,43
Sócio Administrador	29	47,54%	De 6 a 10 anos	13	21,31
Outros	5	8,20%	Acima de 10 anos	14	22,95
Total	61	100%	Total	61	100%
Titulação	FA	FR (%)	Área de formação	FA	FR (%)
Ensino fundamental	2	3,28%	Administração	17	27,87%

Ensino Médio	12	19,67%	Ciências Contábeis	12	19,67%
Ensino técnico	6	9,84%	Economia	0	0%
Ensino superior	31	50,82%	Enge. de Produção	3	4,92%
Mestrado	1	1,64%	Outras engenharias	9	14,75%
Doutorado	3	4,92%	Outros	20	32,79%
Outros	6	9,84%			
Total	61	100%	Total	61	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 1, a maioria dos respondentes da pesquisa são sócios administradores, representando quase metade da amostra com 47,54% do total, enquanto apenas 1 *controller* participou do estudo. Ainda, os participantes presentes na opção “outros”, descreveram seus cargos como supervisores, empresários e coordenadores. Grande parte da amostra possui ensino superior completo ou algum curso de pós-graduação, como especialização, mestrado e doutorado, sendo que juntos somam cerca de 65,58%. Este dado contempla os participantes que informaram, voluntariamente, a formação de especialização (pós-graduação *lato sensu*) que não continha como opção de formação no questionário, representando, aproximadamente, 8% dos respondentes.

Em relação a área de formação, administração foi a principal escolha, com pouco mais de um quarto dos resultados. Ciências contábeis e outras engenharias, ocupam a segunda e terceira posição na análise dessa característica. Já a área de economia, não foi escolhida como a área de formação de nenhum dos respondentes da pesquisa. Os participantes que escolheram “outros”, possuem a maior representatividade de área de formação na tabela. Esses respondentes descreveram a sua formação no ensino médio ou em cursos técnicos e superiores de agronomia, *marketing*, ciência da computação, entre outras áreas.

O tempo em que o profissional trabalha no cargo foi a característica mais uniforme entre as apresentadas na Tabela 1. No entanto o maior número de respondentes ocupa o cargo há pelo menos 3 e, no máximo, 5 anos. As opções que representam o menor tempo e maior tempo no cargo, até 2 anos e acima de 10 anos, respectivamente, obtiveram resultados próximos a 22% em cada opção.

A participação na pesquisa foi majoritariamente masculina. Enquanto as mulheres representam 22,95% dos respondentes, os homens representam cerca de 77,05%. Esses números chamam a atenção em relação ao público-alvo da pesquisa:

gestores, diretores, gerentes, administradores e outros profissionais atuantes na gestão estratégica da empresa ou que, de alguma forma, influenciam no processo decisório. Durante o processo de organização dos dados da pesquisa, algumas respostas foram excluídas da amostra final, pois os profissionais respondentes não tinham cargos que fossem considerados tomadores de decisão ou influentes, diretamente, no processo estratégico. Os dados excluídos são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Dados excluídos da amostra final

Cargo do respondente	FA	FR (%)	Gênero	FA	FR (%)
Auxiliar contábil	3	37,5%	Feminino	6	75%
Auxiliar administrativo	4	50%	Masculino	2	25%
Outros	1	12,5%	Outros	0	0%
Total	8	100%	Total	8	100%
			Tempo no cargo	FA	FR (%)
			Até 2 anos	3	37,5%
			De 3 a 5 anos	4	50%
			De 6 a 10 anos	0	0%
			Acima de 10 anos	1	12,5%
Total	8	100%	Total	8	100%
Titulação	FA	FR (%)	Área de formação	FA	FR (%)
Ensino fundamental	0	0%	Administração	5	62,5%
Ensino Médio	0	0%	Ciências Contábeis	2	25%
Ensino técnico	1	12,5%	Economia		0%
Ensino superior	7	87,5%	Enge. de Produção		0%
Mestrado	0	0%	Outras engenharias		0%
Doutorado	0	0%	Outros	1	12,5%
Outros	0	0%			
Total	8	100%	Total	8	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar esses dados excluídos de forma isolada, nota-se que 75% são mulheres e apenas 25% são homens, refletindo contrariamente os dados da amostra final da pesquisa. Esses dados condizem com os apontados por Cembranel, Floriano e Cardoso (2020), onde afirmam que os homens ainda são maioria nos cargos de alto escalão, enquanto as mulheres, ainda que possuam melhores competências e formação técnica, ocupam cargos mais baixos, como os excluídos da amostra.

A Tabela 3, apresenta as características das empresas, bem como tempo de atividade, forma de tributação e número de funcionários.

Tabela 3 – Características das empresas

Tempo de atividade	FA	FR (%)	Número de funcionários	FA	FR (%)
Até 3 anos	13	21,31%	Até 20 funcionários	43	70,49%
De 4 a 8 anos	18	29,51%	De 21 a 40 funcionários	7	11,47%
De 9 a 15 anos	15	24,59%	De 41 a 60 funcionários	2	3,28%
De 16 a 30 anos	8	13,11%	De 61 a 100 funcionários	2	3,28%
Acima de 30 anos	7	11,48%	De 101 a 150 funcionários	4	6,56%
			Acima de 150 funcionários	3	4,92%
Total	61	100%	Total	61	100%
Forma de tributação			FA	FR (%)	
Simples Nacional			35	57,38%	
Lucro Presumido			13	21,31%	
Lucro Real			13	21,31%	
Total			61	100%	

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre as empresas participantes da pesquisa, 50% possuem tempo de atividade superior a 9 anos, sendo que 11,48% estão no mercado há mais de 30 anos. Em relação ao número de funcionários, a maioria das empresas, cerca de 70,49%, apontou que conta com quadro de até 20 funcionários, enquanto empresas com 150 funcionários ou mais, representa 4,92% da amostra.

Os dados colhidos sobre a forma de tributação, demonstram que as empresas são maioria optantes do Simples Nacional, cerca de 57%. Já as empresas do Lucro Real e Lucro Presumido, representam, juntas, cerca de 42% da amostra final da pesquisa. De acordo com Wathier, Morais e Ecker (2023), a escolha do regime de tributação deve ser realizada analisando, detalhadamente, todos os aspectos da empresa, que incluem a receita obtida através das atividades prestadas e as despesas, passadas e futuras, com tributação. Para os autores, se respeitado os critérios de enquadramento, a empresa optante pelo simples tende a obter muitas vantagens tributárias (Wathier; Morais; Ecker, 2023). Essas vantagens, mencionada pelos autores, podem refletir a escolha da maioria das empresas da amostra.

4.1.2 Identificação da utilização das ferramentas e técnicas da GEC

Para identificar a utilização das ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos, foi perguntado, primeiramente, aos respondentes, quais os métodos de custeio utilizados pelas empresas. As empresas poderiam assinalar uma ou mais opções de acordo com a utilização. Posto isso, o número total apresentado nas Tabelas 4 e 5 é superior ao número de participantes da pesquisa, uma vez que alguns respondentes afirmaram utilizar mais de um método de custeio. A Tabela 4 apresenta as respostas colhidas através dos questionários.

Tabela 4 – Métodos de custeio utilizados

Método de custeio	FA	FR (%)
Custeio por absorção	8	11,94%
Custeio variável	16	23,88%
Custeio baseado em atividades (ABC)	2	2,99%
Custeio baseado em atividades e tempo (TDABC)	4	5,97%
Custeio Unidades por esforço de produção (UEP)	2	2,99%
Custo padrão	20	29,85%
Não utiliza métodos de custeio	14	20,89%
Outros	1	1,49%
Total	67	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo os dados levantados, o custo padrão e o custeio variável, são os métodos de custeio mais utilizados pelas empresas. Esses dados condizem com o estudo realizado por Souza, Silva e Pilz (2010), onde os dados apontaram uma clara preferência, pelas empresas, pelo uso de métodos tradicionais de gestão de custos. De acordo com Kaplan e Cooper (1998), entre os métodos tradicionais estão o custeio por absorção, custeio variável e o padrão, enquanto no âmbito contemporâneo destaca-se o custeio baseado em atividades (ABC) e custeio baseado em atividades e tempo (TDABC) (Kaplan; Cooper, 1998; Kaplan; Anderson, 2007).

Os métodos considerados contemporâneos (Kaplan; Cooper, 1998; Kaplan; Anderson, 2007), foram escolhidos, nos questionários aplicados, como métodos utilizados em empresas do lucro real e lucro presumido. Para Wathier, Morais e Ecker (2023), as empresas enquadradas em regimes de tributação não optantes pelo simples, são empresas que passaram por processos internos mais rigorosos e

apresentam uma estrutura de gestão mais completa e preparada para o ambiente competitivo.

Dessa forma, ao analisar os dados apurados na pesquisa com a afirmação de Wathier, Morais e Ecker (2023), pode-se concluir que os métodos contemporâneos, para serem aplicados, necessitam de uma estrutura mais robusta que pode ser facilmente encontrada em empresas com regimes de tributação pelo lucro presumido ou real. Assim, a escolha por métodos tradicionais pela maioria das empresas da amostra, pode ser justificada pelo regime tributário predominante nos dados colhidos.

Além disso, as empresas que apontaram utilizar mais de um método de custeio em suas atividades, também são empresas do lucro real, sendo apenas uma delas optante pelo simples nacional. Ainda, entre essas empresas, uma delas apontou o método custo médio como um dos dois métodos utilizados nas atividades. Esse método não foi apresentado previamente entre as opções disponíveis de resposta.

Após apontarem os métodos de custeio utilizados, as empresas foram questionadas sobre a satisfação em relação aos métodos. Para isso, foram disponibilizadas cinco opções de respostas que refletiam a satisfação em uma escala que iniciava em “discordo totalmente” até “concordo totalmente”, conforme apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 – Satisfação em relação aos métodos de custeio

Método de custeio	DT	D	NCND	C	CT	Total
Satisfação geral	2	4	17	23	15	61
Custeio por absorção	-	-	2	1	5	8
Custeio variável	-	-	-	10	6	16
Custeio ABC	-	-	-	2	-	2
Custeio TDABC	-	-	1	3	-	4
Custeio UEP	-	1	-	1	-	2
Custo padrão	-	1	4	11	4	20
Outros	-	-	1	-	-	1
Não utiliza métodos	2	2	10	-	-	14
FA	2	4	18	28	15	67
FR (%)	2,99%	5,97%	26,86%	41,79%	22,39%	100%

Legenda: DT= Discordo totalmente; D= Discordo; NCND= Não concordo, nem discordo; C= Concordo; CT= Concordo totalmente.

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim como demonstrado na Tabela 5, a maioria das empresas estão satisfeitas com o método utilizado, sendo que 41,79% concordam que estão satisfeitas e 22,39% concordam totalmente com a escolha da ferramenta utilizada. Ainda 26,86% das empresas alegam neutralidade em relação ao método escolhido ou a falta dele, pois entre os neutros, 55,55% não utilizam nenhum método de custeio. Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), enfatizam que os métodos de custeio são ferramentas fundamentais no gerenciamento, fornecendo dados essenciais para a tomada de decisões. Dessa forma, as empresas que não utilizam métodos, estão em desvantagem competitiva em relação à empresas que utilizam a ferramenta. Além disso, os autores apontam a relevância dos métodos na determinação do preço de venda dos produtos e no controle dos custos nas decisões empresariais (Zanin; Dal Magro; Mazzioni, 2019).

Após a questão sobre satisfação, os participantes responderam se o controle de custos estava atrelado ao orçamento e ao planejamento estratégico da empresa. Os dados referentes a essa questão estão dispostos na Tabela 6.

Tabela 6 – Controle de custos

O controle de custos está atrelado ao orçamento e ao planejamento estratégico da empresa.	FA	FR (%)
Discordo totalmente	1	1,64%
Discordo	3	4,92%
Não concordo, nem discordo	12	19,67%
Concordo	35	57,38%
Concordo totalmente	10	16,39%
Total	61	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação aos dados apresentados na Tabela 6, 73,77% dos respondentes concordam que o controle de custos está atrelado ao orçamento e ao planejamento estratégico da empresa. Esses dados reforçam os resultados encontrados no estudo de Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), onde afirmam que as indústrias possuem maior tendência em utilizar o orçamento no planejamento estratégico. No entanto, cerca de 19,67% dos respondentes apontaram não concordar, nem discordar em relação ao controle de custos estar atrelado ao orçamento e ao planejamento

estratégico, enquanto 6,56% discordam sobre a afirmação. Apesar de serem minoria, esses dados divergem da afirmação de Codesso, Lunkes e Suave (2013). Para os autores, o orçamento é uma ferramenta essencial para o planejamento e controle organizacional, servindo como um guia para as operações e decisões dos gestores.

Posteriormente à pergunta sobre o controle de custos, os respondentes assinalaram em que medida a empresa considera as informações de custos nas atividades empresariais para: atendimento a legislação fiscal; formação do preço de venda; negociação com fornecedores e/ou clientes; e identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados. Para responder, o participante deveria assinalar uma das 5 opções de resposta disponíveis que partiam de “sem importância” até “muito importante”, conforme apresentado na Tabela 7.

Tabela 7 – Informações de custos nas atividades empresariais

Em que medida a empresa considera as informações de custos nas atividades empresariais para:	SI	PI	RI	I	MI
Atendimento à legislação fiscal					
FA	-	2	4	22	33
FR (%)	-	3,28%	6,56%	36,07%	54,09%
Formação do preço de venda					
FA	-	-	1	18	42
FR (%)	-	-	1,64%	29,51%	68,85%
Negociação com fornecedores e/ou clientes					
FA	-	-	3	17	41
FR (%)	-	-	4,92%	27,87%	67,21%
Identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados					
FA	1	3	4	23	30
FR (%)	1,64%	4,92%	6,56%	37,70%	49,18%

Legenda: SI = Sem importância; PI = Pouco importante; RI = Razoavelmente importante; I = Importante; MI= Muito importante.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao observar a Tabela 7, nota-se que, de forma geral, para as empresas da amostra, as informações de custos são consideradas importantes ou muito

importantes para atender aos 4 aspectos demonstrados. Contudo, utilizar as informações de custos para formação do preço de venda e negociação com clientes e fornecedores, foram consideradas mais relevantes para os participantes na pesquisa. Esses dados convergem com os resultados apresentados no estudo de Camargo et al. (2022). Os autores apontaram que utilizar as informações de custos para formação do preço de venda é um fator comum da prática de gestão de custos que influencia o processo decisório nas indústrias. Rizzi e Zanin (2018), corroboram com essa ideia ao ressaltar que as informações de custos são fundamentais para todos os processos das empresas que, juntos, serão base para o processo decisório.

As últimas perguntas em relação à identificação de ferramentas e técnicas da GEC, questionava os participantes sobre quais são os níveis de utilização da Gestão Estratégica de Custos para os seguintes processos: análise de desempenho; obtenção de vantagem competitiva; controle organizacional; e processo decisório. Para isso, os respondentes podiam escolher uma entre cinco opções de resposta, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Nível de utilização da Gestão Estratégica de Custos

Assinale a escala que melhor representa o nível de utilização da Gestão Estratégica de Custos para os seguintes processos:	NU	PU	AVU, AVN	UMV	SU
Análise de desempenho					
FA	18	12	7	12	12
FR (%)	29,51%	19,67%	11,48%	19,67%	19,67%
Obtenção de vantagem competitiva					
FA	14	12	9	14	12
FR (%)	22,95%	19,67%	14,76%	22,95%	19,67%
Controle organizacional					
FA	5	10	12	18	16
FR (%)	8,20%	16,39%	19,67%	29,51%	26,23%
Processo decisório					
FA	2	8	5	22	24
FR (%)	3,28%	13,11%	8,20%	36,07%	39,34%

Legenda: NU = Não utiliza; PU = Pouco utiliza; AVU, AVN = Às vezes utiliza, às vezes não; UMV = Utiliza na maioria das vezes; SU = Sempre utiliza.

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados dispostos na Tabela 8, utilizar a Gestão Estratégica de Custos para o processo decisório é escolha mais representativa entre os participantes da pesquisa, seguida pela utilização da GEC para o controle organizacional. Esses dados corroboram com o apontado por Abbas et al. (2016), onde afirmam que a gestão de custos evoluiu ao longo do tempo, passando a ser aplicada, também, no âmbito gerencial, contribuindo para o controle e aprimorando da tomada de decisão. No entanto, os dados apresentados para utilização da GEC para obtenção de vantagem competitiva e análise de desempenho, representam os maiores índices de não utilização. Além disso, os resultados apurados desencontram os objetivos da Gestão Estratégica de Custos.

Para Hansen e Mowen (2001), a Gestão Estratégica de Custos faz uso dos dados relacionados aos custos como base para o desenvolvimento de estratégias que geram valor e vantagem competitiva sustentável para a empresa. Shank e Govindarajan (1997), apontam que os dados de custos são utilizados de maneira proativa para elaborar estratégias que possibilitem alcançar uma vantagem competitiva superior. Dessa forma, os resultados apresentados na Tabela 8, contradizem entre si, pois, à medida que utilizam a GEC para o processo decisório, as empresas não a utilizam para obtenção de vantagem competitiva. Essa contradição, pode dificultar a competitividade das empresas, uma vez que, para que seja possível garantir a continuidade do negócio é necessária a utilização de ferramentas e técnicas de gestão que promovam a competitividade da empresa no mercado (Costa; Lucena, 2021).

4.1.3 Identificação da aplicação prática dos PGCG

Para identificar a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, foram realizadas 12 perguntas que intercalavam os 4 pilares centrais do guia de boas práticas: Influência, relevância, valor e confiança. A Tabela 9 apresenta as quatro primeiras perguntas referentes ao terceiro grupo do questionário.

Tabela 9 – Parte 1 identificação da aplicação prática dos PGCG

As informações geradas pela gestão de custos proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.

	DT	D	NCND	C	CT
FA	1	4	9	28	19

FR (%)	1,64%	6,56%	14,75%	45,90%	31,15%
Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua.					
	DT	D	NCND	C	CT
FA	4	9	19	22	7
FR (%)	6,56%	14,75%	31,15%	36,07%	11,47%
Os gestores compreendem a finalidade (razão de existir) da empresa.					
	DT	D	NCND	C	CT
FA	-	1	3	30	27
FR (%)	-	1,64%	4,92%	49,18%	44,26%
A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.					
	DT	D	NCND	C	CT
FA	-	-	3	33	25
FR (%)	-	-	4,92%	54,10%	40,98%

Legenda: DT = Discordo totalmente; D = Discordo; NCND = Não concordo, nem discordo; C = Concordo; CT = Concordo totalmente.

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se, ao observar a Tabela 9, que os respondentes convergem entre si em relação à boa reputação da empresa perante as partes interessadas. Ainda, também é percebida a concordância na compreensão da razão de existir das empresas, sendo que apenas 1 respondente declarou discordar em relação à afirmação. Essas percepções, condizem tanto com o objetivo geral do princípio do valor, que é garantir que as decisões gerenciais estejam alinhadas com os objetivos estratégicos da organização, quanto com o objetivo do princípio da confiança, que visa fortalecer a confiança dos envolvidos, demonstrando o compromisso da empresa em utilizar seus recursos de forma ética e sustentável (CGMA, 2023).

Em relação aos relatórios de prestação de contas, as empresas participantes possuem processos diferentes, uma vez que apenas 11,47% dos respondentes concordam totalmente com a afirmação de que os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua, enquanto mais de 52% dos respondentes estão divididos entre “não concordo, nem discordo”, “discordo” ou “discordo totalmente”. Lauschner e Beuren (2004), afirmam que informações financeiras e não financeiras são fundamentais para o sucesso das organizações. Além disso, de acordo com Silveira e Espejo (2020), essas informações devem ser relevantes para as necessidades de decisão dos gestores, sendo precisas, confiáveis, comparáveis e

adequadas. Ainda, devem ser apresentadas de forma clara e compreensível para os usuários (Silveira; Espejo, 2020).

As respostas sobre a afirmação de que as informações geradas pela gestão de custos proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização, condizem com os dados apresentados na Tabela 8 acerca da utilização da GEC para o processo decisório. Embasada no princípio da influência, essa questão está em consonância com Marques, Sousa e Lucena (2021), ao afirmarem que tal princípio busca aprimorar a tomada de decisão e sua implementação em todos os níveis de uma organização.

Após essas questões, foi perguntado aos respondentes se as metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento, além de ser perguntado se a empresa elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização. A Tabela 10 demonstra as respostas apuradas.

Tabela 10 – Questões baseadas no princípio da influência

As metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento.	DT	D	NCND	C	CT
FA	2	10	14	26	9
FR (%)	3,28%	16,39%	22,95%	42,62%	14,75%
A organização elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.	DT	D	NCND	C	CT
FA	3	12	14	26	6
FR (%)	4,92%	19,67%	22,95%	42,62%	9,84%

Legenda: DT = Discordo totalmente; D = Discordo; NCND = Não concordo, nem discordo; C = Concordo; CT = Concordo totalmente.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os dados apresentados na Tabela 10, os respondentes, em sua maioria, apontaram que as metas são discutidas entre as partes interessadas, assim como apontaram que a organização elabora relatórios sobre como os procedimentos da gestão de custos são utilizados dentro da organização. No entanto, em média, cerca de 22% alegaram que esses processos não são realizados, enquanto 22,95%,

em ambas as questões, demonstraram-se neutros em relação a afirmação, escolhendo a opção “não concordo, nem discordo”. A discussão das metas de custo com as partes interessadas e a elaboração de relatórios sobre como a gestão de custos é aplicada dentro de toda a organização, está baseada no princípio da influência em paralelo com a aplicação prática na área de custos de transformação e gestão. Entre as contribuições práticas dessa área, está o desenvolvimento de metas de custo em conjunto com as partes relevantes envolvidas no negócio (CGMA, 2023).

Com isso, os dados respondidos nestas questões, divergem parcialmente do objetivo proposto pelo princípio da influência. De acordo com Garcia et al. (2020), a aplicação prática dos princípios, coloca a comunicação como uma ferramenta chave na gestão de desempenho, pois permite que os gestores se comuniquem de forma eficaz com suas equipes, fornecedores, clientes e outras partes interessadas, fornecendo informações importantes que influenciam a tomada de decisões. Diante disso, ao não realizar processos práticos orientados pelos PGCG, as empresas podem sofrer impactos negativos no desempenho organizacional.

Seguidamente das questões acerca do princípio da influência, foram apresentadas questões baseadas no princípio da relevância. As respostas relativas a essas perguntas, foram organizadas na Tabela 11.

Tabela 11 – Questões baseadas no princípio da relevância

Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.	DT	D	NCND	C	CT
FA	2	10	10	23	16
FR (%)	3,28%	16,39%	16,39%	37,70%	26,23%
Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.	DT	D	NCND	C	CT
FA	2	12	14	23	10
FR (%)	3,28%	19,67%	22,95%	37,70%	16,39%

Legenda: DT = Discordo totalmente; D = Discordo; NCND = Não concordo, nem discordo; C = Concorde; CT = Concorde totalmente.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao verificar os resultados dispostos na Tabela 11, nota-se que a quantidade de respostas concentradas na opção neutra (não concordo, nem discordo), é

relativamente elevada quando comparada com a opção “concordo totalmente”. Ainda, ao comparar essas respostas com a Tabela 10, é possível observar que as respostas mantem certo padrão de concentração, ou seja, em média 21% dos respondentes não expressaram uma opinião clara sobre as afirmações. Além disso, ao relacionar esses dados com a Tabela 1 (características dos participantes da pesquisa), nota-se que cerca de 55% dos respondentes estão no cargo há, no máximo, 5 anos. Isso pode indicar uma falta de conhecimento ou experiência específica para aplicação dos processos nas organizações, visto que o tempo de experiência desses respondentes é considerado baixo quando comparado aos demais participantes.

De acordo com CGMA (2023), uma combinação de conhecimento contábil e financeiro, compreensão dos negócios e habilidades analíticas, e experiência empresarial apropriada é fundamental para o sucesso das organizações. Assim, utilizar técnicas e ferramentas de gestão no ambiente organizacional, é fundamental para garantir a competitividade e continuidade no mercado (Costa; Lucena, 2021).

As empresas que apontaram essas opções de resposta, relataram nas respostas anteriores que utilizam algum método de custeio. No entanto, conforme enfatizado por Anderson (2006), apenas utilizar as informações geradas pelos sistemas de custos, não caracteriza gerenciar os custos de forma estratégica.

A Tabela 12 apresenta as respostas levantadas através das perguntas baseadas no princípio do valor.

Tabela 12 – Questões baseadas no princípio do valor

Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.	DT	D	NCND	C	CT
FA	-	7	18	27	9
FR (%)	-	11,48%	29,51%	44,26%	14,75%
O conjunto de atividades desempenhadas pela empresa (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.	DT	D	NCND	C	CT
FA	1	8	13	30	9
FR (%)	1,64%	13,12%	21,31%	49,18%	14,75%

Legenda: DT = Discordo totalmente; D = Discordo; NCND = Não concordo, nem discordo; C = Concordo; CT = Concordo totalmente.

Fonte: Dados da pesquisa.

O objetivo geral do princípio do valor é garantir que as decisões gerenciais estejam alinhadas com os objetivos estratégicos da organização e que gerem um retorno positivo sustentável tanto para a empresa, quanto para todos os usuários envolvidos (CGMA, 2023). Ao analisar a Tabela 12, é possível observar que os impactos dos resultados dos processos são estimados e permitem a identificação da geração de valor para a maior parte das empresas, sendo que 44,26% e 14,75% dos respondentes, concordam e concordam totalmente, respectivamente, com essa afirmação. Ao estimar esses impactos, a organização pode identificar onde e como está gerando valor. Para Espejo et al. (2023), o princípio do valor, tem como objetivo analisar cenários que apresentem, por meio de informações relevantes apuradas, causa e efeito. Assim, é essencial avaliar todas as oportunidades, ameaças e riscos para gerar valor, realizando uma análise em conjunto com o mercado competitivo (Espejo et al., 2023).

A ênfase da segunda questão apresentada, está na eficácia das atividades desempenhadas pela empresa, que vão desde as relações com fornecedores, até a entrega do produto final. A comparação ao longo do tempo sugere uma abordagem de monitoramento e melhoria contínua para as organizações. Assim, de acordo com os dados dispostos na Tabela 12, pode-se concluir que cerca de 63% das empresas da amostra realizam essa comparação, enquanto 14% discordam sobre a realização. Ainda, 21,31% dos respondentes, apontaram neutralidade em suas respostas, o que pode indicar que o processo é realizado de forma parcial, ou seja, em apenas algumas atividades ou, até mesmo, a falta de conhecimento ou estrutura organizacional para realizar o processo. Essa suposição reforça a afirmação de Silveira e Espejo (2020). Para os autores, as informações das atividades empresariais devem contribuir para o processo decisório, devendo ser relevantes, precisas, confiáveis e comparáveis. Dessa forma, as informações, quando utilizadas de maneira correta, asseguram melhor desempenho nas organizações (Silveira; Espejo, 2020).

As últimas perguntas para identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, bem como as últimas perguntas do questionário, contemplaram questões baseadas no princípio da confiança. A Tabela 13 apresenta a relação de respostas escolhidas pelos participantes da pesquisa.

Tabela 13 – Questões baseadas no princípio da confiança

Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da empresa.	DT	D	NCND	C	CT
FA	2	6	23	22	8
FR (%)	3,28%	9,84%	37,70%	36,07%	13,11%
As políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento.	DT	D	NCND	C	CT
FA	-	-	3	32	26
FR (%)	-	-	4,92%	52,46%	42,62%

Legenda: DT = Discordo totalmente; D = Discordo; NCND = Não concordo, nem discordo; C = Concordo; CT = Concordo totalmente.

Fonte: Dados da pesquisa.

O princípio da confiança reforça a importância de uma gestão responsável e cuidadosa com os recursos da organização (Nunes; Camacho, 2019). Conforme os dados apresentados na Tabela 13, apenas 13,11% dos respondentes concordaram totalmente que os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado com os objetivos e necessidades da empresa. Ainda, 37,70% apontaram não concordar, porém não discordam da afirmação apresentada. Esses dados, divergem do objetivo do princípio da confiança, pois, de acordo com o *CGMA* (2023), o objetivo desse princípio é fortalecer a confiança dos envolvidos nos processos da organização, incluindo empregados, demonstrando o compromisso da empresa em utilizar seus recursos de forma ética e sustentável.

Contudo, de acordo com as respostas apuradas, quase que a totalidade dos respondentes, cerca de 95,08%, afirmaram concordar, ou concordar totalmente, que as políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento. De acordo com o *CGMA* (2016), o objetivo da organização estar em conformidade com a regulamentação é evitar penalidades e “promover a reputação da organização como uma empresa cidadã” (*CGMA*, 2016, p.17). No entanto, os relacionamentos com todos os *stakeholders*, externos e internos, também auxiliam na promoção da reputação das organizações (Assunção, 2020). Diante disso, os dados obtidos na Tabela 13, contrastam entre si, uma vez que as empresas se preocupam com a regulamentação e obrigações legais, porém não

oferecem incentivos para que os colaboradores tenham um comportamento alinhado aos objetivos e necessidades da empresa.

Com isso, conforme afirmam Siqueira e Lucena (2023), a administração responsável de recursos e relações, promove a construção de confiança ao preservar os recursos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da empresa. Isso é alcançado por meio da prestação de contas e da adoção de comportamentos éticos e sustentáveis (Siqueira; Lucena, 2023).

4.2 Análise estatística da relação entre os PGCG e a GEC

Após a análise descritiva, essa etapa teve como objetivo verificar a existência de relação estatisticamente significativa entre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos. Para isso, foi aplicado o teste de correlação de *Spearman* para verificar a existência dessa relação.

Conforme demonstrado no Quadro 9, as variáveis V09 a V26, são as que compõem o Grupo 2 (identificação da utilização de ferramentas e técnicas da GEC), enquanto as variáveis V27 a V38, são as que compõem o Grupo 3 (Identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial). Dessa forma, ao aplicar o teste de correlação nessas variáveis, foi possível obter o p-valor para cada relação. Os dados obtidos através do p-valor indicam se a relação entre duas variáveis analisadas é significativa ou não significativa. A Tabela 14 apresenta os resultados de “p” encontrados para as correlações entre todas as variáveis do Grupo 3 (V27 a V38) com as variáveis de V09 a V17 do Grupo 2.

Tabela 14 – Valores de “p” para as correlações das variáveis V27 a V38 e V09 a V17

	v09	v10	v11	v12	v13	v14	v15	v16	v17
V27	0.070	0.614	0.068	0.251	0.426	0.751	0.017*	0.880	0.013*
v28	0.005**	0.780	0.851	0.787	0.851	0.552	0.011*	0.463	0.010**
v29	0.448	0.185	0.805	0.572	0.805	0.865	0.036*	0.468	< .001***
v30	0.168	0.483	0.750	0.278	0.315	0.478	0.025*	0.482	< .001***
v31	0.764	0.255	0.473	0.952	0.473	0.392	0.047*	0.616	0.031*
v32	0.385	0.154	0.097	0.378	0.331	0.433	0.001**	0.496	< .001***
v33	0.006**	0.113	0.285	0.881	0.802	0.912	< .001***	0.861	< .001***
v34	0.006**	0.339	0.574	0.112	0.983	0.906	0.023*	0.599	0.004**
v35	0.097	0.054	0.495	0.771	0.495	0.884	< .001***	0.633	< .001***
v36	0.274	0.037*	0.576	0.853	0.576	0.530	0.001**	0.695	< .001***
v37	0.037*	0.021*	0.329	0.784	0.329	0.422	0.001**	0.127	< .001***
v38	0.565	0.978	0.786	0.579	0.295	0.080	0.075	0.464	< .001***

Nota: *p<0,05; **p<0,01; ***p<0,001.

Fonte: Dados da pesquisa.

As variáveis do Grupo 2, apresentadas na Tabela 14, correspondem às questões sobre os métodos de custeio utilizados pelas empresas, assim como a satisfação pelo método utilizado. De acordo com os dados da Tabela 14, das 108 correlações realizadas, apenas 29 foram consideradas significativas, sendo que 12 delas são correlações referentes à satisfação dos métodos utilizados (V.17). Cabe destacar que as variáveis sobre os métodos de custeio, apresentadas nessa primeira análise das relações estatísticas, foram adaptadas para que fosse possível relacionar todos os dados apurados na coleta de dados, conforme mencionado nos procedimentos metodológicos. Dessa forma, algumas variáveis que representam os métodos de custeio, apresentaram níveis de significância com relação às variáveis da aplicação prática dos PGCG, conforme demonstrado no Quadro 10.

Quadro 10 – Variáveis dos métodos de custeio com níveis de significância

V.09 - Custeio por absorção	
Variáveis dos PGCG com níveis de significância	V.28 - Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua.
	V.33 - Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.
	V.34 - Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.
	V.37 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.
V.10 – Custeio variável	
	V.36 - O conjunto de atividades desempenhadas pela empresa (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.

Variáveis dos PGCG com níveis de significância	V.37 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.
V.15 - Não utiliza métodos de custeio	
Variáveis dos PGCG com níveis de significância	V.27 - As informações geradas pela contabilidade proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.
	V.28 - Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua.
	V.29 - Os gestores compreendem a finalidade (razão de existir) da empresa.
	V.30 - A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.
	V.31 - As metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento.
	V.32 - A empresa elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.
	V.33 - Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.
	V.34 - Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.
	V.35 - Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.
	V.36 - O conjunto de atividades desempenhadas pela empresa (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.
V.37 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.	

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 10 evidencia as variáveis dos métodos de custeio que obtiveram níveis de significância quando correlacionadas com as variáveis de identificação da aplicação prática dos PGCG. Assim, diante dos dados apresentados, é possível observar que a variável 37 tem correlação significativa com as 3 variáveis dos métodos de custeio mencionadas. Além disso, a variável 36 possui correlação significativa com 2 entre os 3 métodos dispostos no quadro. Já a variável 15, que representa o grupo de não utilização de métodos de custeio, apresentou correlação significativa com a maior parte das variáveis do PGCG, sendo que apenas uma variável, a que aborda a conformidade das políticas e procedimentos internos com as obrigações legais e regulatórias do segmento (V.38), não apresentou correlação significativa.

A Tabela 15 apresenta os valores de “r” das correlações significativas encontradas na Tabela 14 através do p-valor.

Tabela 15 – Valores de “r” das correlações significativas da Tabela 14

	v09	v10	v15	v17
V27	-	-	-0.304	0.316
v28	0.354	-	-0.322	0.329
v29	-	-	-0.270	0.484
v30	-	-	-0.287	0.526
v31	-	-	-0.255	0.277
v32	-	-	-0.402	0.441
v33	0.349	-	-0.439	0.551
v34	0.349	-	-0.290	0.365
v35	-	-	-0.414	0.459
v36	-	0.267	-0.409	0.416
v37	0.268	0.294	-0.400	0.627
v38	-	-	-	0.425

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com Lira e Chaves Neto (2006), para analisar os coeficientes de correlação (r), é necessário verificar se o dado do coeficiente é positivo ou negativo, para que assim seja possível determinar se a correlação é direta ou inversa.

Assim, ao observar os dados da Tabela 15, é possível visualizar que todas as correlações entre a variável 09 e as variáveis da aplicação prática dos PGCG, são positivas. Isso significa que todas essas correlações são diretas. Dessa maneira, quanto maior a utilização do método disposto na variável 09, que representa o custeio por absorção, maior deve ser o número de empresas que concordam que os seus relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a empresa atua. Esse fato também é percebido para a correlação entre a variável 9 com as variáveis 33 e 34. Ou seja, um maior número de empresas utilizando o método de custeio por absorção, indica um maior número de empresas que afirmam que seus custos são monitorados e comparados ao longo do tempo em diversos níveis, assim como são comparados com custos equivalentes de outras empresas.

A mesma situação ocorre em relação à variável 10, que representa o custeio variável. Os coeficientes de correlação apontam para uma correlação positiva, ou seja, uma correlação direta com as variáveis 36 e 37. Dessa forma, ainda que com pouca significância, quanto maior a utilização do método de custeio variável, maior deve ser a avaliação de eficácia das atividades desempenhadas pelas empresas, assim como

deve ser maior a aplicação de incentivos aos empregados para terem um comportamento alinhado aos objetivos e necessidades da empresa.

A variável 15, que está relacionada à não utilização de métodos de custeio, obteve todos os coeficientes de correlação negativos, tornando todas as correlações obtidas como significativas inversas. Ou seja, à medida que aumenta o número de empresas que não utilizam algum método de custeio em suas atividades, tende a diminuir o número de empresas que aplicam práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Abbas et al. (2016), destacam que as ferramentas de gestão, como os métodos de custeio, representam as principais fontes de informações gerenciais para as organizações. Costa e Lucena (2021), afirmam que os PGCG visam melhorar a tomada de decisões, sendo essenciais para o sucesso das organizações. Dessa forma, os dados obtidos através das correlações com a variável 15, reafirmam os objetivos dos métodos de custeio e, conseqüentemente, os objetivos dos PGCG. A não utilização de ferramentas de gestão implica em riscos financeiros e estratégicos, prejudicando a competitividade no mercado e comprometendo a sustentabilidade da empresa a longo prazo.

Os resultados encontrados através das correlações com a variável 17, que demonstrou a satisfação das empresas em relação à escolha dos métodos utilizados, complementam os achados da variável 15. Isso porque, a satisfação das empresas em relação aos métodos utilizados, ou não utilizados, possui relação direta com a aplicação prática dos PGCG. Rizzi e Zanin (2018), condizem com esses achados ao apontar que a escolha bem planejada das ferramentas pode resultar em uma gestão de custos mais eficaz, com informações financeiras mais precisas. Além disso, segundo o *CGMA* (2023), os PGCG também influenciam financeiramente a organização ao orientar a escolha de estratégias que contribuem para a criação de valor. Com isso, os PGCG podem impactar a empresa em suas operações ao orientar o uso de práticas de gestão mais apropriadas, buscando a redução de custos, desperdícios e riscos, além de promoverem relações organizacionais mais eficientes (Costa; Lucena, 2021).

As próximas análises, foram feitas a partir das correlações entre as variáveis dos PGCG (V.27 a V38), com as variáveis V.18 a V.22, que compõem as variáveis da identificação da utilização de ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos.

A Tabela 16 apresenta os resultados do p-valor encontrados para as correlações entre as variáveis mencionadas.

Tabela 16 - Valores de “p” para as correlações das variáveis V27 a V38 e V18 a V22

	v18	v19	v20	v21	v22
v27	0.005**	0.113	< .001***	0.003**	0.001**
v28	0.003**	0.389	0.183	0.112	0.146
v29	0.001**	0.014*	< .001***	0.003**	0.001**
v30	< .001***	0.046*	< .001***	0.004**	0.002**
v31	0.183	0.028*	0.083	0.360	0.126
v32	0.001**	0.008**	< .001***	< .001***	0.011*
v33	< .001***	< .001***	< .001***	0.011*	0.020*
v34	0.069	0.201	0.189	0.263	0.994
v35	0.001**	0.003***	0.013*	0.067	0.020*
v36	0.004**	0.013*	0.003**	0.031*	0.007**
v37	0.002**	0.009**	0.005**	0.011*	0.001**
v38	0.003**	< .001***	< .001***	0.001***	0.008**

Nota: *p<0,05; **p<0,01; ***p<0,001.

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre os valores dispostos na Tabela 16, nota-se que apesar da variável 18 apresentar um número maior de correlações significativas, a V.20 é variável que apresenta significâncias mais fortes. A Tabela 17 apresenta os valores dos coeficientes de correlação para as análises consideradas significativas.

Tabela 17 - Valores de “r” das correlações significativas da Tabela 16

	v18	v19	v20	v21	v22
v27	0.352		0.449	0.372	0.408
v28	0.369				
v29	0.411	0.314	0.601	0.376	0.404
v30	0.436	0.256	0.557	0.362	0.395
v31		0.282			
v32	0.400	0.339	0.443	0.447	0.324
v33	0.462	0.473	0.488	0.325	0.296
v34					
v35	0.407	0.375	0.315		0.298
v36	0.363	0.317	0.378	0.277	0.342
v37	0.397	0.332	0.352	0.324	0.400
v38	0.370	0.460	0.471	0.405	0.334

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados da Tabela 17, as 5 variáveis pertencentes ao grupo da identificação das ferramentas e técnicas da GEC (variáveis de 18 a 22), possuem correlação com as variáveis da aplicação prática dos PGCG (variáveis de 27 a 38). É importante ressaltar, que todas as correlações apresentadas são positivas, o que indicam correlações diretas entre todas as variáveis. Entre elas, a V.20, que aborda a consideração das empresas sobre as informações de custos na formação do preço de venda, possui índices mais fortes em relação às demais. As correlações mais representativas obtidas na Tabela 17, foram demonstradas através do Quadro 11.

Quadro 11 – Correlações de destaque da Tabela 17

Variáveis da aplicação prática dos PGCG	Correlações
V.27 - As informações geradas pela contabilidade proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.	V.20; V.22.
V.29 - Os gestores compreendem a finalidade (razão de existir) da empresa.	V.18; V.20; V.22.
V.30 - A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.	V.18; V.20.
V.32 - A empresa elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.	V.18; V.20; V.21.
V.33 - Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.	V.18; V.19; V.20.
V.35 - Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.	V.18.
V.37 - Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da organização.	V.22.
V.38 - As políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento.	V.19; V.20; V.21.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no Quadro 11, dentre as variáveis analisadas, 3 influenciam diretamente a compreensão dos gestores em relação à razão de existir da empresa, sendo: i) V18 - o controle de custos atrelado ao orçamento/planejamento estratégico; ii) V20 - consideração das informações de custos para formação do preço de venda; iii) V22 - consideração das informações de custos para identificar possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados. Em outras palavras, à medida

que essas 3 variáveis apresentam maior concordância de utilização entre as empresas, o número de gestores que compreendem a razão de existir do negócio, tende a ser maior. Essa análise condiz com Anderson e Dekker (2009). Para os autores, a GEC tem como objetivo apoiar os gestores na integração de longo prazo, através das estratégias da empresa, com as demandas do curto prazo, visando a geração de valor. Dessa forma, a utilização da GEC fortalece a compreensão dos gestores acerca da razão de existir da empresa.

As variáveis 18 e 20 também possuem relação direta sobre outras variáveis da aplicação prática dos princípios. Assim, as variáveis 30 e 32, que destacam a reputação das empresas junto às partes interessadas e a elaboração de relatórios sobre os procedimentos de gestão de custos, respectivamente, refletem a importância do controle e planejamento estratégico. Conforme destacado por Anderson e Dekker (2009), o planejamento estratégico é um processo gerencial que alinha a estrutura de custos da empresa com sua estratégia, visando a melhoria contínua na relação com o ambiente. Desta forma, esse processo contínuo embasa a escolha do posicionamento estratégico, fundamental para a empresa manter-se competitiva (Anderson; Dekker, 2009).

Ainda no Quadro 11, as variáveis 19 e 21, que apresentam dados sobre a consideração das empresas sobre as informações de custos para determinadas atividades, foram destacadas por demonstrarem correlação positiva com as variáveis que representam a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

A variável 19, pertencente ao grupo de identificação das ferramentas e técnicas da GEC, apurou a consideração das empresas acerca da utilização das informações de custos para atividades de legislação fiscal. Tal variável apresentou maior correlação com as variáveis 33 e 38, pertencentes ao grupo de identificação da aplicação prática dos PGCG nas empresas. A V.33, apurou se os custos das atividades das empresas são monitorados e comparados, ao longo do tempo, por nível departamental e por produto e serviço. Já a variável 38, demonstrou se as políticas e procedimentos internos das empresas estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento em que atuam.

Dessa forma, ao apresentarem correlação direta, pode-se afirmar que uma maior consideração das empresas sobre as informações de custos para a legislação

fiscal, implica em um maior monitoramento das atividades de custos, por departamentos e produtos, assim como também implica em uma maior conformidade em relação às obrigações legais e regulatórias dos segmentos. Esses achados estão em acordo com o *CGMA* (2016), que afirma que as organizações buscam conformidade com a regulamentação com o intuito de prevenir penalidades e fomentar a imagem da empresa como uma entidade comprometida com responsabilidade social.

Por fim, a variável 21, além de também obter correlação com a variável 38, indicou correlação com a variável 32, que apontou se as empresas elaboram relatórios sobre como os procedimentos da gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização. Sendo assim, um nível maior de utilização das informações de custos para negociação com clientes e fornecedores, indica, também, um maior nível de elaboração de relatórios sobre como os procedimentos da gestão de custos são utilizados. Esses resultados destacam o princípio da influência que, de acordo com o *CGMA* (2016), reforça a importância de uma comunicação transparente e eficaz entre todas as partes interessadas. Garcia et al. (2020), apontam que essa abordagem coloca a comunicação como uma ferramenta chave, fornecendo informações importantes que influenciam a tomada de decisões. Espejo et al. (2023), complementam ao enfatizar que essas informações proporcionam ao tomador de decisão uma compreensão transparente dos processos empregados.

A Tabela 18 apresenta os resultados de “p” encontrados para as correlações entre as variáveis da aplicação prática dos PGCG e as variáveis V.23 a V.26 da identificação das ferramentas e técnicas da GEC.

Tabela 18 – Valores de “p” para as correlações entre as variáveis V27 a V38 e V23 a V26

	v23	v24	v25	v26
v27	< .001***	< .001***	< .001***	0.006**
v28	< .001***	< .001***	< .001***	0.010*
v29	0.007**	0.004**	0.005**	0.002**
v30	0.004**	0.004**	0.002**	< .001***
v31	0.002**	0.004**	< .001***	0.002**
v32	< .001***	< .001***	< .001***	< .001***
v33	< .001***	< .001***	< .001***	< .001***
v34	< .001***	< .001***	< .001***	< .001***
v35	< .001***	< .001***	< .001***	< .001***
v36	< .001***	< .001***	< .001***	< .001***

v37	< .001***	< .001***	< .001***	< .001***
v38	0.040*	0.009**	0.005**	< .001***

Nota: *p<0,05; **p<0,01; ***p<0,001.

Fonte: Dados da pesquisa.

Entre todas as correlações realizadas, as demonstradas na Tabela 18, são as mais significantes, pois, de forma geral, apresentaram correlações mais fortes em relação às demais. Além disso, nenhuma correlação demonstrada na Tabela 18, apresentou dado não significativo. Com isso, a Tabela 19 apresenta os valores de “r” de todas as correlações da Tabela 18.

Tabela 19 – Valores de “r” das correlações significativas da Tabela 18

	v23	v24	v25	v26
v27	0.556	0.461	0.545	0.350
v28	0.601	0.487	0.526	0.327
v29	0.340	0.363	0.356	0.387
v30	0.360	0.362	0.396	0.460
v31	0.385	0.364	0.526	0.383
v32	0.744	0.560	0.684	0.565
v33	0.675	0.623	0.784	0.684
v34	0.473	0.528	0.434	0.425
v35	0.615	0.506	0.680	0.514
v36	0.658	0.550	0.678	0.507
v37	0.510	0.452	0.594	0.548
v38	0.264	0.330	0.355	0.443

Fonte: Dados da pesquisa.

As últimas variáveis analisadas do grupo da identificação das ferramentas e técnicas da GEC (V23 a V26), tem como objetivo demonstrar o nível de utilização da Gestão Estratégica de Custos para os processos de: Análise de desempenho; Obtenção de vantagem competitiva; Controle organizacional; e Processo decisório.

Ao verificar os valores obtidos nas correlações das variáveis dos PGCG com a análise de desempenho (V.23), é possível observar que as relações mais fortes foram apuradas nas variáveis 32, 33 e 36. Dessa forma, utilizar a GEC nos processos de análise de desempenho, impacta diretamente na aplicação prática de todas as variáveis dos PGCG. No entanto, a diferença entre as análises está no nível de impacto dessas correlações, ou seja, quanto maior o valor da correlação, maior é a proporção de impacto (força) entre as variáveis.

A elaboração de relatórios, o monitoramento e a avaliação dos processos e atividades que envolvem a gestão de custos, representam o conjunto de informações que formam as variáveis que possuem forte correlação em relação à análise de desempenho. Silveira e Espejo (2020), reforçam que essas informações devem ser relevantes para as necessidades de decisão dos gestores e devem ser apresentadas de forma clara e compreensível para os usuários. Assim, a utilização dessas informações nas atividades das empresas, são capazes de gerar valor para a organização e seus *stakeholders* (CGMA, 2016).

A segunda variável apresentada na Tabela 19, engloba os dados que representam os níveis de utilização da GEC para obter vantagem competitiva (V.24). Através desses dados, pode-se concluir que utilizar a GEC para os processos de obtenção de vantagem competitiva resulta em maior aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial nas atividades empresariais. Esses resultados corroboram com os estudos de Shank e Govindarajan (1997), que definiram que a Gestão Estratégica de Custos envolve uma análise dos custos que vai além dos aspectos operacionais, considerando um contexto mais amplo em que os elementos estratégicos são claramente identificados e formalizados. Ainda, de acordo com os autores, os dados de custos são utilizados de maneira proativa para elaborar estratégias que possibilitem alcançar uma vantagem competitiva superior (Shank; Govindarajan, 1997).

A variável que representa a utilização da GEC para os processos de controle organizacional (V.25), também demonstrou correlação significativa com todas as variáveis da aplicação prática dos PGCG. No entanto, a correlação com a variável que identifica se os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo por nível departamental e/ou por produto e serviço, apresentou a correlação mais forte do estudo, com valor de “r” em 0,784. Esse dado indica que, de todas as análises realizadas, utilizar a GEC para os processos de controle organizacional implica, em maior nível, no monitoramento dos custos das atividades por departamento ou produto e serviço. Além disso, esses achados destacam a utilização do princípio da relevância, uma vez que este princípio reforça a importância de obter e analisar informações importantes e úteis para tomar decisões (Garcia et al., 2020).

As últimas correlações analisadas envolvem os níveis de utilização da GEC para os processos decisórios (V.26) e as variáveis de aplicação prática dos PGCG. A

variável 33 apresentou, novamente, a correlação mais forte entre as analisadas, enquanto a variável 28, que indica se os relatórios de prestação de contas das empresas, apresentam dados não financeiros, relacionando-os com o ambiente interno e externo, apresentou a correlação mais baixa. Contudo, essa constatação não diminui a sua relevância. Conforme destacado por Lauschner e Beuren (2004), a integração de informações financeiras e não financeiras é essencial para o sucesso organizacional. Para Costa e Lucena (2021), os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, são capazes de fornecer informações precisas e confiáveis para a gestão e tomada de decisão empresarial. Dessa forma, a aplicação dos PGCG nas empresas, orienta a utilização de ferramentas e práticas adequadas, visando fornecer um conjunto de diretrizes essenciais para o sucesso das organizações (Costa; Lucena, 2021).

4.3 Principais achados do estudo

Neste grupo são discutidos os principais achados das análises dos dados levantados através dos questionários aplicados nas empresas industriais do estado de Mato Grosso do Sul. Para facilitar a organização dos resultados, este grupo foi dividido em 3 subgrupos: Principais achados sobre as ferramentas e técnicas da GEC utilizadas; Principais achados sobre a aplicação prática dos PGCG; Principais achados da relação entre a GEC e os PGCG.

4.3.1 Principais achados sobre as ferramentas e técnicas da GEC

Entre os resultados apurados acerca da utilização de ferramentas e técnicas da GEC pelas empresas, os principais achados apontam que os métodos de custeio variável e custo padrão, são os mais utilizados pelas empresas. Este resultado está em consonância com estudos anteriores, como o de Souza, Silva e Pilz (2010), que destacaram a preferência das empresas por métodos tradicionais de gestão de custos. Os métodos contemporâneos, como o ABC e o TDABC (Kaplan; Cooper, 1998; Kaplan; Anderson, 2007), são adotados por empresas do lucro real e lucro presumido, categorias que, segundo Wathier, Morais e Ecker (2023), possuem estruturas de gestão mais completas e preparadas para a competitividade.

A pesquisa apurou que a maioria das empresas está satisfeita com os métodos de custeio utilizados. Contudo, 26,86% mostram neutralidade em relação à satisfação,

sendo que 55,55% desse grupo, afirmou não utilizar nenhum método de custeio, colocando-os em desvantagem competitiva. Quanto ao controle de custos, 73,77% afirmam que está vinculado ao orçamento e ao planejamento estratégico, concordando com tendências apontadas em estudos anteriores, como o de Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019). No entanto, uma minoria, cerca de 19,67%, diverge dessa associação, contrariando a visão de Codesso, Lunkes e Suave (2013), que destacam o orçamento como essencial para o controle organizacional.

As empresas da amostra reconhecem a importância das informações de custos em diversas atividades empresariais, especialmente na formação do preço de venda e na negociação com clientes e fornecedores. Essa ênfase está alinhada com estudos anteriores, como o de Camargo et al. (2022) e Rizzi e Zanin (2018), que destacam o papel fundamental dessas informações no processo decisório.

Os participantes da pesquisa afirmaram que as empresas utilizam, de forma significativa, a Gestão Estratégica de Custos no processo decisório, seguida pelo controle organizacional. Esse fato está alinhado com a evolução da gestão de custos ao longo do tempo, conforme apontado por Abbas et al. (2016), que destacaram sua aplicação no âmbito gerencial para contribuir com o controle e aprimoramento da tomada de decisão. No entanto, os resultados que indicam a utilização da GEC para obtenção de vantagem competitiva e análise de desempenho, apresentaram baixos índices de utilização, desencontrando os objetivos da GEC.

Shank e Govindarajan (1997) e Hansen e Mowen (2001), enfatizam a importância da GEC no desenvolvimento de estratégias que gerem valor e vantagem competitiva sustentável para as empresas, utilizando dados de custos de forma eficiente. Assim, esses dados apurados na pesquisa são contraditórios entre si, pois, embora usem a GEC para o processo decisório, as empresas não aplicam para obter vantagem competitiva. Essa contradição pode comprometer a competitividade das empresas, pois, de acordo com Costa e Lucena (2021), para que seja possível garantir a continuidade do negócio é necessária a utilização de ferramentas e técnicas de gestão que promovam a competitividade da empresa no mercado.

4.3.2 Principais achados sobre a aplicação prática dos PGCG

Além das ferramentas e técnicas da GEC, a pesquisa também buscou identificar a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial nas

empresas industriais. Dessa forma, os principais achados apontaram que os respondentes convergem entre si em relação à boa reputação da empresa perante as partes interessadas, assim como compreendem a razão de existir das empresas. Essas percepções alinham-se com os objetivos do princípio do valor e da confiança, que visam garantir decisões gerenciais alinhadas aos objetivos estratégicos e fortalecer a confiança dos envolvidos, demonstrando o compromisso ético e sustentável da empresa (CGMA, 2023).

A pesquisa revelou que as empresas participantes possuem diferentes processos em relação aos relatórios de prestação de contas, sendo que apenas 11,47% concordam totalmente que tais relatórios apresentam dados não financeiros relacionados ao ambiente interno e externo, enquanto mais de 52% dos respondentes optaram em responder “não concordo, nem discordo”, “discordo” ou “discordo totalmente”. Segundo Lauschner e Beuren (2004), informações financeiras e não financeiras são fundamentais para o sucesso das organizações. Dessa forma, a necessidade de uma abordagem mais abrangente na elaboração de relatórios de prestação de contas por parte das empresas, visa não apenas atender às expectativas dos *stakeholders*, mas também fortalecer a base para decisões estratégicas mais informadas e sustentáveis (CGMA, 2023).

Os resultados sobre a percepção de que as informações geradas pela gestão de custos embasam julgamentos sobre o futuro da organização, estão alinhados com a utilização da GEC para o processo decisório, sendo que 77% dos respondentes concordam com a afirmação. Embasada no princípio da influência, essa questão está em consonância com Marques, Sousa e Lucena (2021), ao afirmarem que tal princípio busca aprimorar a tomada de decisão e sua implementação em todos os níveis de uma organização.

A maioria dos respondentes indicou que as metas de custos são discutidas com as partes interessadas e que a empresa elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são aplicados internamente. No entanto, aproximadamente 22% afirmaram que esses processos não são realizados, enquanto 22,95% demonstraram neutralidade em ambas as questões. Baseadas no princípio da influência, essas questões divergem parcialmente do objetivo proposto pelo princípio. De acordo com Garcia et al. (2020), a aplicação prática dos PGCG, coloca a comunicação como uma ferramenta chave na gestão de desempenho, pois permite

que os gestores se comuniquem de forma eficaz com suas equipes, fornecedores, clientes e outras partes interessadas, fornecendo informações importantes que influenciam a tomada de decisões. Diante disso, ao não realizar processos práticos orientados pelos PGCG, as empresas podem sofrer impactos negativos no desempenho organizacional.

Após as perguntas sobre o princípio da influência, as questões embasadas no princípio da relevância, questionaram os participantes se os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, tanto no âmbito interno, quanto no externo, comparando-os com custos de outras organizações. O número elevado de respostas concentradas na opção neutra (não concordo, nem discordo), é relativamente elevado quando comparado com a opção “concordo totalmente”. Ao relacionar esses dados com o tempo de cargo dos respondentes, pode-se induzir que o pouco tempo de cargo (cerca de 55% dos participantes possuem até 5 anos de atuação), pode indicar uma falta de conhecimento ou experiência específica para aplicação de alguns processos nas organizações.

De acordo *CGMA (2023)*, uma combinação de conhecimento contábil e financeiro, compreensão dos negócios e habilidades analíticas, e experiência empresarial apropriada é fundamental para o sucesso das organizações. Assim, utilizar técnicas e ferramentas de gestão no ambiente organizacional, é fundamental para garantir a competitividade e continuidade no mercado (Costa; Lucena, 2021). Cabe destacar que as empresas que apontaram essa opção de resposta, relataram, nas questões anteriores, que utilizam algum método de custeio em suas atividades. No entanto, conforme enfatizado por Anderson (2006), apenas utilizar as informações geradas pelos sistemas de custos, não caracteriza gerenciar os custos de forma estratégica.

As questões seguintes demonstraram que a maioria dos respondentes concorda que os resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor, com 44,26% e 14,75% concordando e concordando totalmente, respectivamente. Esse alinhamento com o princípio do valor, segundo Espejo et al. (2023), busca analisar cenários causais para identificar oportunidades, ameaças e riscos, gerando valor por meio de informações relevantes.

Já a questão que enfatiza a eficácia das atividades empresariais, desde as relações com fornecedores até a entrega do produto final, resultou que cerca de 63%

das empresas realizam comparações ao longo do tempo, indicando uma abordagem de monitoramento e melhoria contínua. Contudo, 14% discordam dessa prática, e 21,31% permanecem neutros, sugerindo uma possível realização parcial desses processos ou, até mesmo, a falta de conhecimento específico para a execução, conforme mencionado anteriormente. Essa suposição reforça a afirmação de Silveira e Espejo (2020), os quais afirmam que as informações das atividades empresariais devem contribuir para o processo decisório, devendo ser relevantes, precisas, confiáveis e comparáveis. Dessa forma, as informações, quando utilizadas de maneira correta, asseguram melhor desempenho nas organizações (Silveira; Espejo, 2020).

Por fim, as últimas questões para identificar a aplicação prática dos PGCG, foram embasadas no princípio da confiança. De acordo com Nunes e Camacho (2019), o princípio da confiança reforça a importância de uma gestão responsável e cuidadosa com os recursos da organização. Entretanto, apenas 13,11% dos respondentes concordam totalmente que os empregados recebem incentivos para alinhar seu comportamento com os objetivos da empresa. Esses dados, divergem do objetivo do princípio da confiança, pois, de acordo com o CGMA (2023), o objetivo desse princípio é fortalecer a confiança dos envolvidos nos processos da organização, incluindo empregados, demonstrando o compromisso da empresa em utilizar seus recursos de forma ética e sustentável.

Em contrapartida, quase que a totalidade dos respondentes, cerca de 95,08%, afirmaram concordar, ou concordar totalmente, que as políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento. Embora o objetivo da conformidade seja evitar penalidades e promover a reputação como uma empresa cidadã (CGMA, 2016), os relacionamentos com todos os *stakeholders*, incluindo empregados, também auxiliam na promoção da reputação das organizações (Assunção, 2020).

Para Siqueira e Lucena (2023), a administração responsável de recursos e relações, promove a construção de confiança ao preservar os recursos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da empresa. Isso é alcançado por meio da prestação de contas e da adoção de comportamentos éticos e sustentáveis (Siqueira; Lucena, 2023). Diante disso, os dados obtidos contrastam entre si, uma vez que as empresas se preocupam com a regulamentação e obrigações legais, porém não

oferecem incentivos para que os colaboradores tenham um comportamento alinhado aos objetivos e necessidades da empresa.

4.3.3 Principais achados da relação entre a GEC e os PGCG

Para relacionar as ferramentas e técnicas da GEC com a aplicação prática dos PGCG, foi realizado o teste de correlação de *Spearman*. Os dados aplicados para obter as correlações, foram os dados analisados nos grupos 4.1.2 e 4.1.3. Por meio do teste, foi possível obter os coeficientes de correlação que indicam a força da relação entre as variáveis estudadas. Sendo assim, foi possível identificar se existe relação entre a GEC e os PGCG, assim como em quais níveis estão essas relações.

Os principais achados demonstraram que a não utilização de métodos de custeio indica uma relação mais significativa com a aplicação prática dos PGCG, se comparado à utilização de métodos de custeio. Esse resultado foi verificado através das correlações apresentadas a partir da relação entre as variáveis 15 e as variáveis 27 a 37 do PGCG, sendo que apenas a V.38 não apresentou correlação significativa. A variável 15 representa as respostas obtidas sobre a não utilização de métodos de custeio das empresas da pesquisa, de modo que as correlações mais fortes foram encontradas na relação com as variáveis 33 e 35. Dessa forma, por terem sido obtidas 11 correlações de 12 variáveis analisadas e como todos os coeficientes obtidos foram negativos (correlações inversas), pode-se concluir que a não utilização de métodos de custeio, implica em uma menor utilização dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Outra análise realizada, envolve a satisfação das empresas em relação ao método escolhido. Neste caso, as empresas que não utilizam métodos de custeio, também informaram a sua satisfação em relação a não utilizar algum método. Os resultados encontrados através do teste de correlação de *Spearman*, apontam que quanto maior a satisfação com os métodos de custeio utilizados, maior será o nível de aplicação dos PGCG. Essa relação é ainda mais significativa para as variáveis relacionadas aos princípios do valor (29,35,36) e da confiança (30,37,38), uma vez que os coeficientes mais altos são pertencentes a essas variáveis.

A variável que representou os dados sobre o controle de custos estar atrelado ao orçamento e planejamento estratégico da empresa (variável 18), apresentou coeficientes de correlação positivos com as variáveis de aplicação prática dos PGCG,

não obtendo valores de correlação significativos apenas com as variáveis 31 e 34. Os valores apurados no teste, apontaram correlações mais fortes para as variáveis 30 (princípio da confiança) e 33 (princípio da relevância). Com isso, é possível indicar que a utilização do controle de custos ao orçamento e planejamento estratégico da empresa possui relação direta com a aplicação prática dos PGCG. Isso quer dizer que quanto maior a utilização do controle de custos para o orçamento e planejamento estratégico, tende a ser maior a aplicação prática dos PGCG.

As próximas variáveis analisadas, foram obtidas através das respostas das empresas sobre a consideração das informações de custos para: atendimento à legislação fiscal (v19); formação do preço de venda (v20); negociação com fornecedores e clientes (v21); identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados (v22). Entre os dados apurados, os coeficientes das quatro variáveis, apresentaram correlações mais significativas com as variáveis do princípio da confiança (30,37,38). Por outro lado, as variáveis 28 e 34 (ambas do princípio da relevância), não obtiveram nenhuma relação.

Desta forma, pode-se indicar que, de forma geral, à medida que aumenta a consideração das empresas em relação às informações de custos para atendimento à legislação fiscal, formação do preço de venda, negociação com fornecedores e identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados, tende a aumentar, também, a aplicação prática dos PGCG, especialmente os princípios da confiança.

Por fim, as últimas análises realizadas, verificaram se existe correlação significativa entre as variáveis que mediram o nível de utilização da GEC, em alguns processos, com as variáveis de aplicação prática dos PGCG. Os processos verificados foram: análise de desempenho (v23); obtenção de vantagem competitiva (v24); Controle Organizacional (v25); Processo decisório (v26). As correlações apresentadas nesta última etapa, foram as que obtiveram maiores índices de correlação. Ainda, todas as correlações foram consideradas significativas para a análise.

Entre os dados apurados, as correlações entre as variáveis da GEC e as variáveis dos PGCG, apresentaram maior influência nas variáveis do princípio da relevância. Contudo, cabe enfatizar, que todas as correlações, desse grupo de análise, foram consideradas significativas. Com isso, pode-se concluir que quanto

maior o nível de utilização da GEC para análise de desempenho, obtenção de vantagem competitiva, controle organizacional e processo decisório, maior deve ser o nível de utilização das práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo geral relacionar os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e a Gestão Estratégica de Custos em empresas industriais. Para que o objetivo fosse alcançado, foi realizado um levantamento de dados através da aplicação de questionários adaptados dos estudos de Garcia et al. (2020) e Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019). Os dados coletados foram submetidos à aplicação do teste de correlação de *Spearman*, possibilitando, assim, analisar as relações entre as variáveis da pesquisa.

Os principais resultados apurados, apontaram que os métodos de custeio variável e custo padrão são os mais utilizados pelas empresas. Apesar de serem métodos considerados tradicionais (Kaplan; Cooper, 1998), a pesquisa apurou que a maioria das empresas está satisfeita com os métodos de custeio utilizados. Diante disso, o estudo verificou que quanto maior a satisfação com os métodos de custeio utilizados, maior será o nível de aplicação dos PGCG nas empresas. Além disso, ao relacionar as variáveis dos métodos de custeio com as variáveis dos PGCG, foi possível concluir que a não utilização de métodos de custeio, implica em uma menor utilização dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Condizendo com as tendências apontadas em estudos anteriores, como o de Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019), o controle de custos está atrelado ao orçamento e ao planejamento estratégico em mais de 73% das empresas. Sendo assim, através dos dados levantados e das correlações realizadas, foi possível determinar que quanto maior a utilização do controle de custos para o orçamento e planejamento estratégico, tende a ser maior a aplicação prática dos PGCG.

Ainda, as empresas da amostra reconhecem a importância das informações de custos em diversas atividades empresariais, especialmente na formação do preço de venda e na negociação com clientes e fornecedores. Dessa maneira, de forma geral, à medida que aumenta a consideração das empresas em relação às informações de custos para atendimento à legislação fiscal, formação do preço de venda, negociação com fornecedores e identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados, tende a aumentar, também, a aplicação prática dos PGCG, especialmente os princípios da confiança.

Por fim, utilizar a Gestão Estratégica de Custos para o processo decisório foi a escolha mais representativa entre os participantes da pesquisa, seguida pela

utilização da GEC para o controle organizacional. Embora a maioria das empresas afirmaram não utilizar a GEC para obtenção de vantagem competitiva e análise de desempenho, o teste de correlação demonstrou forte correlação positiva entre essas variáveis e as variáveis dos PGCG, indicando, assim, que quanto maior o nível de utilização da GEC para análise de desempenho, obtenção de vantagem competitiva, controle organizacional e processo decisório, maior deve ser o nível de aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Desta forma, é possível afirmar, utilizando-se dos resultados estatísticos, que existe relação entre os Princípios Globais de Contabilidade e a Gestão Estratégica de Custos. Além disso, pode-se definir que essa relação é causal, uma vez que a utilização de ferramentas e técnicas da GEC, implica em maior aplicação das práticas dos PGCG.

Este trabalho possui algumas limitações. A primeira delas diz respeito à amostra utilizada para análise de dados. Por se tratar de empresas industriais localizadas no estado de Mato Grosso do Sul, os dados obtidos não podem ser generalizados para todas as indústrias. Portanto, indica-se, em pesquisas futuras, o levantamento de dados em outras populações e regiões, a fim de verificar se os dados obtidos diferem entre si. A segunda limitação está relacionada ao instrumento de pesquisa. Para levantamento de dados, essa pesquisa utilizou-se de um questionário adaptado dos estudos de Zanin, Dal Magro e Mazzioni (2019) e Garcia et al. (2020). Diante disso, indica-se, em estudos futuros, a utilização de novos instrumentos que possuam outras variáveis com a finalidade de obter novos dados para análise. A terceira limitação está no procedimento de análise de dados. Para atender aos objetivos propostos, este estudo utilizou-se da estatística descritiva e inferencial, sendo esta por meio do teste de correlação de *spearman*. Diante disso, sugere-se, em pesquisas futuras, a utilização de outros testes, com diferentes abordagens, que permitam alcançar os resultados desejados.

Para além dos objetivos aqui atendidos, sugere-se, ainda, a realização de pesquisas que investiguem como ampliar a utilização de ferramentas e técnicas da Gestão Estratégica de Custos, para que, em uma relação de causa e efeito, também amplie a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Outra sugestão de pesquisa refere-se a realizar entrevistas com *stakeholders* das empresas

para identificar quais são os desafios e oportunidades para implementação dessas ferramentas e técnicas nos negócios.

Como contribuições, os resultados obtidos neste trabalho oferecem diretrizes às empresas industriais para promover boas práticas gerenciais que, ao serem seguidas, podem favorecer o sucesso das organizações. Além disso, ao oferecer essas diretrizes, o trabalho contribui com o fortalecimento do segmento industrial do estado de Mato Grosso do Sul e, conseqüentemente, com o fortalecimento da economia regional.

Ainda, o trabalho não se encerra ao final desta pesquisa. Um curso de “Gestão de Custos e Formação do Preço de Venda”, será aplicado a todas as empresas participantes da pesquisa ainda no primeiro semestre do ano de 2024. Além disso, os resultados encontrados através dos dados deste estudo, serão dispostos em um “relatório executivo” e divulgados para as empresas industriais que demonstraram interesse nos resultados da pesquisa.

REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ABBAS, KATIA; GREJO, LETÍCIA MATIOLLI; PAVÃO, JULIANE ANDRESSA; VELOSO, CLAUDINÉIA NUNES. Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em Organizações Hospitalares: Uma Análise Descritiva da Literatura Nacional e Internacional. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, [S. l.], v. 5, n. 2, p. 24–38, 2016.

ALVES. S. R. A. **Princípios globais de contabilidade gerencial: um estudo sobre o conhecimento e aplicação prática sob a ótica dos gestores e profissionais da área**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis). Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa/PB, 2023.

ANDERSON, Shannon W. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 481-506, 2006.

ANDERSON, Shannon W.; DEKKER, Henri C. Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. **Accounting Horizons**, v. 23, n. 2, p. 201-220, 2009.

ARAÚJO, Aneide Oliveira. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

ASSUNÇÃO, Gardênia Mendes De. A Contabilidade Gerencial como Ferramenta de Apoio à Gestão Empresarial Diante do Atual Cenário de Incertezas: Reflexos da Pandemia da Covid-19 nos Negócios. In: **XI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2020**. 2020.

CAMARGO, A.; ZANIN, A.; ESPEJO, M. M. dos S. B.; KRUGER, S. D. Tomada de decisão subsidiada na gestão de custos: uma análise de indústrias do estado de Mato Grosso do Sul. **Research, Society and Development**, [S. l.], v. 11, n. 15, p. e336111536982, 2022.

CEMBRANEL, Priscila; FLORIANO, Leonardo; CARDOSO, Jessica. Mulheres em cargos de liderança e os seus desafios no mercado de trabalho. **Ciências da Administração**, v. 22, n. 57, p. 58-67, 2020.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (CGMA). **Princípios globais de contabilidade gerencial** ©, 2016.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (CGMA). **CGMA OVERVIEW**, 2023. Disponível em: < <https://www.cgma.org/aboutcgma.html>> Acesso em 15 de dezembro de 2023.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (CGMA). **GMAP - Global Management Accounting Principles 2nd edition**. 2023. Disponível em: < <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/gmap-global-accounting-principles>> acesso em 23 de out. de 2023.

CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. Strategic management accounting techniques: exploring distinctive features and adoption influencing variables. In: **5th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research**. Brussels, Belgium. 2006.

CODESSO, M. M.; LUNKES, R. J.; SUAVE, R. Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de balneário Camboriú – SC. **Revista Turismo Visão e Ação**, v. 15, n. 2, p. 279-294, 2013.

COLLIER, Paul M. **Accounting for managers: Interpreting accounting information for decision making**. John Wiley & Sons, 2015.

Confederação Nacional da Indústria. **SÉRIE ESPECIAL: A cada real produzido pela indústria, são gerados R\$ 2,32 para a economia brasileira**. 2023. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/especiais/serie-especial-a-cada-real-produzido-pela-industria-sao-gerados-r-232-para-a-economia-brasileira/> Acesso em: 10 de janeiro de 2024.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. Profit priorities from activity-based costing. **Harvard business review**, v. 69, n. 3, p. 130-135, 1991.

COSTA, I. L. S; LUCENA, W.G.L. **Princípios globais de contabilidade gerencial: relação de práticas gerenciais com a reputação corporativa e com o desempenho das companhias abertas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa - PB, 2017.

COSTA, I.L.S; LUCENA, W. G. L. Relação das práticas gerenciais com a reputação corporativa das organizações brasileiras. In: **INTERNACIONAL CONFERENCE ACCOUNTING**. 2018

COSTA, INGRID LAÍS DE SENA; LUCENA, WENNER GLAUCIO LOPES. Princípios globais de contabilidade gerencial: a relação entre as práticas gerenciais e o desempenho de empresas brasileiras. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 23, p. 503-518, 2021.

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J. David. **Projeto de pesquisa:- Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Penso Editora, 2021.

CURADO, Maria Alice Santos; TELES, Júlia; MARÔCO, João. Análise de variáveis não diretamente observáveis: influência na tomada de decisão durante o processo de investigação. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 48, p. 146-152, 2014.

ELLRAM, Lisa M.; STANLEY, Linda L. Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits. **Journal of purchasing and supply management**, v. 14, n. 3, p. 180-191, 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; OLIVEIRA, Luigy Anderson dos Santos; OLIVEIRA, Thiago Matheus De; FERNANDES, Natália; ANDRADE, Guilherme Alves de Souza. O processo de implementação de práticas gerenciais sob o aparato dos princípios globais de contabilidade gerencial (pgcg) no contexto da covid-19. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, [S. l.], v. 12, n. 23, p. 112–134, 2023.

FAVERO, L. P. **Manual de análise de dados**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FEIJÓ, Amanda Monteiro; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; PETRI, Sérgio Murilo. O uso das escalas Likert nas pesquisas de contabilidade. **Revista Gestão Organizacional**, v. 13, n. 1, p. 27-41, 2020.

FELDMANN, P. R., JACOMOSSI, R. R., BARRICHELLO, A.; MORANO, R. S. A relação entre a Inovação e a Competitividade Global: o papel mediador das Práticas de Gestão avaliadas por

modelagem de equações estruturais. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 21, p. 195-212, 2019.

FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jeferson. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Revista eletrônica lato sensu**, v. 5, n. 1, p. 1-8, 2008.

GANTZEL, GERSON; ALLORA, VALERIO. **Revolução nos custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

GARCIA, J. F.; JORGE, F. dos S.; CARRARO, W. B. W. H.; SOUZA, Ângela R. L. de. Princípios globais de contabilidade gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise em organizações do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade da UFBA**. Salvador, Bahia. Vol. 14, n. 2 (maio/ago. 2020), p. 51-66, 2020.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. AMGH Editora, 2013

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUIMARÃES, Paulo Ricardo Bittencourt. **Métodos quantitativos estatísticos**. Curitiba: lesde Brasil SA, 2018.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Trad. Robert B. Taylor. 1. Ed. São Paulo: 2001.

HANSEN, D.R; MOWEN, M.M; GUAN, L. **Cost management: accounting & control**. 6ª edição. South Western Cengage Learning, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Comissão Nacional de Classificação**. 2024. Disponível em: <https://cnae.ibge.gov.br/?option=com_cnae&view=estrutura&Itemid=6160&tipo=cnae&versao_classe=7.0.0&versao_subclasse=10.1.0> Acesso em 10 de jan. de 2024.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**; trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits**. Harvard business press, 2007.

KRUGER, S. D., PRESTES, M., MAZZIONI, S.; PETRI, S. M. Processo decisório sob efeito de preferências: aversão e exposição ao risco. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, n. 36, p. 166-187, 2018.

KRUGER, S. D.; MENEGON, R.; DALLA PORTA, C.; ZANIN, A. Estágio evolutivo da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas. **Ágora: revista de divulgação científica**, v. 27, p. 117-137, 2022.

LACRUZ, A. J; LEMOS, K.R; GUEDES, T.A; NOSSA, V. Governança e Captação de Recursos no Terceiro Setor: Análise da Influência das Dimensões de Governança nas Doações Vinculadas a Projetos. In: **Proceedings of the St. 1a International Conference of The Third Sector: Management and Accounting Issues**. Brasília, Brasil, 2019.

LAUSCHNER, Marco Antonio; BEUREN, Ilse Maria. Gestão estratégica de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 53-84, 2004.

LENZ, E.; FEIL, A. A. A ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA DE GESTÃO INDUSTRIAL. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 112–127, 2016.

LIRA, Sachiko Araki; CHAVES NETO, Anselmo. Coeficientes de correlação para variáveis ordinais e dicotômicas derivados do coeficiente linear de Pearson. **Ciência & Engenharia**, v. 15, n. 1/2, p. 45-53, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa; amostragens e técnicas de pesquisa; elaboração, análise e interpretação de dados. In: **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisa; amostragens e técnicas de pesquisa; elaboração, análise e interpretação de dados**. p. 277-277.2012.

MARQUES, V.N.M.De; SOUSA, I.M.O.De; LUCENA, W.G.L. O impacto do ciclo de vida organizacional na aderência aos princípios globais de contabilidade gerencial: uma análise para as empresas da b3 no período de 2010 a 2019. In: **IV Congresso UFU de Contabilidade**. 2021. Uberlândia, MG. Disponível em: <
https://eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/contufu2021_completo0004.pdf> Acesso em: 20 de novembro de 2023.

MEIRELES, Manuel. O Processo Estatístico: tipos de variáveis. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 15, n. 2, p. 1-6, 2021.

MOTA, Janine da Silva. Utilização do Google Forms na pesquisa acadêmica. **Humanidades & Inovação**, v. 6, n. 12, p. 371-373, 2019.

NAKAGAWA, MASAYUKI. **Gestão estratégica de custos, conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NORMANDO, David; TJÄDERHANE, Leo; QUINTÃO, Cátia Cardoso Abdo. A escolha do teste estatístico-um tutorial em forma de apresentação em PowerPoint. **Dental Press Journal of Orthodontics**, v. 15, p. 101-106, 2010.

NUNES, Daniela Fagundes Carnelós; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. Práticas Fundamentais de Contabilidade Gerencial e o Princípio da Confiança: um estudo em empresas brasileiras de grande porte. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2019.

PORTAL DA INDÚSTRIA. **Indústria de A a Z**. 2024. Disponível em: <
<https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/#:~:text=Este%20setor%20%C3%A9%20estruturado%20em,a%20constru%C3%A7%C3%A3o%20civil%20e%20servi%C3%A7os>> Acesso em 10 de jan. de 2024.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RIZZI, D.; ZANIN, A. Estratégia de formação de preço de venda/serviço dos empreendedores incubados na recepeti. **Revista Holos**, Ano 34, V. 2, 2018.

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao Estudo de um Modelo Conceitual de Sistemas de Informação de Gestão Estratégica**. Tese (Doutorado em Controladoria), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Strategic Cost Management**. New York: The Free Press, 1993.

SHANK, JOHN K.; GOVINDARAJAN, VIAJAY. **A revolução dos custos como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos**. 2 ed. Rio De Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Maria Valesca Damásio de Carvalho. **Introdução às teorias econômicas**. 2016.

SILVA, J. C. DA C.; ZANIN, A.; CAMARGO, A. O POWER BI COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NA CONTABILIDADE GERENCIAL. **Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN)**, v. 6, n. 1, 12 nov. 2022.

SILVEIRA, N. F.; ESPEJO, M. M. D. S. B. Uma Nova Configuração do Sistema de Gestão de Desempenho de uma Instituição Federal de Ensino Superior à Luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, 2020.

SIMMONDS, K. Strategic Management Accounting. **Management Accounting**, v. 59, n. 4, p. 26-29, 1981.

SIQUEIRA, Diengo Dantas; LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. Fatores contingenciais organizacionais e individuais e práticas gerenciais: um estudo à luz dos princípios globais de contabilidade gerencial. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 22, p. 2, 2023.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese de Doutorado (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

SOARES, Eduardo Codevilla; ARAÚJO, Daniel Alves da Rocha; BELÉM, Víctor Emanuel de Jesus; COSTA PINHO, Wellerson. Características essenciais do microempreendedor individual de Boa Vista-RR. **Navus-Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 9, n. 3, p. 85-97, 2019.

SOUSA, Áurea. Coeficiente de correlação de Pearson e coeficiente de correlação de Spearman: o que medem e em que situações devem ser utilizados? **Correio dos Açores**, p. 19-19, 2019.

SOUZA, Marcos Antonio; SILVA, Élio Justo; PILZ, Nestor. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 145-167, 2010.

SOUZA, Marcos Antônio; MELLO, Eliane. Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 11-40, 2011.

TIROLE, Jean. **Economia para o bem comum**. Princeton University Press, 2018.

WATHIER, Cátia Luana; MORAIS, Roberto Tadeu Ramos; ECKER, Francisco. OS EFEITOS ECONÔMICOS E TRIBUTÁRIOS DA EXCLUSÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO SIMPLES NACIONAL: ESTUDO DE CASO. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 12, n. 1, p. 105-136, 2023.

ZANIN, Antonio; DAL MAGRO, Cristian Baú; MAZZIONI, Sady. Organizational characteristics and the usage of costs management in decision-making process. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. e2793-e2793, 2019.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Insira um endereço de e-mail para que seja possível encaminhar as informações sobre o curso de custos e formação de preço de venda (não obrigatório)

Se deseja receber os resultados encontrados nesta pesquisa, insira um endereço de e-mail a seguir (não obrigatório)

Parte 1 - Qualificação - Respondente e Empresa

As perguntas a seguir devem ser respondidas de acordo com as características do respondente e da empresa em que atua.

Cargo do respondente:

- Analista de Custos
- Coordenador de custos
- Controller*
- Contador
- Sócio Administrador
- Gerente/Diretor Comercial
- Gerente/Diretor Administrativo
- Gerente/Diretor Operacional
- Auxiliar Administrativo
- Auxiliar Contábil
- Outro. Especificar:

Gênero:

- Feminino
- Masculino
- Prefiro não responder
- Outro:

Tempo que trabalha no cargo:

- Até 2 anos
- De 3 a 5 anos
- De 6 a 10 anos
- Acima de 10 anos

Maior titulação do respondente:

- Ensino fundamental completo
- Ensino médio completo
- Ensino técnico
- Ensino superior completo
- Mestrado
- Doutorado

(.) Outro:

Área de formação da maior titulação:

- Ciências Contábeis
- Administração
- Economia
- Engenharia de Produção
- Outras Engenharias
- Outras áreas. Especifique:

Tempo de Atividade da Empresa:

- Até 3 anos
- De 4 a 8 anos
- De 9 a 15 anos
- De 16 a 30 anos
- Acima de 30 anos

Forma de tributação da Empresa:

- Simples Nacional
- Lucro Presumido
- Lucro Real

Número de funcionários:

- Até de 20 funcionários
- De 21 a 40 funcionários
- De 41 a 60 funcionários
- De 61 a 100 funcionários
- De 101 a 150 funcionários
- Acima de 150 funcionários

Parte 2 – Identificação das ferramentas da Gestão Estratégica de Custos* utilizadas nas empresas

*A Gestão Estratégica de Custos (GEC) é uma maneira de olhar para os gastos de uma empresa de forma mais ampla. Isso significa que a empresa considera como os custos se encaixam em sua estratégia geral. Em vez de apenas olhar para os números, são utilizadas informações sobre os custos para criar estratégias que ajudem a empresa a se destacar e ser mais competitiva a longo prazo.

Método(s) de custeio utilizado(s) pela empresa (Marque uma ou mais respostas):

- Custeio por absorção
- Custeio variável
- Custeio ABC (Custeio baseado em atividades)
- Custeio TDABC (Custeio baseado em atividades e tempo)
- Custeio UEP
- Custeio custo padrão
- Não utiliza método de custeio
- Outro:

Em relação a realidade da empresa, responda as afirmações a seguir.

A empresa está satisfeita com o método de custeio utilizado

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa:

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Em que medida a empresa considera as informações de custos nas atividades empresariais para:

Atendimento da legislação fiscal

- Não é importante
- Às vezes é importante
- Mediana
- Importante
- Muito importante

Formação do preço de venda

- Não é importante
- Às vezes é importante
- Mediana
- Importante
- Muito importante

Negociação com fornecedores e/ou clientes

- Não é importante
- Às vezes é importante
- Mediana
- Importante
- Muito importante

Identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados

- Não é importante
- Às vezes é importante
- Mediana
- Importante
- Muito importante

Assinale a escala que melhor representa o nível de utilização da Gestão Estratégica de Custos para os seguintes processos:

Análise de desempenho

- Não utiliza
- Pouco utiliza
- Às vezes utiliza, às vezes não
- Utiliza na maioria das vezes
- Sempre utiliza

Obtenção de vantagem competitiva

- Não utiliza
- Pouco utiliza
- Às vezes utiliza, às vezes não
- Utiliza na maioria das vezes
- Sempre utiliza

Controle organizacional

- Não utiliza
- Pouco utiliza
- Às vezes utiliza, às vezes não
- Utiliza na maioria das vezes
- Sempre utiliza

Processo decisório

- Não utiliza
- Pouco utiliza
- Às vezes utiliza, às vezes não
- Utiliza na maioria das vezes
- Sempre utiliza

Parte 3 – Identificação da aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

As afirmações a seguir devem ser respondidas de acordo a realidade mais próxima da empresa.

A edição mais recente* do documento que aborda os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial pode ser acessada, na íntegra, clicando no link a seguir:
https://drive.google.com/file/d/1RstagV33yqFKcCOUBHDZ-XE-QOExCQ7m/view?usp=share_link

*Esta edição ainda não está disponível traduzida para o português.

Para acessar a edição anterior, traduzida para o português, clique no link a seguir:
https://drive.google.com/file/d/1CyvFON5P19XGRywSz2kApvckCIYgk8Qm/view?usp=share_link

Assinale de acordo com o nível de concordância mais próximo a realidade da empresa.

As informações geradas pela contabilidade proporcionam às partes interessadas evidências que permitem embasar os julgamentos sobre o futuro da organização.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Os relatórios de prestação de contas apresentam dados não financeiros, bem como os relaciona com o ambiente interno e externo no qual a organização atua.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Os dirigentes compreendem a finalidade (razão de existir) da organização.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

A empresa possui boa reputação perante as partes interessadas e isso é percebido nos âmbitos interno e externo.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

As metas de custo são discutidas entre gestores e demais partes interessadas para obter aceitação e comprometimento.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

A organização elabora relatórios sobre como os procedimentos de gestão de custos são utilizados dentro de toda a organização.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo

Concordo totalmente

Os custos das atividades são monitorados e comparados ao longo do tempo, em nível departamental e/ou por produto e serviço.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Os custos são comparados com custos equivalentes de outras organizações.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Os impactos dos resultados dos processos são estimados, permitindo a identificação da geração de valor.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

O conjunto de atividades desempenhadas pela organização (desde as relações com os fornecedores até a entrega do produto/serviço) é avaliado quanto à eficácia e comparado ao longo do tempo.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Os empregados recebem incentivos para terem um comportamento alinhado aos objetivos organizacionais e necessidades da empresa.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

As políticas e procedimentos internos estão em conformidade com as obrigações legais e regulatórias do segmento.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

