



**O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DE PRÁTICAS GERENCIAIS SOB O APARATO DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL (PGCG) NO CONTEXTO DA COVID-19.**

**Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo**

Doutora em Controladoria e Contabilidade (USP)

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

e-mail: [marcia.bortolucci@ufms.br](mailto:marcia.bortolucci@ufms.br)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9081-781X>

**Luigy Anderson dos Santos Oliveira**

Graduado em Ciências Contábeis (UFMS)

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

E-mail: [luigy.anderson@hotmail.com](mailto:luigy.anderson@hotmail.com)

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-7384-0637>

**Thiago Matheus de Oliveira**

Graduado em Ciências Contábeis (UFMS)

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

e-mail: [thiagomocr7@gmail.com](mailto:thiagomocr7@gmail.com)

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-9924-5028>

**Natalia Fernandes**

Mestre em Ciências Contábeis (UFMS)

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

e-mail: [19nataliafernandes@gmail.com](mailto:19nataliafernandes@gmail.com)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3139-743X>

**Guilherme Alves de Souza Andrade**

Mestre em Ciências Contábeis (UFMS)

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

E-mail: [gui.souzandrade40@gmail.com](mailto:gui.souzandrade40@gmail.com)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6037-9196>

**RESUMO:**

Esta pesquisa tem por objetivo compreender o processo de implementação de práticas gerenciais sob o aparato dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) no contexto da Covid-19. Para atingir esse propósito, realizou-se uma pesquisa qualitativa, operacionalizada por meio de um estudo de caso único, em uma empresa de médio porte do ramo alimentício da região Centro-Oeste brasileira, durante o período pandêmico. Foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o diretor presidente, um vendedor e um membro da consultoria contratada responsável por gerir as mudanças. Os resultados desta investigação indicam que a obtenção de sucesso na implementação de práticas gerenciais perpassa os pilares dos PGCG, evidenciando que um Sistema de Controle Gerencial estabelecido a partir da boa comunicação, informação de qualidade, avaliação do impacto no valor da empresa e no gerenciamento de recursos e relacionamentos pessoais no ambiente organizacional tende a subsistir em momentos de crise.

**PALAVRAS-CHAVE:** Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Práticas Gerenciais. Estudo de Caso. Covid-19.

**ABSTRACT:**

This research aims to understand the process of implementing management practices under the framework of the Global Principles of Management Accounting (PGCG) in the context of Covid-19. To achieve this purpose, a qualitative research was carried out, operationalized through a single case study, in a medium-sized company in the food industry in the Brazilian Midwest region, during the pandemic period. Semi-structured interviews were conducted with the CEO, a salesperson and a member of the contracted consultancy responsible for managing the changes. The results of this investigation indicate that achieving success in the implementation of management practices permeates the pillars of the PGCG, showing that a Management Control System established based on good communication, quality information, assessment of the impact on the company's value and on the management of personal resources and relationships in the organizational environment tend to survive in times of crisis.

**KEYWORDS:** Global Principles of Managerial Accounting. Management Practices. Case Study. Covid-19. Mazzon Matrix.

## 1 INTRODUÇÃO

Em março de 2020, a pandemia do vírus SARS-CoV-2 foi oficialmente declarada e reconhecida pela Organização Mundial da Saúde (OMS) (BBC, 2020), a qual viria a se tornar um dos maiores desafios à humanidade, principalmente em virtude da escala global de seus efeitos (RODRIGUES *et al.*, 2021). O *lockdown*, medida amplamente adotada para conter a disseminação do vírus, gerou uma interrupção inevitável nas atividades econômicas de diferentes setores (BONACCORSI *et al.*, 2020). Dentro desse contexto, as pequenas e médias empresas foram as que mais sofreram, principalmente devido à necessidade de tomarem decisões críticas e complicadas num curto espaço de tempo (ETEMAD, 2020; DETTORI; FLORIS, 2022).

Dentre as principais dificuldades enfrentadas, destacam-se a redução no nível de vendas (SHETTY *et al.*, 2020), assim como a produção e operações internas da organização (YANG; DI, 2022). Uma vez que grande parte das práticas organizacionais se tornaram insuficientes para contornar os novos problemas (ALAM; 2020), a crise pandêmica impeliu as empresas a pensarem novas maneiras de organizar suas atividades gerenciais (GUNESSEE; SUBRAMANIAN, 2020), a fim de aperfeiçoar suas habilidades de desenvolver estratégias efetivas frente a essas contingências (DETTORI; FLORIS, 2022).

Dentro de ambientes permeados de incertezas, a contabilidade gerencial constitui uma das principais ferramentas utilizadas para auxiliar o processo decisório das organizações (NAJERA RUIZ; COLLAZO, 2021). Esse recurso é extremamente importante para manter as empresas em direção às suas metas de curto, médio e longo prazo (TRUANT *et al.*, 2021), especialmente em períodos turbulentos (BROCCARDO *et al.*, 2017). Os benefícios obtidos pelo auxílio de práticas de contabilidade gerencial no processo decisório transcendem a esfera meramente pecuniária (custos e vendas), propiciando estratégias que promovem vantagens competitivas, melhor desempenho e continuidade organizacional (COSTA; LUCENA, 2021).

Mudanças econômicas que impactam o modo convencional das atividades organizacionais demandam um novo posicionamento da contabilidade gerencial (COSTA; LUCENA, 2021). Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCGs), nesse contexto,



servem como um guia para as empresas desenvolverem melhores estruturas para fundamentar seu processo decisório (OYEWO; VO; AKINSANMI, 2020).

Os PGCGs, criados a partir da união do *American Institute of CPAs* (AICPA) e o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), consiste num documento com princípios passíveis de serem adotados universalmente para ajudar a sanar, ou pelo menos reduzir, a incerteza do processo decisório, desde a impulsividade dos agentes até a estrutura da gestão empresarial (CGMA, 2016). Além de possibilitarem melhorias no desempenho organizacional, verificam-se indícios de que a adoção dos PGCGs pode ser usada para desenvolver práticas gerenciais que promovem benefícios, tais como redução de custos e riscos, além de possibilitar melhorias nos relacionamentos organizacionais (BORKER, 2016a; BORKER, 2016b).

A partir do exposto, a questão de pesquisa proposta é: **A partir dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, como se deu o processo de implantação de práticas gerenciais, em uma empresa do Centro-Oeste brasileiro durante o período pandêmico?** Assim, objetiva-se compreender como ocorreu o processo de implantação de práticas gerenciais, em uma empresa do Centro-Oeste brasileiro, durante a crise do Covid-19. Para atingir o objetivo proposto, o estudo buscou mapear o processo de implantação das práticas de controle gerenciais, durante o período investigado; verificar a aderência dos Princípios Globais da Contabilidade Gerencial nas práticas gerenciais identificadas; e relatar o processo de implantação de controles gerenciais e sua relevância para a tomada de decisão.

Evidencia-se a tempestividade de pesquisas vinculadas aos PGCG, dada à evidência de sua consolidação, bem como a contemporaneidade do tema. Assim sendo, a pesquisa aqui relatada se justifica visto a necessidade de se preencher lacuna, teórica e empírica, relacionada a consolidar e testar empiricamente os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, enquanto documento e sistema, conforme defendem Borker (2016a, 2016b) e Oyewo (2017); especialmente no Brasil (FERNANDES; ESPEJO, 2020).

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

A contabilidade gerencial apresenta as informações com à intenção de formular estratégias de negócios, controlando, planejando as atividades, tomando decisões e utilizando todos os recursos internos dispostos e se criar um valor para a empresa (PRAKASH, 2013). De acordo com esse cenário, a contabilidade se reafirma como precursora para uma tomada de decisão de qualidade, proporcionando uma informação relevante para se gerar e preservar o valor (CGMA, 2016).

Nesse sentido, entende-se que as práticas gerenciais são importantes para proporcionar um conjunto de informações garantindo o desenvolvimento técnico e comercial para o gestor capaz de criar vantagens competitivas, e auxiliá-lo na adaptação de um novo ambiente no qual a empresa está inserida (TRUANT *et al.*, 2021). O gestor contador é importante para comunicar os *insights* com a empresa, selecionando informações e analisando decisões estratégias e operacionais, sendo responsável por administrar todos os recursos e informações organizacionais analisando com credibilidade diante dos *stakeholders* (BORKER, 2016a; BORKER, 2016b). Além disso, os gestores têm a necessidade de desenvolver habilidade e conhecimento para uma gestão mais eficiente, sendo identificável, as oportunidades, ameaças, pontos fortes e fracos do negócio (CARVALHO, 2011).

O sucesso é o objetivo que as empresas esperam e buscam alcançar, porém, para que isso ocorra, as organizações precisam melhorar a cada dia a qualidade das informações que são

utilizadas para as tomadas de decisões (CGMA, 2016). Assim sendo, a contabilidade gerencial não soluciona todos os problemas, mas oferece diferentes caminhos para que a empresa apresente uma gestão organizacional que auxilia nas estratégias elaboradas pelo gestor (FERNANDES; ESPEJO, 2020). “O *framework* do CGMA (2016) destaca que organizações de sucesso contam com uma contabilidade gerencial eficaz constituída de pessoas qualificadas e competentes, que aplicam os princípios para manter e melhorar o sistema de gestão por meio das práticas que executam” (MARQUES, 2018. p 31).

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial foram criados como um documento para auxiliar os gestores a analisarem as mais relevantes informações preservando o valor que a contabilidade gerencial apresenta nas tomadas de decisões diante das organizações (OYEWO, 2017). O documento serve como um suporte aos gestores na geração de valor das organizações ao longo do tempo, representando um passo significativo para o estabelecimento em conjunto com padrões internacionais aos usuários internos (BORKER, 2016a). A proposição dos PGCG, enquanto guia, baseou-se em uma amostra global (20 países, 5 continentes) com representantes de organizações públicas e privadas em diversos setores é servir aos gestores responsáveis pelas decisões estratégicas e financeiras (CGMA, 2016).

Os quatro princípios foram elaborados com respaldo na literatura de gestão por resultados, norteando a contabilidade gerencial no alcance de objetivos claros. Os quatro pilares dos PGCG são: influência, relevância, valor e confiança, descrevendo recursos, valores e qualidade para os profissionais e as empresas possam alcançar o sucesso pretendido (CGMA, 2016).

Nesse cenário, o indivíduo responsável por gerar as informações de controle gerencial é posto como analista capaz de diagnosticar e comunicar para a organização de forma confiável a influência na criação de valores das partes interessadas (BORKER, 2016b). Como uma forma de “ligar pontos”, os princípios têm o intuito de fazer uma ligação entre a organização e suas práticas, sendo aplicados de acordo com o trabalho diário desenvolvido pelos gestores gerenciais de uma forma que podem alterar o desempenho dos profissionais e das práticas de contabilidade gerencial (CGMA, 2016).

O princípio da Influência tem como objetivo apresentar uma boa comunicação das informações entre as áreas da organização levando ao tomador de decisão as informações com maior transparência dos processos utilizados, envolvendo todos os níveis da organização promovendo um diálogo embasado através das evidências apresentadas (CGMA, 2016).

O princípio da Relevância busca obter o planejamento de informações que serão necessárias para a elaboração de estratégias e táticas de execução, identificando, coletando e analisando todas as informações internas, externas, do passado, do futuro e adequando com a tomada de decisão do momento, avaliando situações anteriores e projetando o futuro de acordo com essas informações identificadas (CGMA, 2016).

O princípio do Valor tem como propósito analisar cenários que demonstram causa e efeitos através das informações relevantes levantadas, para a aplicação desse princípio é necessário um conhecimento completo do negócio, avaliando todas as oportunidades, ameaças, os riscos para uma geração de valor realizando se uma análise com o mercado competitivo (CGMA, 2016).

E por fim, o princípio da Confiança tem por finalidade gerenciar todo o relacionamento, os recursos e o valor da organização para que sejam protegidos, sendo responsável por assegurar a confiança entre as relações, sendo éticos e conscientes dos valores da organização alertando

possíveis conflitos quanto a decisões pessoais e que se oponham do planejamento e das informações relevantes da empresa para a tomada de decisão (CGMA, 2016).

Os PGCG agrupam algumas rotinas contábeis que contribuem para a área da contabilidade gerencial. O documento lista, especificamente, 14 áreas práticas que auxiliam e orientam os contadores gerenciais, fornecendo uma base que ajuda a extrair o valor das informações de cada função, garantindo que os relatórios estão adequados. As áreas de aplicação dos PGCG, dentro da organização, são definidas de acordo com o valor e contribuição da contabilidade gerencial diante de cada cenário (Tabela 1)

**Tabela 1-** Áreas centrais das funções da contabilidade gerencial e suas definições.

Área Prática	Definição
Custo de Transformação	Envolve a redução dos desperdícios dentro da organização, apresentando uma melhoria da satisfação dos clientes em relação a qualidade e preço, contribuindo para a organização na compreensão de todos os custos direcionados.
Relatórios Externos	Apresentam uma visão abrangente do desempenho da organização, os riscos e estratégias, ajudando as organizações e todas as partes interessadas a entender o seu modelo de negócio e desempenho esperado, contribuindo com a elaboração dos relatórios apresentados a diretoria no contexto de metas estratégicas
Estratégia Financeira	Identifica estratégias capazes de maximizar o valor da organização, acompanhando para que atinjam os objetivos estabelecidos, avaliando as oportunidades de investimento e contribuindo para uma avaliação dos investimentos, controle do capital de giro e financiamentos utilizados de forma eficiente.
Controle Interno	Estrutura-se com processos e procedimentos de gestão, oferecendo uma garantia na emissão de relatórios com informações que geram confiança para as tomadas de decisão
Avaliação de Investimentos	Verifica o investimento e a necessidade de prosseguir ou não com base na estratégia financeira, priorizando financiamentos que geram valores e compreendendo todos os riscos e oportunidades que devem ser evitadas ou exploradas.
Controle e Gestão orçamentária	Controla o desempenho em todos os níveis avaliando o desempenho de acordo com as metas contribuindo para a emissão de relatórios financeiros e operacionais para a comparação dos objetivos.
Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	Analisar e decidir o que produzir e o preços e descontos aplicados contribuindo para uma análise de mercado, entendendo quais os valores são relevantes para determinar os preços.



Gestão de Projetos	Integração de todas as informações e recursos disponíveis para a qualidade e sucesso dos projetos que estão sendo realizados, diminuindo os riscos e garantindo que projetos estejam alinhados com as prioridades estratégicas da organização.
Aderência e Conformidade a Regulamentação	O cumprimento de todas as obrigações legais da contabilidade preservando a organização de receber possíveis punições por não atenderem a regulamentação, contribuindo para a segurança da organização no cumprimento das normas e leis.
Gestão de Recursos	Apresenta a disponibilidade de recursos na tomada decisão, analisando e gerenciando as melhorias nos processos e produtos alinhando com o objetivo estratégico da organização.
Gestão de Risco	Identificação dos riscos e incertezas das atividades, apresentando uma consciência sobre as recomendações importantes para o sucesso ou falha na execução da estratégia.
Gestão Tributária e Estratégica	Analisa o papel dos impostos dentro da organização, fornecendo uma realidade dos impactos fiscais e decisões de investimento de capital, atuando como a consciência ética da organização.
Tesouraria e Gestão de Caixa	Trata-se das questões financeiras da organização gerando informações sobre as demonstrações e fluxo de caixa, administrando o risco financeiro e projeções de fluxo de caixa precisos.
Auditoria Interna	A garantia que todos os processos de gestão estão operando efetivamente garantindo a avaliação e melhoria do controle interno e dos processos dentro da organização.

---

**Fonte:** Elaborado a partir do CGMA (2016).

As organizações para alcançar o sucesso devem identificar as oportunidades que geram valor, enquanto controlam os custos e riscos. Para isso os gestores utilizam da gestão de desempenho para desenvolver e implantar uma estratégia, seguindo alguns passos para o objetivo ser atendido (CGMA, 2016).

Um dos passos para os gestores aplicarem uma gestão de desempenho a estratégia tem o propósito de que a organização tenha aplicado os seus objetivos a longo prazo e como espera alcançá-los, sendo baseado o seu desempenho em informações confiáveis e relevantes, estabelecendo medidas adequadas para avaliar o planejamento dos dados e a finalidade de garantir que todas as medidas estejam disponíveis durante toda a execução (CGMA, 2016).

Os planos são considerados um planejamento de todos os dados consistindo no fornecimento, na montagem e na apresentação das informações para se estabelecer metas e resultados medidos a partir da execução dos planos, sendo importante para os tomadores de decisão dados relevantes para o acompanhamento e avaliação dos desempenhos (CGMA,

2016). Já no passo de execução envolvem-se todos os recursos e incentivos disponíveis para impulsionar e atingir os objetivos da organização, sendo apresentados resultados que são registrados e verificados em relação aos relatórios produzidos pelos tomadores decisão. (CGMA, 2016).

E o último passo para gestão de desempenho é a revisão e o refino envolvendo uma análise dos resultados e das projeções dos processos na medida que os planos são executados, apresentando um *feedback* necessário para os gestores e orientando-os para os objetivos estratégicos elaborados, informando a eficiência e efetividade de todas as práticas e processos iniciados, permitindo a melhoria das decisões para planos futuros (CGMA, 2016).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo se trata de uma pesquisa qualitativa de caráter exploratório, cujo processo de operacionalização foi executada por meio de um estudo de caso único. De acordo com Yin (2016), estudos de caso são usados como etapas exploratórias na pesquisa de fenômenos pouco investigados ou como estudos-piloto para orientar o desenho de outros estudos mais abrangentes.

Desse modo, os estudos de caso não tem propósito de serem generalizáveis como amostragem de populações ou universos, outrossim, se orientam à proposições teóricas, servindo como base para futuras expansões teóricas (YIN, 2016).

Para a realização desta pesquisa, foi selecionada por conveniência e acesso, uma empresa do segmento de distribuição de produtos alimentícios, situada no Centro Oeste brasileiro, com mais de 25 anos de tradição. Neste estudo, a empresa será identificada como Alfa Alimentos Ltda.

A Alfa Alimentos Ltda identifica-se como uma empresa de médio porte, com base familiar, dividida em 6 setores, sendo estes: diretoria, financeiro, compras, comercial, produção e logística, empregando cerca de 50 (cinquenta) funcionários. A composição da empresa apresenta um gestor responsável por cada setor, exceto a área comercial, que é composta por 3 (três) vendedores, que respondem diretamente à diretoria da organização.

A empresa por muitos anos se concentrava em atender sua demanda produtiva, não se utilizava de controles e práticas que pudessem apresentar relatórios e informações para respaldar à tomada de decisão. Com o crescimento e o desenvolvimento no mercado no começo do ano de 2021, identificou-se a necessidade de implantação de processos para a melhoria da gestão e controle dentro da empresa.

Diante disso, em Março/2021 contratou-se uma consultoria para que pudesse orientar na implantação dos processos, acarretando mudanças significativas em todas as áreas da empresa, especialmente no que tange os controles gerenciais. O processo de implantação de controles gerenciais ainda está em andamento, mas já se pode verificar a importância das práticas já inseridas, considerando que as informações começaram a ser analisadas e verificadas, auxiliando o acompanhamento e avaliação das atividades gerais.

Considerando as características presentes na empresa Alfa Alimentos, justifica-se sua seleção como campo de investigação visto a aderência do cenário apresentado ao objetivo pretendido, de compreender o processo de implantação de novas práticas gerenciais, sob a perspectiva dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, durante o período pandêmico.

A coleta de dados foi realizada no mês de outubro de 2021, inicialmente foram

agendadas as entrevistas com 3 pessoas, o Diretor Presidente, um representante da área comercial e um representante da consultoria, a fim de se ter uma análise de visões e níveis diferentes dentro da empresa. Utilizou-se para a coleta a técnica de entrevistas semiestruturadas, porém não se limitou apenas ao questionário, acrescentando perguntas de acordo com a função do entrevistado.

Durante a coleta de dados, não houve dificuldade e/ou resistência por parte dos entrevistados, sendo o tempo o único fator ajustado em uma das arguições, visto que, devido ao curto espaço de tempo disponível, a fim de otimizar as contribuições, o entrevistado analisou o roteiro e focou nas questões principais da pesquisa. As entrevistas foram gravadas em áudio e, posteriormente, transcritas para análise.

Considerando o caráter ético da pesquisa, todos os entrevistados assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido/TCLE, assinado em duas vias e entregue aos envolvidos. Apresenta-se, na Tabela 2, as entrevistas realizadas de acordo com cada entrevistado e a sua duração.

**Tabela 2-** Cronograma da realização das entrevistas.

Sujeito	Entrevistados	Quantidade	Duração	Período
S1	Diretor Presidente	1	36 min	Outubro/2021
S2	Vendedor	1	12 min 25 seg	Outubro/2021
S3	Consultoria Contratada	1	25 min 08 seg	Outubro/2021

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Com o objetivo de obter uma visualização mais clara e um melhor entendimento em relação ao procedimento metodológico realizado, construiu-se uma Matriz de Amarração de Mazzon, destacando os respectivos constructos, objetivos, procedimentos e técnicas aplicadas nesta pesquisa (TELLES, 2001). Apresenta-se na Tabela 3 a matriz de Amarração de Mazzon.

**Tabela 3 -** Matriz de amarração de Mazzon.

Constructos da pesquisa (1º e 2º Ordem)	Objetivos Específicos	Proposições	Procedimentos e Técnicas de Análise
Implantação de controles gerenciais	Mapear o processo de implantação das práticas de controle gerenciais, durante o período pandêmico.	A implantação de práticas de controle gerencial auxilia a perpetuação da organização durante o período pandêmico.	Pesquisa documental; entrevista semiestruturada; análise categorial por <i>template</i> ; considerando o contexto e observação participante.

Sistema de Controle Gerencial (SCG)	Verificar a aderência dos Princípios Globais da Contabilidade Gerencial nas práticas gerenciais identificadas.	Um SCG estabelecido a partir dos PGCG impactam positivamente os resultados das pequenas e médias empresas.	Pesquisa bibliográfica a partir de documento base (CGMA, 2014); entrevista semiestruturada; análise categorial por <i>template</i> e observação participante.
-------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

A matriz apresenta os constructos identificados com os principais temas relacionados na pesquisa apresentada, a fim de elencar e dar entendimento com o assunto tratado, seus objetivos específicos ligados a seu respectivo constructo além das proposições e técnicas que foram utilizadas para se ter como base. Levando em consideração todo o processo de Implantação de consultoria, relacionada com os Princípios Globais da Contabilidade Gerencial além de uma análise de toda a informação gerada para o gestor em todo o processo.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico serão apresentados e, concomitantemente, discutidos os constructos abordados no roteiro de entrevistas, que foram determinados *à priori*, respaldando-se na análise por *template* (KING, 2004), conforme a Tabela 4. O *Higher Order Code* refere-se ao Sistema de Controle Gerencial como um todo, enquanto os “*Lower Order Codes*” referem-se a cada um dos pilares dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, comunicação, informação, valor e *stewardship* (KING, 2004).

**Tabela 4 - *Template*** de análise da implantação de práticas de controle

Higher Order Codes	Lower Order Codes
Sistema de Controle Gerencial	Comunicação
	Informação
	Valor
	<i>Stewardship</i>

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

##### 4.1. Processo de Implementação de Práticas de Controle Gerencial

O processo de implantação de práticas de controle se iniciou devido a uma análise estratégica sobre os processos instituídos, orquestrada pela direção da empresa. O ponto chave avaliado em todos os setores foram as situações que pudessem comprometer a qualidade dos serviços prestados. A partir disso, contratou-se uma consultoria a fim de automatizar os processos e apresentar práticas sólidas de controle gerencial, visando produzir informações claras e confiáveis.



[...] teve uma mudança um pouco radical com relação a essa mudança no software e, a mais ou menos, a quase 1 ano, a gente contratou um profissional para fazer exatamente, organizar ainda mais esses nossos processos. A gente tinha problemas com a logística [...]. [S1]

[...] do qual de lá veio a indicação que estavam precisando né, o (nome da empresa) precisava de uma automatização de processos, quando eu cheguei no (nome da empresa) na verdade, os processos em si eram todos manuais, muito manual, e faltava alguns processos que não tinham em execução, mesmo o recebimento de mercadoria manual, então a coisa que a gente fez foi fazer o primeiro diagnostico [...]. [S3]

Com base no relato da consultoria contratada, a introdução das práticas foi iniciada por meio do levantamento das informações e verificação dos processos já existentes, com o objetivo de resolver os problemas enfrentados pela empresa. Em um segundo momento foi realizada uma reunião de apresentação a todos os funcionários que vivenciariam essa transição, onde foi abordada a necessidade de sistematizar e automatizar os processos. Em reunião, foi destacado que, até então, grande parte dos procedimentos eram feitos de forma manual, ocasionando a perda de informações no decorrer dos trâmites, culminando em relatórios gerados de maneira incompleta e/ou irregular.

A esse respeito, a estratégia adotada pela empresa de envolver os *stakeholders* nos processos iniciais de implementação de práticas de controle gerencial foi assertiva de acordo com os achados de Hadid e Al-Sayed (2021). Os autores afirmam que em unidades de negócios orientados à resultados o envolvimento dos pares pode e, geralmente, vai além da função de contadores gerenciais, destacando que envolver outras funções pode motivar e potencializar o processo (Hadid & Al-Sayed, 2021).

O início da automatização se deu com a configuração dos diversos tipos de documentos no *software*, ou seja, os documentos foram sendo parametrizados para que as informações entre os setores ficassem conectadas, além da implantação de coletores de dados específicos. Alguns processos foram reavaliados e reformulados para que contribuíssem de fato com os objetivos propostos, focados principalmente em propiciar confiabilidade aos processos. Essa contribuição efetiva, para além de uma implantação genérica, encontra suporte na principal corrente teórica de controle gerencial (Otley, 1980). Inclusive Einhorn, Heinicke e Guenther (2021), em um trabalho recente, destacam a importância de se projetar e usar o conjunto ajustado de práticas de contabilidade e controle gerencial, considerando as características individuais da organização, bem como sua complexidade.

Pode-se dizer que todos os setores foram impactados tanto com a criação de novas práticas de controle, quanto pela atualização daquelas que já existiam. Por exemplo:

- **Aquisição de mercadorias:** o funcionário responsável pelo procedimento de compra passou a emitir um pedido com todas as informações pertinentes à transação, sendo possível confrontar os dados com as notas fiscais no recebimento das mercadorias;
- **Conferência das mercadorias compradas:** o funcionário responsável passou a registrar o recebimento no coletor de dados, o qual identifica os produtos via código de barras;
- **Produção de cestas básicas:** a separação das mercadorias e validação dos produtos passou a ser de acordo com o pedido de venda, resultando em melhorias no processo de produção, organização e planejamento pós-produção;

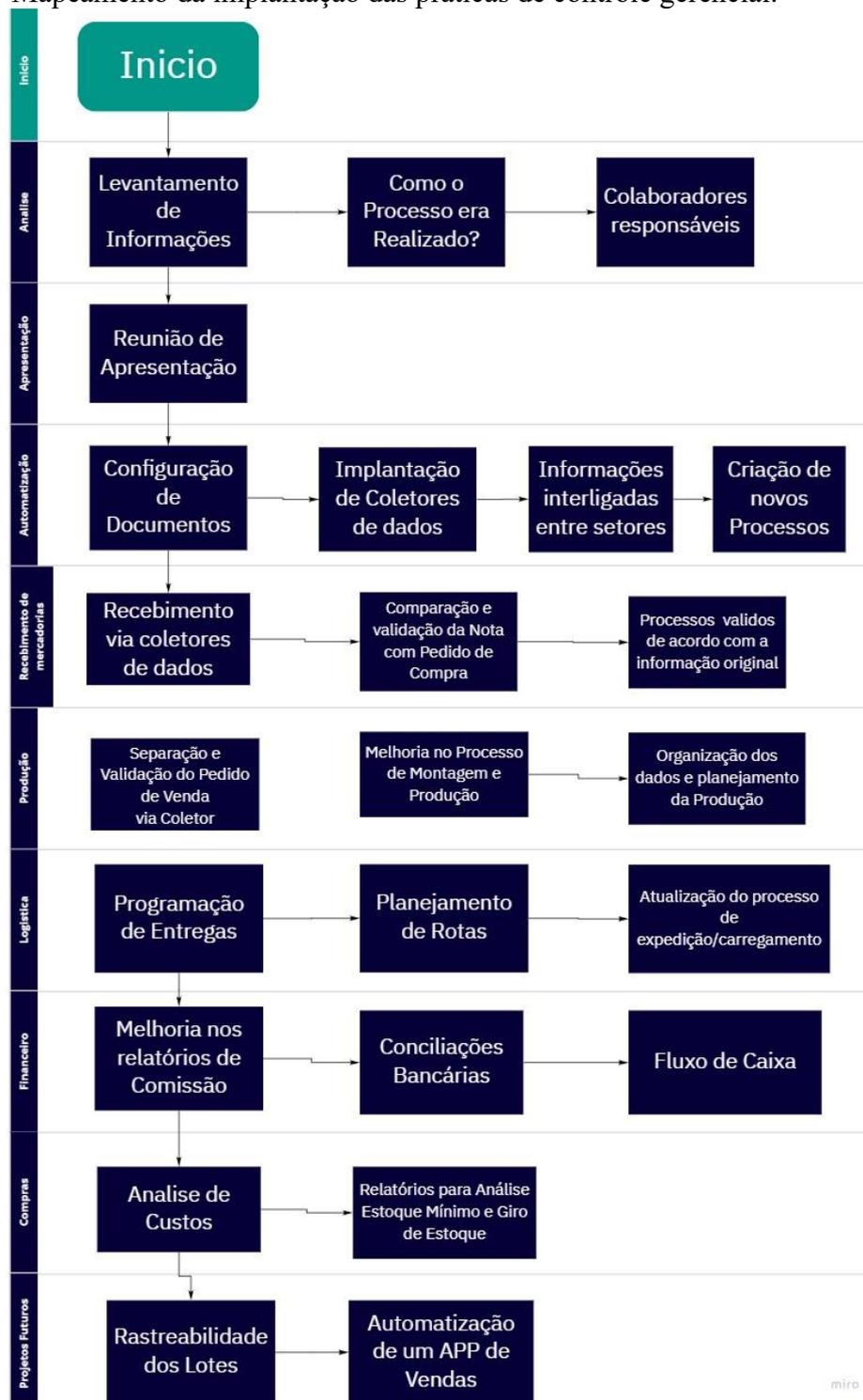


- **Inventário de estoque:** passou a ser uma ferramenta de controle, incluindo auditorias rotativas, processos de baixa de produtos avariados, apresentação de relatórios de controle de vencimento de produtos etc. Anteriormente, as informações não eram confiáveis, ou seja, os itens estocados não eram registrados fidedignamente no sistema; por exemplo: em caso de avaria, os produtos não eram baixados, logo, o estoque do sistema era incompatível com o estoque físico;
- **Setor comercial:** passou a utilizar as informações de estoque atualizadas para direcionar as vendas,
- **Setor de compras:** passou a verificar as informações reais quanto a estoque mínimo, giro de produtos, auxiliando e facilitando a análise do funcionário responsável pelas compras;
- **Setor financeiro:** realizou-se a melhoria nos relatórios de comissão, fluxos de caixa e conciliações bancárias.
- **Setor de logística:** enfrentava dificuldades quanto ao cumprimento de prazos, e por isso passou por uma reformulação, refinando o planejamento e programação das rotas de entregas e atualização do processo de expedição, impactado diretamente na solução dos atrasos e insatisfação dos clientes.

Uma melhoria, ela veio na verdade quando ela iniciou o trabalho algumas coisa ficaram um pouco aparente, principalmente no setor de logística por exemplo, setor de logística a gente tinha algumas falhas de atrasos, nós tivemos falhas assim que impactou na empresa de certa forma, porque a gente vive de vendas, é um comercio, e com essas falhas a gente acredita que tenha perdido alguns clientes acredito que em função desses atrasos [...]. [S1]

A Figura 1 apresenta um mapeamento completo da implantação das práticas de controle gerencial por fases e os projetos futuros da empresa.

Figura 1 – Mapeamento da implantação das práticas de controle gerencial.



Fonte: Elaborado pelos autores.

O impacto positivo das novas práticas elencadas na Figura 1, especialmente no tocante à utilização de tecnologia para aplicação de controles gerenciais, é consistente com o estudo de Le *et al.* (2020) que destacam a grande influência da tecnologia nas atividades empresariais de gestão por meio da automatização. O processo de implantação e automatização ainda está em andamento (outubro/2021) e como projeto futuro almeja-se instaurar a rastreabilidade por lote

via *software*, conforme indicação das agências reguladoras para obter certificação de qualidade ISO. Além disso, têm-se como meta, criar um aplicativo de venda para a melhoria e interação com o cliente.

## 4.2. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Nesta subseção são discorridas as argumentações que envolvem a relação entre as práticas implantadas e a aderência aos Princípios Globais da Contabilidade Gerencial, a partir da percepção dos entrevistados, segundo os *templates* descritos na Tabela 4.

### 4.2.1. Comunicação

Para que as informações possam transitar dentro de todas as áreas da empresa, a necessidade de cada funcionário compreender o seu papel diante do processo facilita a comunicação dos propósitos, objetivos futuros e resultados a partir dos planejamentos realizados. Para a alta gestão há clareza que a partir da implementação de um programa de qualidade em 2006 o organograma estrutural da empresa apresentou melhoria definindo a função de cada funcionário, porém para o subordinado depende muito da experiência que cada um tem na função, não demonstrando estar claro entre todos os funcionários.

Na visão da consultoria dentre os funcionários se tem áreas que são claras o seu papel, como exemplo o setor comercial que tem por objetivo vender e apresentar lucratividade, porém analisou em outras áreas que o processo necessitava ser redesenhado para que funções entre funcionários não se colidissem.

[...] a partir de 2006, quando implementamos um sistema de selo de qualidade do Inmetro que era uma cópia na verdade do ISO 9000, através dessas mudanças de processos tanto na área física da empresa, como na área estrutural organograma, a gente só foi melhorando cada vez mais essa questão de definir as funções de cada um [...]. [S1]

[...] as vezes não da forma tão clara né, aí depende muito de cada pessoa por exemplo, da experiência que a pessoa tem naquela função [...]. [S2]

[...] os vendedores eles sabem quais são os papeis deles né, eles entendem o que eles tem que vender pra gerar lucratividade, financeiro era bem desenhado, mas a parte de logística, produção acabava colidindo um pouco com essa as funções ali né, acabava que tinha duas pessoas mais acabava tendo esse conflito um pouco porque não era muito identificado ou muito bem desenhado os processos ali [...]. [S3]

A difusão dos objetivos e planos futuros da empresa Alfa está clara para a alta gestão. A direção tem discernimento dos seus objetivos futuros, inclusive quanto ao planejamento de expansão da rede. Entretanto, isso não está comunicado de maneira clara para toda estrutura organizacional, pois o “*chão de fábrica*”, entende que os objetivos e planos futuros são restritos à direção da empresa.

[...] então assim, a nossa vontade a partir do ano que vem é criar cópias dessas filiais que a gente já tem a filial 1, a gente vai abrir as filiais

aonde a gente já, onde nós já passamos com a nossa logística [...]. [S1]

Geralmente é comunicado ao setor que é feito esse processo, não a todos os funcionários da empresa, mas diretamente aquele setor que vai ser atingido. [S2]

Corroborando os achados de Fernandes e Espejo (2020), a consultoria destaca ainda que os funcionários com os cargos gerenciais têm essa informação ou noção dos objetivos futuros, porém a parte operacional tem uma dificuldade de entender e ter consciência que faz parte dos objetivos da empresa, estando ali para atender seus objetivos e necessidades pessoais.

[...] a parte que é mais gerencial, mais administrativa, é, financeiro né, a parte mesmo da logística, do faturamento, cada um em si tem essa informação, sabe ou pelo menos tem uma noção de quais são a missão, quais são os valores, o que a empresa quer, para onde ela quer chegar, mas a parte mais operacional que seria a base mesmo, eles estão ali mais por entender as necessidades próprias né. Eu preciso de um trabalho, eu preciso que minhas necessidades básicas sejam atendidas, mas eu não conheço em si a estrutura da empresa, eu acho que essa parte mais operacional não, não tem o conhecimento ou não entende mesmo qual que é o objetivo da empresa. [S3]

Essa parte até o meu conhecimento é um pouco mais restrita né, um pouco mais centralizada, acho que por questão de organização né, de controle né. [S2]

Quanto a importância de comunicar o planejamento, diante da implantação de novas práticas gerenciais, a direção da empresa acredita que a contratação de uma consultoria têm exatamente o intuito de organizar os processos e reparar os problemas encontrados em determinados setores; sendo assim, seria responsabilidade da consultoria administrar a implantação, revisão e avaliação dos processos, apresentando posteriormente os resultados a todos os setores, a fim de que a informação transite por todas as áreas.

Na visão do representante do setor comercial e da consultoria, constata-se que a comunicação do processo de implantação e melhoria ocorridas é realizada somente com o funcionário ou setor envolvido na revisão e adaptação da nova rotina, confirmando que a comunicação acontece verticalmente fluída, de cima para baixo, mas não ocorre horizontalmente.

[...] com relação a essas divulgações na verdade, o que a gente faz é através da (nome da consultora) que é a nossa consultora ela cuida de todos os departamentos e ela de certa forma que é a mensageira ela que está passando e corrigindo ela foi contratada para isso, então de certa forma ela que estão integrando todos os setores aqui da empresa [...]. [S1]

[...] é comunicado ao setor que é feito esse processo, não a todos os funcionários da empresa, mas diretamente aquele setor que vai ser atingido [...]. [S2]

[...] os funcionários que tinham mais contato ou participaria mais do processo de automatização sim, eles foram avisados. Então aqueles que mais sofreria as consequências ou teria o impacto maior do dia a dia

estes estavam cientes [...]. [S3]

A revisão e avaliação dos processos se torna contínua na visão da consultoria com um planejamento da implantação, realização de testes, execução e posterior à revisão caso seja encontrado um obstáculo. A análise dos relatórios e informações são geradas a fim de averiguar a qualidade e a veracidade da informação, corroborando com os apontamentos destacados como imprescindíveis nos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (CGMA, 2016).

#### 4.2.2. Informação

No princípio da Relevância leva-se em consideração toda a estratégia, planejamento, execução e revisão das informações que terão significado relevante para o gestor em possíveis problemas, além de ajudá-lo a ter uma maior segurança nas decisões tomadas ou até auxiliar na implementação de um novo processo para alcançar um objetivo maior para a empresa (CGMA, 2016).

A fim de obter conhecimento em relação as informações que os *stakeholders* fornecem (cliente, fornecedor, contabilidade etc.), foi questionado à alta gestão se tais informações tinham algum papel de destaque na operação da empresa, se elas eram utilizadas em um planejamento futuro, ou para ter uma tomada de decisão mais embasada. O entrevistado ressaltou a importância de uma informação confiável para a empresa, onde são primordiais na mudança de focos e na realização de planejamentos, além de utiliza-las para rever processos que possam ser corrigido, que foi a partir de tais informações fornecidas pelo cliente foi possível identificar falhas em alguns setores, como no setor de produção onde encontraram dificuldades na parte de montagem, por ser um trabalho manual de produção acabavam tendo alguns equívocos, sendo assim recebendo um *feedback* negativo de seus clientes.

No ponto de vista do entrevistado externo à empresa, nesse caso a consultoria, reforçando parcialmente a visão da direção, a empresa tem uma informação bem constituída e importante para auxiliar a gestão, principalmente após automatização implantada, tornando as informações facilmente acessíveis. A consultoria enfatiza que os relatórios gerenciais não têm o único objetivo de informar o gestor a posição de Alfa (TOLBERT; ZUCKER, 1999), mas também munir os responsáveis de cada setor com informações completas, de qualidade e tempestivas, validando a construção do Sistema de Controle Gerencial postulado pelo CGMA, onde os usuários internos técnicos necessitam estar mais presentes nas tomadas de decisões para geração de valor (CGMA, 2016). Entretanto, contrapondo a direção, a consultoria afirma que até o momento (outubro/2021), o ciclo de avaliação não retorna dos clientes, sugerindo uma análise por partes dos terceiros.

#### 4.2.3. Valor

Neste princípio, destaca-se a importância de se conhecer o mercado no qual está inserido e avaliar de que maneira as informações levantadas a partir da identificação das opções estratégicas, riscos e oportunidades estão sendo analisadas diante de cada cenário. Incluindo de que forma novas opções estão sendo planejadas a partir dos relatórios e informações adquiridas dos resultados obtidos, a fim de melhorar e dar continuidade nos novos planos a serem traçados (CGMA, 2016).

Em relação aos cenários e incertezas, considerando o momento pandêmico, a alta gestão



destacou a importância de realizar uma revisão geral, demandando redesenhar diversos processos para se adequar a realidade vivenciada. Ressalta-se que, por tratar-se do ramo alimentício, enquadrado como trabalho essencial, não foi exigida uma paralização total dos trabalhos, ou *home office*, sendo dado um foco maior aos riscos que cada funcionário estava exposto.

[... ] tudo teve que ser revisto com a pandemia, e a gente como todos os setores foram impactados [...] a gente teve que redesenhar muitas vezes todos esses processos e a empresa não podia parar porque nada pode parar, a gente teve que continuar tocando para a frente [...] tivemos que adotar vários procedimentos com relação a segurança a biossegurança tudo isso foi revisto, visto, tudo isso foi implantado[...]. [S1]

Isso implica dizer, que os cenários foram prospectados e considerados, conforme indicado pelos PGC (CGMA, 2016). No caso investigado, conforme novas ideias e planos são traçados a direção de Alfa compreende que o modelo de negócio está sendo avaliado e acompanhado por meio de dois instrumentos: consultoria externa e auditoria realizada anualmente.

[...] sim, tanto pela auditoria, tanto por essa consultoria. [S1]

[...] então tudo ali tem que ser visto e planejado e esses planejamentos costumam acontecer 2, 3 meses antes da venda desse produto ou para a gente começar a colher esse resultado muitas vezes é visto com bastante antecedência. [S1]

Alguns cenários considerados, a sazonalidade é um fator marcante em Alfa, como é o caso do período natalino. O planejamento é realizado com base nas vendas do ano anterior, mas sem desconsiderar a projeção do momento atual, como foi o caso do momento pandêmico.

#### 4.2.4. *Stewardship*

Por fim o princípio de *Stewardship*, envolve diretamente o gerenciamento dos recursos e relações, tratando-se das pessoas e suas relações no ambiente organizacional; o princípio retrata o cuidado com todos os recursos gerados pela empresa, e o zelo de suas relações com as partes interessadas, seja usuários internos ou externos, partindo do princípio da ética a fim de construir a confiança necessária para a prosperidade da empresa (CGMA, 2016). Isso implica dizer, que diferentemente dos demais Princípios, *Stewardship* é voltado ao indivíduo e sua interação com os laços de confiança, e não à organização como um todo.

Nesse contexto, procurou-se entender se a alta gestão entende os valores da organização, compreender o público-alvo a qual ela está relacionada. E com isso informar se todas essas informações estão disponíveis para as partes interessadas da empresa para um maior conhecimento, buscou-se verificar se existe algum tipo de conflito de interesses, especialmente pelo fato de a empresa ser de envolvimento familiar. Em relação a confiança em suas relações, analisar e entender se os principais funcionários e parceiros que tem algum tipo de relacionamento sabem da real importância de suas responsabilidades para com a empresa, além de entender toda a parte comportamental do funcionário, como ele é avaliado, se caso o seu serviço fique abaixo das expectativas, como é realizado o questionamento caso fique abaixo do

esperado e se tal funcionário tem a iniciativa de querer ter um feedback do trabalho que está prestando.

Ao ser questionado, o gestor informou que não há nenhum tipo de conflito de interesses, pelo fato de haver apenas uma sócia, no caso a sua esposa. Os dois proprietários participam ativamente da gestão da empresa, operando em harmonia, sendo a esposa responsável pela parte jurídica e de recursos humanos, enquanto o gestor é responsável pela parte administrativa e operacional.

Em relação a identificação dos principais funcionários e suas responsabilidades é algo que está bem claro dentro da empresa, além de o comportamento abaixo das expectativas ser questionado dentro da empresa. Já o funcionário traz a informação que deva ser realizado uma autocrítica de todos os funcionários para entender seu real significado para empresa e verificar o que pode ser melhorado.

Em relação a consultoria ela entende que os principais funcionários realmente estão identificados dentro do negócio, e que tais colaboradores a partir do acesso a todo trabalho realizado de consultoria tenham plena consciência da importância do trabalho para melhoria da empresa.

Em suma, no caso em tela, à luz dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, evidenciaram resultados significativos desde a avaliação dos cenários formados, incluindo a compreensão de todo o percurso para geração de valor e, por fim, resultando na identificação e aprofundamento do ambiente de negócios interno da organização (pontos fortes e pontos fracos) e o externo (oportunidades e ameaças) (KAPLAN; NORTON, 2004; KOTLER; KELLER, 2012).

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com o intuito de alcançar o objetivo de compreender como ocorreu o processo de implantação de práticas gerenciais numa empresa do Centro-Oeste durante o período pandêmico, realizou-se essa pesquisa, sob a lente dos Princípios Globais da Contabilidade Gerencial (PGCG).

Diante do objetivo proposto, foram realizadas entrevistas com três níveis de gestão em uma empresa do ramo alimentício. Com base nas informações de planejamento e de processos de automatização, empreendeu-se o mapeamento de práticas de controle gerencial introduzidas por meio da contratação de uma consultoria especializada, visualizando as melhorias adquiridas a partir no novo cenário; evidenciando a construção de dados confiáveis e seguros (CGMA, 2016).

Analisando diretamente o cenário mapeado com os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, foi possível identificar que o quadrante da comunicação é um ponto a ser trabalhado, pois as informações se viram restritas à alta gestão e pouco difundidas entre todos os setores da organização, mesmo com o trabalho da consultoria. Estes achados reforçam a corrente principal referente a controle gerencial (FERNANDES; ESPEJO, 2020).

Em relação ao princípio da relevância da informação, confirmou-se a tese da primordialidade de se obter informações claras e confiáveis para o desenvolvimento do negócio, especialmente, em cenários de transição (TOLBERT; ZUCKER, 1999), como o investigado nessa pesquisa, ter as informações no tempo correto fazem total diferença no ambiente competitivo e nos processos de melhoria contínua. Os achados indicam, ainda, que congregam



de modo automatizado os processos que estão sendo realizados na empresa impulsiona diretamente os resultados almejados pelos *stakeholders* organizacionais.

Ao analisar o princípio do impacto sobre o valor, verificou-se a importância de se ter um documento que ajude a evidenciar diante do mercado os riscos e oportunidades em diferentes cenários, avaliando todas as suas opções estratégicas, para que as informações obtidas e analisadas possam gerar valor a empresa.

E por fim, o princípio que aborda *Stewardship* e a construção da confiança evidenciou que apesar da empresa ter um perfil familiar, tendo como sócios o gestor e sua esposa, a operacionalização das rotinas não apontam nenhum tipo de conflito significativo entre partes ou mesmo entre os funcionários, pois foi apresentada uma satisfação ímpar com o progresso e o desenvolvimento da empresa no decorrer de todos os seus anos de existência, tendo seu gerenciamento de recursos consolidado pelas auditorias anuais e aprimorado por consultoria.

Os achados apontam que, em primeiro lugar, investir em práticas gerenciais robustas impactam positivamente a manutenção e aprimoramento a gestão de médias e pequenas empresas. Como retorno dessa implantação, em segundo lugar, a obtenção de sucesso na implementação de práticas gerenciais perpassa os pilares dos PGCG, evidenciando que um Sistema de Controle Gerencial estabelecido a partir da boa comunicação, informação de qualidade, avaliação do impacto no valor da empresa e no gerenciamento de recursos e relacionamentos pessoais no ambiente organizacional tende a subsistir em momentos de crise.

Este trabalho contribui academicamente com o avanço da área de contabilidade gerencial, pois além de testar empiricamente o documento elaborado pelo CGMA, reconstrói, apresenta e disponibiliza um roteiro com perguntas totalmente palatáveis para futuros pesquisadores, vertendo a essência do documento em situações aplicadas. Com relação as contribuições à sociedade, além da empresa objeto de análise receber apoio técnico dos autores, os gestores de pequenas e médias empresas poderão usufruir dos achados para melhoria na área gerencial, utilizando o esquema idealizado para implantação de práticas gerenciais.

Como agenda para pesquisas futuras, sugere-se que os pesquisadores da área de contabilidade gerencial apliquem as questões elencadas no roteiro, através de entrevista ou questionário, em diferentes cenários, a fim de reforçar empiricamente o Sistema de Controle Gerencial desenhado pelos PGCG. Estudos comparativos podem ser desenvolvidos, baseando-se no processo de implantação mapeado, elucidando semelhanças e diferenças com o ramo alimentício.

## **FINANCIAMENTO**

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior.

## **REFERÊNCIAS**

ALAM, M. Organisational processes and COVID-19 pandemic: implications for job design. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 16, n. 4, p. 599-606, 2020. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0121>

BBC. Coronavírus: OMS declara pandemia. **BBC**, 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-51842518>. Acesso em 25 de junho de 2021.



BONACCORSI, G.; PIERRI, F.; CINELLI, M.; FLORI, A.; GALEAZZI, A.; PORCELLI, F.; SCHMIDT, A.L.; VALENSISE, C. M.; SCALA, A.; QUATTROCIOCCHI, W.; PAMMOLLI, F. Economic and social consequences of human mobility restrictions under COVID-19. **Proceedings of the National Academy of Sciences**, v. 117, n. 27, p. 15530-15535, 2020. <https://doi.org/10.1073/pnas.2007658117>.

BORKER, D. R. Gauging the impact of country-specific values on the acceptability of global management accounting principles. **European Research Studies**, v. 19, n. 1, p. 149-164, 2016a. <https://doi.org/10.35808/ersj/511>

BORKER, D. R. Global management accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. **The Business & Management Review**, v. 7, n. 3, p. 258-267, 2016b.

BROCCARDO, L.; GIACOSA, E.; CULASSO, F.; FERRARIS, A. Management control in Italian SMEs. **Global Business and Economics Review**, v. 19, n. 5, p. 632-647, 2017. <https://doi.org/10.1504/GBER.2017.086781>

CARVALHO, I. R. **Investigação sobre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em consultorias oferecidas às micro e pequenas empresas: evidências a partir de revistas especializadas**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco, 139 f., 2011.

CGMA. **Princípios globais de contabilidade gerencial: melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso**. Chartered Institute of Management Accountants, 2016.

COSTA, I. L. S.; LUCENA, W. G. L. Global management accounting principles: Relationship between management practices and the performance of Brazilian companies. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 23, n. 3, p. 503-518, 2021. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v.23i3.4112>

DETTORI, A.; FLORIS, M. Facing COVID-19 challenges: What is so special in family businesses? **The TQM Journal**, v. 34, n. 7, p. 39-53, 2022. <https://doi.org/10.1108/TQM-09-2021-0251>

EINHORN, S.; HEINICKE, X.; GUENTHER, T. W. Management control packages in family businesses: A configurational approach. **Journal of Business Economics**, v. 91, n. 4, p. 433-478, 2021. <https://doi.org/10.1007/s11573-020-01008-7>

ETEMAD, H. Managing uncertain consequences of a global crisis: SMEs encountering adversities, losses, and new opportunities. **Journal of International Entrepreneurship**, v. 18, n. 2, p. 125-144, 2020. <https://doi.org/10.1007/s10843-020-00279-z>

FERNANDES, N.; ESPEJO, M. M. 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**, v. 15, n. 4, p. 20-41, 2020. [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.27512](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.27512)

GUNESSEE, S.; SUBRAMANIAN, N. Ambiguity and its coping mechanisms in supply chains



lessons from the Covid-19 pandemic and natural disasters. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 40, n. 7/8, p. 1201-1223, 2020. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-07-2019-0530>

HADID, W.; AL-SAYED, M. Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. **Management Accounting Research**, v. 50, p. 100725, 2021. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes**. Harvard Business Press, 2004.

KING, N. Using templates in the thematic analysis of text. In: Cassel, C, & Symon, G. *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. Londres: SAGE, 2004, p. 256-270, 2004.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Administração de marketing**. 14ª edição. Pearson Prentice Hall, 2012.

LE, T.; BUI, T.; TRAN, T.; NGUYEN, Q. Factors affecting the application of management accounting in Vietnamese enterprises. **Uncertain Supply Chain Management**, v. 8, n. 2, p. 403-422, 2020. <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2019.10.003>

MARQUES, C. J. **Práticas de Contabilidade Gerencial e os Princípios da Relevância e da Confiança: um Estudo de Caso de uma Empresa da Região Central do Paraná**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Estadual de Maringá, 287 f., 2018.

NAJERA RUIZ, T.; COLLAZZO, P. Management accounting use in micro and small enterprises. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 18, n. 1, p. 84-101, 2021. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2020-0014>

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, organizations and society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)

OYEWO, B. M. Predictors of the effectiveness of management accounting function in Nigerian firms. **Scientific Annals of Economics and Business**, v. 64, n. 4, p. 487-512, 2017. <https://doi.org/10.1515/saeb-2017-0026>

OYEWO, B.; VO, X. V.; AKINSANMI, T. Strategy-related factors moderating the fit between management accounting practice sophistication and organisational effectiveness: the Global Management Accounting Principles (GMAP) perspective. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 50, n. 2, p. 187-223, 2020. <https://doi.org/10.1080/02102412.2020.1774857>

PRAKASH, M. Evolution and changes in management accounting practices. **International Research Journal of Management Science and Technology**, v. 4, n. 2, p. 1009-1017, 2013.

RODRIGUES, M.; FRANCO, M.; SOUSA, N.; SILVA, R. COVID 19 and the business management crisis: An empirical study in SMEs. **Sustainability**, v. 13, n. 11, p. 5912, 2021. <https://doi.org/10.3390/su13115912>

SHETTY, G.; NOUGARAHIIYA, S.; MANDLOI, D.; SARSODIA, T. COVID-19 and global commerce: An analysis of FMCG, and retail industries of tomorrow. **International Journal of Current Research and Review**, v. 12, n. 17, p. 23-31, 2020. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3603028>

TELLES, R. A efetividade da matriz de amarração de Mazzon nas pesquisas em Administração. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 36, n. 4, p. 64-72, 2001.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The Institutionalization of Institutional Theory. In: **Studying organization: Theory and method**. 1. ed. London, Thousand Oaks, New Delhi: SAGE, p. 169, 1999.

TRUANT, E.; BROCCARDO, L.; CULASSO, F.; VRONTIS, D. Management accounting systems to support stressing events: evidence from the food sector. **British Food Journal**, v. 123, n. 7, p. 2555-2570, 2021. <https://doi.org/10.1108/BFJ-11-2020-0991>

YANG, C.; DI, F. The repelling factors of the management accounting methods under the COVID-19-case studies based on the scenario of private enterprises. **International Journal of Technology Management**, v. 89, n. 1-2, p. 124-138, 2022. <https://doi.org/10.1504/IJTM.2022.123010>

YIN, R. K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Penso Editora, 2016.

**APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista**

<b>SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL</b>				
<b>Princípio</b>	<b>Estratégia</b>	<b>Planejamento</b>	<b>Execução</b>	<b>Revisão</b>
<b>A comunicação provê ideias que influenciam</b>	<p>Você sabe quem é seu cliente, seu funcionário, e quem ocupa cada lugar? Você acha que o papel de cada um na empresa está identificado? E o propósito da empresa é difundido para todos?</p> <p>Na sua percepção, na prática, qual o objetivo futuro da empresa e como pretende chegar nesse objetivo?</p>	<p>Ao implementar um novo processo dentro da empresa, como é comunicado aos funcionários? O que é planejado, tem integração com os objetivos estratégicos estabelecidos pela direção?</p>	<p>Os resultados da empresa são divulgados e de fácil acesso? De qual forma? Se sim, são comunicados de acordo com as necessidades da empresa e de seus interessados e usuários?</p>	<p>É realizado planejamento na empresa? Se sim, é realizado uma avaliação/revisão das informações gerenciais referente ao desempenho que foi planejado?</p>
<b>Informação é relevante</b>	<p>Em relação ao mercado de Cestas Básicas (concorrentes, fornecedores, clientes, contabilidade), quais informações se consideram importantes para a identificação e avaliação dos processos e recursos da empresa no ambiente que atua?</p>	<p>Existe algum parâmetro que possibilite uma avaliação após a implementação do que foi planejado? Inclusive, alguma forma de assegurar que as informações gerenciais são aprovadas pelos colaboradores?</p>	<p>A empresa tem acesso a informações gerenciais (relatórios, controle de estoque, indicadores de desempenho e informações contábeis)? E você acredita que essas informações gerenciais sejam mais um procedimento formal que precisa existir ou pensa que sejam realmente úteis quando precisa tomar uma decisão?</p>	<p>Após os processos de construir estratégias futuras, planejar e executar, você acredita que essas informações geradas pelos processos implantados, são utilizadas de alguma maneira? Por exemplo, com base em todo o processo, os planos e estratégias futuras são repensados? Ou os novos direcionamentos são com base nas demandas do dia a dia mesmo?</p>

<p><b>O impacto sobre o valor é analisado</b></p>	<p>Diante do cenário de empresas de Cestas Básicas são avaliadas as opções estratégicas, considerando as oportunidades, incertezas e riscos do negócio? Existe algum documento oficial de gestão de riscos (incertezas do negócio)? Algo que documento por exemplo: Se X der errado, vamos fazer Y para resolver.</p>	<p>Depois de uma ideia nova, quando novos planos vão ser traçados, vocês utilizam/analisa as informações dos relatórios, indicadores de desempenho e documentos apresentados pela área gerencial?</p>	<p>A implementação de ideias estratégicas é coordenada ou acompanhada? Existe algum sistema (mesmo informal) de gestão de riscos para reduzir a chance de um possível impacto na implementação de do que foi planejado?</p>	<p>Os resultados são analisados comparando-os com cenários projetados? Esta análise é utilizada para melhorar continuidade operacional do negócio?</p>
<p><b>Gerenciamento dos recursos e relações (Stewardship) constrói confiança</b></p>	<p>Os valores da organização (planos de longo prazo, quem essa empresa quer ser, como ela quer ser conhecida, o público-alvo) estão disponíveis para todas as partes envolvidas? Os diferentes interesses dessas pessoas estão em conflito, considerando especialmente o envolvimento familiar no negócio?</p>	<p>Os principais funcionários e parceiros estão cientes das suas responsabilidades na empresa? Cada um entende bem o que é esperado dele e como ele vai ser avaliado?</p>	<p>O comportamento que fica abaixo das expectativas é imediatamente questionado? Na sua visão, o colaborador entende em que está falhando e o que precisa melhorar?</p>	<p>Os colaboradores buscam receber um feedback do trabalho realizado?</p>
	<p>O risco de perda de reputação é levado em conta durante a tomada de decisão estratégica? Você acredita que o fato de ser um negócio familiar aumenta essa preocupação ou é algo importante em qualquer tipo de empresa?</p>	<p>Quando o planejamento é criado, os responsáveis estão sendo incentivados a ter um pensamento crítico? E aqueles que podem ser afetados no planejamento disponibilizam os planos em tempo hábil para ser debatidos e analisados?</p>	<p>A organização tem uma função de auditoria interna ou controladoria? Se sim, no caso de alguma violação, as partes interessadas tomam conhecimento à tempo para resolvê-lo? Ou geralmente, o problema ocorre primeiro e depois vem uma tratativa?</p>	<p>Existe algum momento que todos juntos ou em grupo, examinam os relatórios disponíveis (podem ser de auditoria ou não)? Esses documentos, de alguma maneira, são disponibilizados para uma análise detalhada por quem de direito?</p>

**Fonte:** Elaborado pelos autores, a partir do CGMA (2016).