

Práticas Fundamentais de Contabilidade Gerencial e o Princípio da Confiança: um estudo em empresas brasileiras de grande porte

Daniela Fagundes Carnelós Nunes (UEM) - danicarnelos@gmail.com

Reinaldo Rodrigues Camacho (UEM) - rcamacho@usp.br

Resumo:

Este estudo tem por objetivo avaliar o quanto o princípio da confiança está presente nas práticas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras de capital aberto, inscritas na Bolsa de Valores (B3). Como base conceitual, utilizou-se do documento do Chartered Global Management Accountant (CGMA) onde constam 14 (quatorze) práticas de contabilidade gerencial. A estratégia de pesquisa adotada é o levantamento de dados por meio de questionário. A análise dos dados deste estudo quantitativo utilizou a estatística descritiva e a correlação das variáveis estudadas. A amostra estudada é composta por 96 (noventa e seis) empresas de capital aberto. Os resultados indicam que empresas que utilizam práticas fundamentais (CGMA) de contabilidade gerencial percebem um ambiente de confiança. Os achados revelam que há o exercício das práticas fundamentais nas atividades organizacionais das empresas.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial. Princípio da Confiança. Gestão Estratégica*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Práticas Fundamentais de Contabilidade Gerencial e o Princípio da Confiança: um estudo em empresas brasileiras de grande porte

Resumo

Este estudo tem por objetivo avaliar o quanto o princípio da confiança está presente nas práticas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras de capital aberto, inscritas na Bolsa de Valores (B3). Como base conceitual, utilizou-se do documento do *Chartered Global Management Accountant* (CGMA) onde constam 14 (quatorze) práticas de contabilidade gerencial. A estratégia de pesquisa adotada é o levantamento de dados por meio de questionário. A análise dos dados deste estudo quantitativo utilizou a estatística descritiva e a correlação das variáveis estudadas. A amostra estudada é composta por 96 (noventa e seis) empresas de capital aberto. Os resultados indicam que empresas que utilizam práticas fundamentais (CGMA) de contabilidade gerencial percebem um ambiente de confiança. Os achados revelam que há o exercício das práticas fundamentais nas atividades organizacionais das empresas.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Princípio da Confiança. Gestão Estratégica.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

No mundo dos negócios há uma necessidade emergente de novas estratégias para a sobrevivência empresarial, diante a diversidade de questões administrativas (REINA; REINA, 2017). É neste contexto de mudança que a confiança influencia a positivamente uma organização e auxilia na mudança, pois trata-se de uma característica que tem se tornado evidente visto o papel da contabilidade gerencial e sua relação com a confiança organizacional. A própria natureza da contabilidade e seu papel na interação econômica e social levam para a relevância da compreensão no campo contábil (BALDVINSDDOTTIR et al., 2011).

O papel da confiança, no campo organizacional, é apresentado como facilitador de relações que tem sido amplamente discutido, e é direcionado na forma de criar e manter a confiança, como a interação dos responsáveis pela criação e a manutenção da confiança organizacional (MAYER et al., 1995 e BALDVINSDDOTTIR et al., 2011).

Baldvinsdottir et al., (2011) apresenta diversas crises de mercado afetadas pela falta de confiança, onde verificou-se uma clara indicação desta em organizações financeiras privadas. A perda deste princípio nos mercados ocorreu várias vezes nas últimas décadas, por exemplo, no Sudeste Asiático (1997), na Rússia (1998) e na América Latina (México e Argentina, 1995). O problema nessas crises não era, em alguns casos, a economia fundamental, mas sim a perda de confiança ou de confiança dos investidores internacionais. Consequentemente, a resposta às crises por governos e organizações internacionais não se baseou em teorias econômicas, mas sim no restabelecimento da confiança nos mercados emergentes (AKERLOF, 1970).

A falta de confiança também atinge o Brasil conforme exemplifica Benedetti (2015), que cita a crise na Petrobras, onde afeta não apenas a economia do país, mas também a credibilidade das empresas brasileiras que possuem empreendimento ao redor do mundo, por aparentar descontrole de governança como um traço brasileiro e não de uma empresa isolada.

A relação entre confiança e contabilidade é apontada por Akerlof (1970), por Jones e Dugdale (2001) e por Baldvinsdottir et al., (2011), onde os mesmos reforçaram a necessidade de adequação da contabilidade com a confiança se fazendo necessário para que haja um sistema de contabilidade gerencial.

Há um documento sobre contabilidade gerencial que norteia práticas de contabilidade gerencial que promovem a confiança dentro das organizações, estabelecido por dois dos mais prestigiados órgãos contábeis do mundo, a AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), e o CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). Estes dois órgãos se uniram e formaram uma joint venture para criar a designação CGMA (Chartered Global Management Accountant), que elaborou um documento chamado The Global Management Accounting Principles, para direcionar princípios, habilidades e competências aos profissionais de contabilidade gerencial na prática profissional, o documento PGCG constam 14 práticas de contabilidade gerencial, sustentadas pelos princípios.

O exercício das quatorze práticas fundamentais de contabilidade gerencial promove o princípio da confiança, desta maneira protegendo os ativos, o valor e a reputação da organização, que resulta em um ambiente de confiança. Por fim, após tratar das relações em que o princípio de confiança sustenta a organização promovendo um ambiente de confiança por meio das práticas, é oportuno investigar e responder a seguinte questão de pesquisa: **O quanto presente está o princípio da confiança nas práticas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras?**

Considerando a questão de pesquisa definida para este estudo, o objetivo geral é avaliar o quanto o princípio da confiança está presente nas práticas de contabilidade gerencial nas empresas brasileiras de grande porte listadas na Bolsa de Valores. Como o princípio de confiança é um aspecto fundamental para redução de incertezas (TOMKINKS, 2001), este deve se alinhar à contabilidade gerencial quando do fornecimento de informações que busque o equilíbrio entre confiança e informação necessária para lidar com a incerteza.

Com a contabilidade gerencial utilizando as práticas apresentadas pelo CGMA estará apta a conduzir a organização a um ambiente de confiança, onde há melhor compreensão dos fatos, maior organização e informações prontas para a tomada de decisões. A competência apresentada pelo CGMA de conduzir a organização a um ambiente de confiança a partir dos padrões sugeridos é que dá a necessidade da pesquisa presente (CGMA, 2014).

Dá-se então a busca pela necessidade das empresas em apropriar-se das práticas atribuídas pelo CGMA à contabilidade gerencial para conduzir a organização a um ambiente de confiança. A presente pesquisa busca compreender se as organizações estão padronizadas conforme a atribuição dos PGCG, apresentando as práticas propostas e identificando o grau de afirmação da contabilidade gerencial na adequação, a fim de verificar o quanto os padrões já estão estabelecidos dentro da entidade. Também se investiga a afirmação das empresas quanto à proteção do valor, dos ativos e da reputação da mesma em detrimento a forma de trabalho. Assim permite-se deparar com a afirmação do CGMA de que as práticas propostas por eles promovem um ambiente organizacional, contribuindo na gestão como nos relacionamentos envolvidos e baseados na confiança (CGMA, 2014).

As contribuições e os impactos esperados estão no auxílio dos resultados para compreensão dos padrões estabelecidos para a contabilidade gerencial pelo CGMA (2014), identificando a presença do princípio de confiança quando adotadas as práticas na contabilidade gerencial para proteção do valor da empresa, dos ativos e da reputação da organização e a originalidade da pesquisa se dá pela ausência de pesquisas que identifiquem a presença da confiança na organização através das práticas de contabilidade gerencial (CGMA, 2014).

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos: esta introdução; o capítulo dois que aborda o referencial teórico necessário para sustentar os resultados da pesquisa; o capítulo 3 apresenta os procedimentos metodológicos, a análise dos dados é desenvolvida no capítulo 4, e por último, no capítulo 5 são destacadas as principais conclusões alcançadas com esta pesquisa, e as recomendações para futuras investigações.

2 Referencial Teórico

2.1 *Confiança e Contabilidade Gerencial*

Segundo Campos et al., (2013) em qualquer relacionamento a presença da confiança é essencial, assim como nos negócios, e se refere à disposição de uma pessoa ou de um grupo em confiar no outro, na crença de que as ações do outro serão mais benéficas do que prejudiciais.

Em um ambiente de confiança organizacional remete que a contabilidade gerencial (gestores) e os funcionários compartilham ou devam compartilhar entre si a confiança. Sem a confiança organizacional não há chance de uma organização atingir seus objetivos estratégicos (VINTEN; SMITH, 2005). A confiança é um valor essencial que deve ser desenvolvido em todas as organizações, é a garantia da confiabilidade no caráter, na habilidade, na força ou na verdade de alguém ou de algo (VINTEN; SMITH, 2005).

Deve haver uma consideração cuidadosa do que pode ou quem pode ser confiável ou não (TOMKINS, 2001). Uma vez que o impacto da confiança for compreendido, os contadores estarão prontos para produzir informações da contabilidade gerencial, que são confiáveis, construindo assim a reputação (TAN; WOODWARD, 2005).

A confiança organizacional, na contabilidade gerencial, especialmente entre os líderes e os liderados é uma questão significativa, porque a maioria dos relacionamentos construídos em uma organização é estabelecido durante um longo tempo. O que torna confiável a contabilidade gerencial é o comportamento consistente durante um período prolongado (VINTEN; SMITH, 2005).

Aliado a confiança, a honestidade é uma virtude que mostra integridade e a veracidade da contabilidade gerencial. Os altos padrões morais levam os funcionários a acreditarem que a contabilidade gerencial é honesta e é a partir disso que a confiança se estabelece. Para Vinten e Smith (2005) os gestores devem transparecer a lealdade e a confiança por serem honestos e os funcionários departamentais precisam ver o gerenciamento de contabilidade como pessoas acessíveis e confiáveis.

A confiança depois que adquirida deve ser mantida. Quando os funcionários têm confiança na gestão contábil e caso sejam decepcionados a confiança é destruída, como alerta Vinten e Smith (2005) e os funcionários provavelmente nunca mais confiarão no gerenciamento contábil da mesma maneira, pois uma vez que a confiança é significativamente impactada, é muito difícil readquirir. O que torna confiável uma gestão contábil é o comportamento consistente durante um período prolongado.

2.2 *As Práticas Fundamentais de Contabilidade e os Princípios de Contabilidade*

A tomada de decisão com qualidade tem sido cada vez mais difícil. Segundo o documento do CGMA (2014), isso se dá pela concorrência implacável devido ao avanço das inovações e tecnologia. Tendo cada vez mais decisões tomadas por impulso ao invés de decisões tomadas com base em evidências. Assim, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial foram criados para corroborar para que a contabilidade gerencial esteja no centro da tomada de decisões com qualidade. Sendo um guia de boas práticas. Existem quatro princípios que se destinam a ajudar as organizações a obterem sucesso:

- (a) **Influência:** a comunicação provê ideias que influenciam. A contabilidade gerencial começa e termina com diálogos. Os Princípios foram concebidos para ajudar as organizações a romper seus silos (barreiras entre as unidades da organização) e incentivar o pensamento integrado, levando a uma melhor tomada de decisão;
- (b) **Relevância:** a informação é relevante. A contabilidade gerencial disponibiliza as informações relevantes aos tomadores de decisões quando eles as necessitam. Os Princípios fornecem sobre o passado, presente e futuro, incluindo dados financeiros e não financeiros de fontes internas e externas. Isto inclui dados sociais, ambientais

e econômicos;

- (c) Valor: o impacto no valor é analisado. A contabilidade gerencial conecta a estratégia da organização ao seu modelo de negócio. Estes Princípios ajudam as organizações a simular diferentes cenários para entenderem seus impactos na geração e preservação de valor; e
- (d) Confiança: gerenciamento dos recursos e relações constrói confiança. Prestação de contas e a análise detalhada tornam o processo de tomada de decisão mais objetivo. Equilibrar os interesses comerciais de curto prazo com o valor de longo prazo para as partes interessadas aumenta a credibilidade e confiança.

Uma função da contabilidade gerencial eficaz é aquela onde as pessoas competentes aplicam os princípios às suas atividades e práticas. Pessoas que consistentemente aderem a bons valores e boas práticas se tornam guardiões confiáveis do valor de uma organização (CGMA, 2014), logo, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial serão relevantes para todos os contadores gerenciais e não apenas para aqueles que possuem a certificação do CGMA. Extrair valor das informações é uma das principais vantagens dos PGCG. Os princípios fornecem aos CFOs e outras diretorias esta capacidade, e para que consigam ser alcançados, são necessárias as práticas dos seguintes exercícios que compõe o documento do CGMA (2014):

Quadro 1: Práticas de Contabilidade Gerencial

Práticas de Contabilidade Gerencial (CGMA)	
1	Custo de Transformação e Gestão
2	Relatórios Externos
3	Estratégia Financeira
4	Controle Interno
5	Avaliação de Investimentos
6	Controle e Gestão Orçamentária
7	Decisões sobre Preço, Desconto e Produto
8	Gestão de Projetos
9	Aderência e Conformidade à Regulamentação
10	Gestão de Recursos
11	Gestão de Risco
12	Gestão Tributária Estratégica
13	Tesouraria e Gestão de Caixa
14	Auditoria Interna

Fonte: CGMA (2014).

As práticas desempenham um papel essencial na implementação, e sanção de comportamentos, para se tornarem aceitos (FINE; HOLYFIELD, 1996). Como um guia para as práticas, os princípios de contabilidade gerencial podem ser utilizados para avaliar a eficácia da função da contabilidade gerencial atual da organização (CGMA, 2014).

Dentre os princípios que são alcançados pelas práticas, destaca-se a confiança, cujo objetivo é gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos, para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização sejam protegidos (CGMA, 2014).

Com a adequação dos padrões, que são as práticas de contabilidade gerencial, a organização deve reconhecer o ambiente confiável no qual se encontra. A partir da integração do setor com as práticas dos Princípios de Contabilidade Gerencial o valor, a reputação e os ativos devem estar protegidos para que se estabeleça um ambiente confiável (CGMA, 2014).

Desta forma a expectativa é que os profissionais de contabilidade gerencial apliquem as suas habilidades profissionais em conjunto com as práticas de contabilidade gerencial; e assim façam com que essas habilidades sejam aplicadas no contexto do negócio; influenciem as

decisões, ações e comportamentos dos outros; e liderem a organização com diferentes níveis (CGMA, 2014).

3 Metodologia

A presente pesquisa caracteriza-se metodologicamente quanto aos objetivos com caráter descritivo e quanto aos procedimentos se enquadra como uma pesquisa de levantamento (survey) e o problema de pesquisa é abordado de maneira quantitativa buscando identificar a presença do princípio confiança apresentado pelo CGMA (2014), por meio das quatorze práticas de contabilidade gerencial nas empresas brasileiras. Deste modo, no quesito coleta de dados, foi elaborado um questionário com o auxílio da plataforma online *SurveyMonkey*, mensurado pela Escala Likert em um grau de concordância de 0 a 10 pontos, pois conforme entendem Hodge e Gillespie (2003) essa numeração é de fácil referência e facilita a interpretação, a confiabilidade e a validade dos dados.

Foram elaboradas 60 questões, divididas em três partes, a primeira parte composta por 55 questões referentes às práticas de contabilidade gerencial que agregam confiança organizacional para a empresa. As questões apresentavam escalas de medida progressiva, de 0 (menor valor) a 10 (maior valor), para o respondente marcar a resposta com o grau de concordância, sendo '0' nunca e '10' para sempre. A segunda parte foi em relação ao respondente, contendo 3 questões fechadas e múltipla escolha. A terceira parte foi em relação à empresa, composta por 2 questões abertas.

A população que caracteriza esta pesquisa são as empresas brasileiras listadas na B3 é composta por um mercado autorregulado de títulos e valores mobiliários que é supervisionado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A amostra desta pesquisa se caracteriza como intencional ou por conveniência, por não ser probabilística e não aleatória, pois os participantes foram escolhidos conforme julgamento do pesquisador (COOPER; SCHINDLER, 2016).

Para o cálculo do tamanho amostral, considerando a população de 438 (quatrocentos e trinta e oito) empresas, com um erro amostral de 5% e um nível de confiança de 95% seriam necessárias 205 respostas. Como a quantidade de respostas obtidas na pesquisa totalizaram 96 (noventa e seis), o resultado da pesquisa não pode ser generalizado para a população total.

Desta forma, foram propostas quatorze hipóteses de teste, demonstradas a seguir:

H1: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas aos custos de transformação e gestão percebem um ambiente de confiança.*

H2: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas a relatórios externos percebem um ambiente de confiança.*

H3: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas a estratégia financeira percebem um ambiente de confiança.*

H4: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas ao controle interno percebem um ambiente de confiança.*

H5: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas a avaliação de investimento percebem um ambiente de confiança.*

H6: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas ao controle e a gestão orçamentária percebem um ambiente de confiança.*

H7: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à decisão sobre preço, desconto e produto percebem um ambiente de confiança.*

H8: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à gestão de projetos percebem um ambiente de confiança.*

H9: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à aderência e conformidades à regulamentação percebem um ambiente de confiança.*

H10: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à*

gestão de recursos percebem um ambiente de confiança.

H11: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à gestão de risco percebem um ambiente de confiança.*

H12: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas a gestão tributária estratégica percebem um ambiente de confiança.*

H13: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas a tesouraria e a gestão de caixa percebem um ambiente de confiança.*

H14: *Empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas a auditoria interna percebem um ambiente de confiança.*

Com o objetivo de testar as hipóteses citadas anteriormente, o questionário foi aplicado em dois momentos: primeiramente no pré-teste e após isso na coleta de dados das empresas selecionadas como população da pesquisa. Depois de coletadas as respostas, ocorreu o tratamento dos dados, por meio de uma análise descritiva no que envolve a organização, sumarização e descrição de dados quantitativos. Na busca em verificar a influência das práticas de contabilidade gerencial na proteção do valor, dos ativos e da reputação da organização (promovendo assim um ambiente de confiança) e testar as hipóteses propostas, a técnica selecionada foi correlação.

4 Análises e discussão dos dados

Para avaliar o quanto o princípio da confiança está presente nas práticas de contabilidade gerencial em empresas brasileiras, foi elaborado um instrumento de pesquisa, sendo que o mesmo foi aplicado a uma população de 438 empresas com 96 empresas respondentes. O instrumento é constituído por 55 questões referentes às práticas de contabilidade gerencial, com alternativas distribuídas em uma escala de concordância de 0 a 10.

Os dados desta pesquisa foram tratados por meio da [1] técnica de estatística descritiva e [2] correlação. Os resultados são apresentados a seguir respectivamente.

4.1 Estatística descritiva

A seguir, apresenta-se a descrição do perfil dos entrevistados, assim como de suas respostas dos entrevistados ao instrumento proposto.

Tabela 1 - Distribuição de frequências das características participantes da pesquisa.

Variável	Frequência absoluta	%
Faixa etária		
Menos de 25 anos	4	4,17%
De 25 a 29 anos	11	11,46%
De 30 a 34 anos	16	16,67%
De 35 a 39 anos	12	12,50%
De 40 a 44 anos	8	8,33%
De 45 a 49 anos	19	19,79%
De 50 anos ou mais	26	27,08%
Tempo de permanência na empresa		
Até 5 anos	26	27,08%
De 5 a 10 anos	22	22,92%
De 11 a 20 anos	26	27,08%
Acima de 20 anos	22	22,92%
Nível de formação acadêmica		
Ensino Superior	30	31,25%
Pós-graduação (Especialização)	42	43,75%

Pós-graduação (Mestrado)	18	18,75%
Outro	6	6,25%

Fonte: elaborado pelos autores.

Observa-se na Tabela 1 que entre os 96 participantes da pesquisa, 27,08% possuem mais de 50 anos, enquanto um total de 57,29% se concentra na faixa de 30 a 49 anos e apenas 15,63% possuem idade inferior a 30 anos. Nota-se também que não há uma faixa predominante de tempo de permanência na empresa, sendo que 27,08% ocupam a posição a menos de 5 anos, enquanto 22,92% possuem mais de 20 anos na empresa. Em relação à formação acadêmica, 31,75% possuem apenas o ensino superior, sendo que os demais possuem algum tipo de pós-graduação.

Tabela 2 - Distribuição de frequências e medidas descritivas das respostas dos participantes.

Questão	Frequência											Medidas descritivas		
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Média	DP	CV
Incentivos aos empregados para...	6	2	4	2	3	5	7	11	21	14	21	7,04	2,93	41,67%
Conformidade em as políticas e...	2	0	1	1	0	3	6	6	18	20	39	8,46	2,06	24,32%
Custos de oportunidade são...	2	0	5	1	1	14	8	8	22	14	21	7,32	2,45	33,42%
Elaboração de relatórios...	2	0	1	2	2	2	5	13	12	17	40	8,29	2,21	26,71%
Níveis de segurança para...	0	0	3	0	0	2	5	9	14	21	42	8,65	1,79	20,69%
Relatórios externos para...	0	0	1	2	2	2	3	8	16	11	51	8,72	1,84	21,10%
Estruturas e processos de...	0	1	1	0	2	6	4	9	22	23	28	8,24	1,85	22,46%
Transparência da estratégia...	0	0	2	1	1	3	4	11	13	20	41	8,55	1,84	21,52%
Implementações da estratégia...	0	0	1	2	3	3	8	12	20	24	23	8,05	1,84	22,82%
Auditorias pós-conclusão...	1	0	1	3	3	6	5	10	13	22	32	8,07	2,19	27,15%
Políticas adequadas de controle...	1	0	2	1	3	5	11	7	18	27	21	7,88	2,09	26,52%
Políticas de controle.	0	0	1	2	2	4	6	10	20	23	28	8,22	1,83	22,28%
Sustentabilidade em decisões e...	2	1	2	0	7	8	9	14	16	23	14	7,29	2,33	31,89%
Informações não financeiras...	0	1	3	1	2	9	8	10	18	25	19	7,71	2,13	27,59%
Auditorias pós-investimento...	4	2	4	2	2	11	6	15	22	15	13	6,89	2,65	38,45%
Interdependência entre as...	1	1	3	1	0	7	14	13	19	22	15	7,5	2,14	28,56%
Projeções sobre resultados...	1	0	3	0	3	10	9	7	22	22	19	7,66	2,15	28,10%
Práticas de preços antiéticas.	1	0	3	0	1	5	3	4	8	22	49	8,68	2,11	24,32%
Incentivos para evitar vendas...	4	4	3	2	3	8	5	5	12	15	35	7,44	3,04	40,91%
Controles auditados que...	2	1	2	1	1	5	5	12	11	17	39	8,15	2,38	29,21%
Cálculos e avaliação do valor...	6	0	4	5	3	18	7	15	13	13	12	6,39	2,75	43,02%
Controles de projeto sobre...	1	0	3	4	2	9	4	13	25	19	16	7,47	2,22	29,78%
Benefícios positivos e...	1	0	3	2	3	7	13	12	18	20	17	7,45	2,19	29,41%
Registros das lições aprendidas ...	3	2	6	4	2	8	9	15	13	19	15	6,85	2,74	40,00%
Conformidade em relação às...	1	1	2	2	0	8	8	6	19	18	31	7,97	2,26	28,41%
Processos implementados...	0	0	3	5	0	4	9	6	21	14	34	8,03	2,2	27,43%
Resultados das avaliações de...	1	1	2	2	0	11	7	14	18	18	22	7,63	2,22	29,12%
Recursos, impacto social, ética...	1	0	2	1	0	4	7	6	16	18	41	8,45	2,04	24,10%
Interpretação, aplicação e...	2	1	2	3	1	7	7	6	21	18	28	7,78	2,43	31,27%
Consumo e utilização...	1	0	2	4	4	5	7	16	13	23	21	7,63	2,25	29,56%

Investimentos e alocação de...	1	1	4	4	2	10	7	8	22	19	18	7,33	2,44	33,21%
Planos e realocações que...	0	0	1	2	4	8	7	7	26	20	21	7,84	1,94	24,77%
Decisões de investimento e seus...	1	1	3	3	3	5	9	13	17	24	17	7,5	2,31	30,77%
Estrutura de riscos integrada...	2	0	2	5	1	5	7	14	24	12	24	7,58	2,34	30,83%
Gestão de riscos integrada...	1	2	3	3	3	3	11	9	19	22	20	7,53	2,41	32,06%
Conselho diretivo da...	0	0	1	2	2	7	11	5	15	29	24	8,05	1,93	24,00%
Fornecimento da confiança às...	3	0	1	2	2	4	4	12	16	24	28	8	2,32	28,96%
Construção da confiança e...	1	0	3	1	0	4	7	5	16	23	36	8,34	2,11	25,25%
Planejamento tributário...	2	2	4	2	3	7	9	9	12	14	32	7,52	2,71	35,99%
Gestão tributária e a reputação...	0	1	1	2	1	9	6	4	14	14	44	8,33	2,15	25,81%
Obrigações tributárias.	2	2	2	1	0	5	2	9	7	8	58	8,51	2,51	29,53%
Reconciliações fiscais.	1	1	1	0	2	4	3	6	12	16	50	8,66	2,08	23,99%
Consultores tributários externos.	3	0	2	0	1	7	2	6	8	19	48	8,46	2,4	28,39%
Modelo de negócios e cadeia de...	2	0	2	0	4	10	8	14	16	21	19	7,53	2,24	29,72%
Revisão regular e determinação...	1	0	2	1	1	3	7	9	7	20	45	8,51	2,09	24,59%
Valor justo registrado no...	1	0	3	2	0	3	4	8	15	21	39	8,4	2,14	25,49%
Independência da auditoria...	8	1	3	1	2	6	4	7	7	13	44	7,65	3,21	42,01%
Comitê de auditoria interna.	19	1	2	2	4	7	3	8	7	12	31	6,35	3,85	60,63%
Reunião do comitê de auditoria.	20	2	2	1	3	5	3	6	7	6	41	6,52	4,03	61,86%
Responsabilidade do comitê de...	20	2	1	1	3	9	2	7	8	12	31	6,32	3,91	61,77%
Concepção dos controles e testes.	9	1	1	2	3	11	3	9	11	16	30	7,18	3,16	44,06%
Auditorias internas e normas de...	11	1	1	1	2	7	5	2	4	14	48	7,61	3,44	45,15%
Ativos, financeiros e não...	0	0	2	2	1	4	5	7	14	16	45	8,53	1,97	23,13%
Reputação da empresa está...	0	1	2	1	1	3	5	9	10	20	44	8,54	2,02	23,59%
Valor da empresa está...	0	0	3	1	1	2	5	4	13	21	46	8,69	1,92	22,11%

DP: Desvio Padrão; CV: Coeficiente de Variação.

Fonte: elaborado pelos autores.

A Tabela 2 apresenta as medidas descritivas das 55 questões que constituem o instrumento proposto. Nota-se que para a maior parte dos itens, as respostas concentram-se nos graus mais altos de concordância, entre 8 e 10 pontos, sobretudo para os itens relacionados a confiança, para os quais as pontuações médias obtidas para os 3 itens são todas maiores que 8,5. Ainda, nota-se que as respostas apresentam baixa variabilidade em torno da média, visto que os coeficientes de variação são inferiores a 25%.

Por outro lado, embora a resposta predominante seja 10, observa-se que uma quantidade expressiva de entrevistados apontou a opção 0 para os itens relacionados a prática 14 (auditoria interna), sendo que as pontuações médias dos itens que compõem este fator variam de 6,32 a 7,65, algumas das quais caracterizam-se como as menores médias observadas. Além das menores médias, observa-se também que esta prática apresenta os maiores coeficientes de variação, o que indica que para tais itens, as respostas dadas pelos entrevistados tendem a estar mais dispersas em torno da média, em relação as demais questões, o que é esperado dado a concentração de respostas nos graus extremos de concordância.

Observa-se também que todos os valores obtidos para o coeficiente de assimetria, embora inferiores a 3, em valor absoluto, são negativos, o que indica uma assimetria à esquerda dos dados, o que indica uma concentração maior de resposta em graus mais altos de concordância. Avaliando o coeficiente de curtose, também não foi observado nenhum valor excedente ao limite de 10, em valor absoluto, sendo que a maior parte deles apresenta valores positivos, indicando distribuições leptocúrticas, isto é, as respostas apresentam maior

concentração em seu pico em relação ao esperado para a distribuição normal, com caudas pesadas. Embora observados tais indícios de assimetria e curtose, pelos critérios de Marôco (2010), os dados caracterizam-se como normais, por não ultrapassarem os limites propostos pelo autor. Já considerando os limites mais rígidos, sugeridos por Hair et al. (2017), de -1 a 1 para ambos os coeficientes, a distribuição da grande maioria dos itens avaliados foge à normalidade.

4.2 Correlação

Para avaliar a relação entre as pontuações das variáveis independentes com a variável dependente (dadas pelas médias das respostas das questões que compuseram cada fator), foi aplicado o teste de correlação de Pearson (PEARSON, 1896). O coeficiente de correlação de Pearson (r), dado por:

$$r = \frac{n \sum_{i=1}^n x_i y_i - (\sum_{i=1}^n x_i)(\sum_{i=1}^n y_i)}{\sqrt{[n \sum_{i=1}^n x_i^2 - (\sum_{i=1}^n x_i)^2][n \sum_{i=1}^n y_i^2 - (\sum_{i=1}^n y_i)^2]}}$$

O coeficiente r varia no intervalo de (-1, 1). O sinal indica a direção da correlação, inversa (negativa) ou direta (positiva), enquanto o valor indica a força da correlação. Quanto mais próximo o coeficiente estiver de -1 ou 1, mais forte é a correlação entre as variáveis. Por outro lado, se a correlação for igual a zero, não existe relação entre as variáveis em estudo. Foi utilizada a classificação de Sicsú e Dana (2012) onde a magnitude do coeficiente de correlação de Pearson é classificado da seguinte maneira:

- i) $0,0 \leq |r| \leq 0,3$: correlação fraca;
- ii) $0,3 < |r| \leq 0,7$: correlação moderada;
- iii) $0,7 < |r| \leq 1,0$: correlação forte.

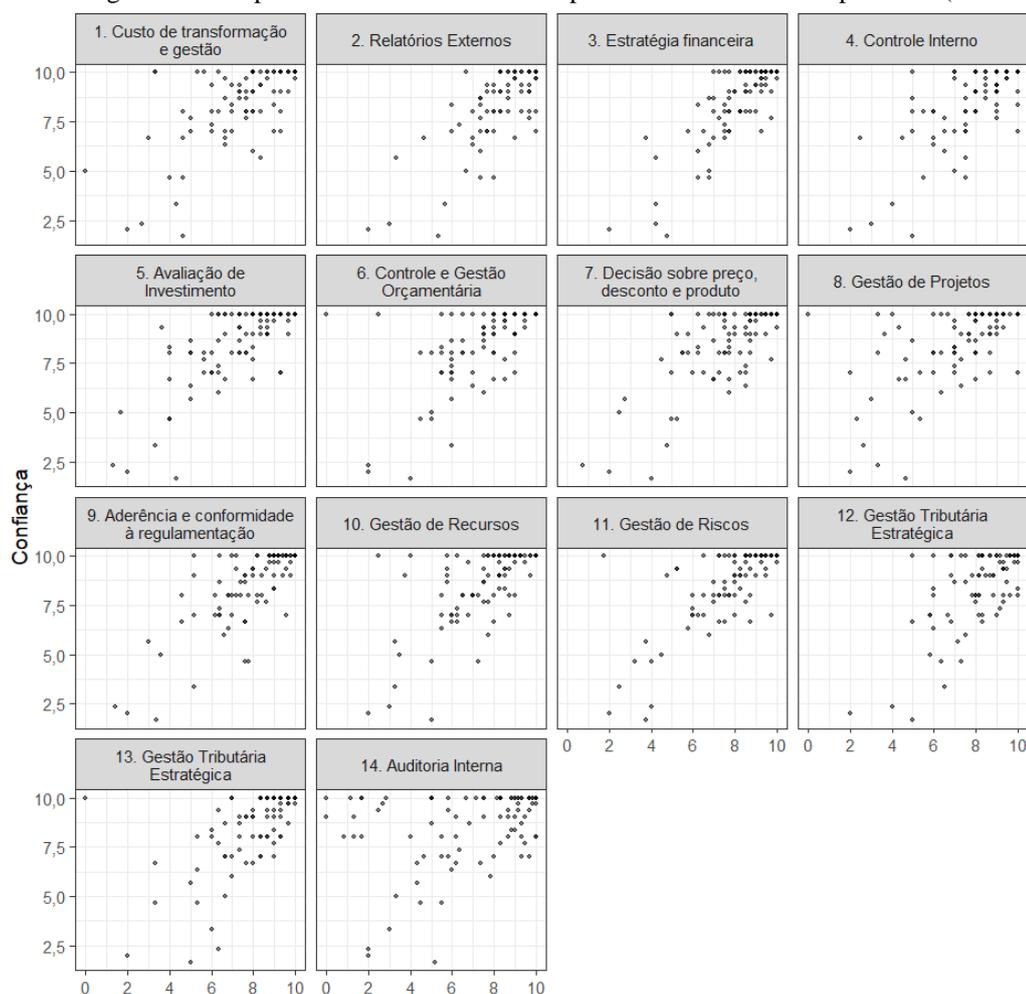
Ainda, foram construídos diagramas de dispersão entre as variáveis. O diagrama de dispersão é utilizado para representar simultaneamente os valores de duas variáveis quantitativas, medidas em cada elemento do conjunto de dados, por meio da atribuição de pontos aos valores observados destas variáveis espaço cartesiano bidimensional.

As análises foram realizadas com o auxílio do ambiente estatístico R (R Development Core Team), versão 3.3.1.

4.2.1 Correlação - Resultados

A seguir, apresenta-se a avaliação da relação entre as pontuações das variáveis independentes com a variável dependente, dada pela pontuação da seção de confiança

Figura 1. Diagramas de dispersão entre as variáveis independentes e a variável dependente (confiança).



Fonte: elaborado pelos autores.

Observa-se na Figura 1 que, para a maior parte dos fatores considerados como variáveis independentes, há uma tendência linear clara com a pontuação referente ao fator de confiança, uma vez que quanto maior a pontuação obtida em tais fatores maior tende a ser a pontuação alcançada para a confiança. Também é possível notar que em geral, a maior parte dos respondentes atingiu pontuações altas, superiores a 7,5 pontos, tanto nos fatores relacionados as variáveis independentes, quanto para a confiança.

Tabela 3 - Correlação entre as variáveis independentes e a variável dependente (confiança).

Variável	Coefficiente de correlação	Valor p
1. Custo de transformação e gestão	0,659	< 0,001
2. Relatórios Externos	0,787	< 0,001
3. Estratégia financeira	0,820	< 0,001
4. Controle Interno	0,739	< 0,001
5. Avaliação de Investimento	0,740	< 0,001
6. Controle e Gestão Orçamentária	0,615	< 0,001
7. Decisão sobre preço desconto e produto	0,712	< 0,001
8. Gestão de Projetos	0,591	< 0,001
9. Aderência e conformidade à regulamentação	0,773	< 0,001
10. Gestão de Recursos	0,667	< 0,001

11. Gestão de Riscos	0,734	< 0,001
12. Gestão Tributária Estratégica	0,677	< 0,001
13. Tesouraria e Gestão de Caixa	0,641	< 0,001
14. Auditoria Interna	0,352	< 0,001

Fonte: elaborado pelos autores.

Corroborando com a tendência linear observada na Figura 4, vê-se na tabela 3 que o coeficiente de correlação obtido entre os fatores especificados e a confiança, apresentando uma correlação classificada como forte para os fatores 2, 3, 4, 5, 7, 9 e 11, com coeficientes superiores a 0,7, sobretudo para o fator “3. Estratégia financeira”, para o qual a correlação foi de 0,820, a maior entre todas as correlações investigadas. Para todos os demais fatores, a correlação foi considerada moderada, com coeficientes de correlação de Pearson entre 0,3 e 0,7, sendo que o fator “14. Auditoria Interna” apresentou o menor deles, de 0,352. Ainda, há evidências amostrais suficientes de que todas as correlações consideradas são significativas, ao nível de 5% de significância, uma vez que todos os valores p dos testes de correlação foram inferiores a 0,05.

4.2.2 Discussão do Teste de Hipóteses

Neste tópico discute-se o teste de hipóteses de modo a confrontar com a literatura os resultados encontrados. A tabela apresenta o desdobramento de cada hipótese.

Tabela 4 - Resultado do teste de hipóteses.

	Hipóteses	Resultados
H1	Práticas relacionadas aos custos de transformação e gestão promovem confiança.	Não rejeitada
H2	Práticas relacionadas a relatórios externos promovem confiança.	Não rejeitada
H3	Práticas relacionadas à estratégia financeira promovem confiança.	Não rejeitada
H4	Práticas relacionadas ao controle interno promovem confiança.	Não rejeitada
H5	Práticas relacionadas à avaliação de investimento promovem confiança.	Não rejeitada
H6	Práticas relacionadas ao controle e a gestão orçamentária promovem confiança.	Não rejeitada
H7	Práticas relacionadas à decisão sobre preço, desconto e produto promovem confiança.	Não rejeitada
H8	Práticas relacionadas à gestão de projetos promovem confiança.	Não rejeitada
H9	Práticas relacionadas à aderência e conformidades à regulamentação promovem confiança.	Não rejeitada
H10	Práticas relacionadas à gestão de recursos promovem confiança.	Não rejeitada
H11	Práticas relacionadas à gestão de risco promovem confiança.	Não rejeitada
H12	Práticas relacionadas à gestão tributária estratégica promovem confiança.	Não rejeitada
H13	Práticas relacionadas à tesouraria e a gestão de caixa promovem confiança.	Não rejeitada
H14	Práticas relacionadas à auditoria interna promovem confiança.	Não rejeitada

Fonte: elaborada pelos autores.

A hipótese 1 testa se as empresas que exercem práticas de custos de transformação e gestão percebem um ambiente de confiança, influenciando ou não a proteção dos ativos, da reputação e do valor da empresa. Constatou-se que as empresas utilizam estas práticas em suas atividades organizacionais

Arrisca-se sugerir que as empresas de grande porte possuem atividades voltadas as práticas de custos de transformação e identificam um ambiente de confiança, sendo sustentado por meio do exercício da prática 1 fundamental de contabilidade gerencial.

A hipótese 2 testa se as empresas que utilizam práticas relacionadas a relatórios externos percebem um ambiente de confiança, protegendo os ativos, a reputação e o valor da empresa. Constatou-se que as empresas de grande porte exercem estas práticas em suas atividades. É

possível verificar que as organizações exercem atividades relacionadas a relatórios externos, esta prática não é percebida pelos respondentes na promoção de um ambiente de confiança.

A hipótese 3 que testa se as empresas que utilizam práticas relacionadas a estratégia financeira percebem um ambiente de confiança foi rejeitada, verificando que a prática é exercida dentro das organizações, porém identificando que meio desta prática há a proteção do valor, dos ativos e da reputação da empresa.

A hipótese 4 testa se as empresas que exercem práticas relacionadas ao controle interno percebem um ambiente de confiança. Foi constatado que as organizações utilizam estas práticas em suas atividades gerenciais, identificando também a proteção dos ativos, da reputação e do valor da organização, percebem que é por meio desta prática que há a promoção de um ambiente de confiança.

A hipótese 5 testou se empresas que utilizam práticas relacionadas à avaliação de investimento percebem um ambiente de confiança, para tal achado se confirmou nesta pesquisa a influência da prática 5 na promoção de um ambiente de confiança.

A hipótese 6 testa se as empresas que exercem práticas relacionadas ao controle e a gestão orçamentária percebem um ambiente de confiança, influenciando a proteção dos ativos, da reputação e do valor da empresa. Constatou-se que as empresas utilizam estas práticas em suas atividades organizacionais e identificam um ambiente de confiança, que é promovido por meio do exercício da sexta prática de contabilidade gerencial.

A hipótese 7 testou se as empresas que utilizam práticas relacionadas à decisão sobre preço, desconto e produto percebem um ambiente de confiança. Constatou que as empresas de grande porte exercem estas práticas em suas atividades, que por meio do exercício desta prática há promoção de um ambiente de confiança.

A hipótese 8 testou se as empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à gestão de projetos percebem um ambiente de confiança. Esta hipótese não foi rejeitada, suportando a tese que há a percepção de um ambiente de confiança, que protege os ativos, a reputação e o valor da empresa, por meio da prática 8.

Arrisca-se sugerir que o exercício desta prática é percebido na promoção de um ambiente de confiança, pois quando não há estas práticas pode-se não notar a proteção dos ativos, do valor e da reputação da organização, permitindo afirmar que por meio desta prática é percebido um ambiente de confiança.

A hipótese 9 testa se as empresas que utilizam práticas relacionadas à aderência e conformidades à regulamentação percebem um ambiente de confiança, protegendo os ativos, a reputação e o valor da empresa. Constatou-se que as empresas de grande porte exercem estas práticas em suas atividades, é possível verificar que as organizações utilizam estas práticas, e esta prática é percebida pelos respondentes na promoção de um ambiente de confiança.

A hipótese 10 testa se as empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à gestão de recursos percebem um ambiente de confiança, influenciando a proteção dos ativos, da reputação e do valor da empresa. Constatou-se que as empresas utilizam estas práticas em suas atividades e identificam um ambiente de confiança, que é promovido por meio do exercício da sexta prática de contabilidade gerencial.

A hipótese 11 testou se as empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à gestão de risco percebem um ambiente de confiança. Verificou que as empresas de grande porte exercem estas práticas em suas atividades, que por meio do exercício desta prática há uma promoção de um ambiente de confiança.

A hipótese 12 testou se as empresas que exercem práticas de custos relacionadas à gestão tributária estratégica percebem um ambiente de confiança, protegendo os ativos, a reputação e o valor da organização. Constatou que as empresas utilizam estas práticas em suas atividades organizacionais, percebem um ambiente de confiança, afirmando que há proteção do valor, dos ativos e da reputação, que é a promoção de um ambiente de confiança não se dá por meio desta

prática.

A hipótese 13 testa se as empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionadas à tesouraria e a gestão de caixa percebem um ambiente de confiança. Constatou que as empresas utilizam estas práticas em suas atividades, que por meio do exercício desta prática que há proteção do valor, dos ativos e da reputação da empresa.

A hipótese 14 testou se as empresas nas quais a contabilidade gerencial utiliza práticas relacionais à auditoria interna percebem um ambiente de confiança, as empresas que utilizam estas práticas não afirmam haver relação delas com a proteção dos ativos, da reputação e do valor da organização.

Há evidências amostrais suficientes para relacionar as práticas com a confiança, o teste estatístico evidenciou que as variáveis das 14 hipóteses citadas anteriormente têm influência significativa com a variável dependente a um nível de significância de 5%. Com este resultado os respondentes afirmaram que confiam nas práticas de gestão em uso e que as mesmas protegem os ativos, a reputação e o valor da empresa, dando a conclusão de que todas as práticas contribuem para uma percepção de maior confiança dentro das empresas.

Após verificar que há o exercício das práticas fundamentais de contabilidade gerencial nas atividades, os respondentes afirmam que há proteção do valor, dos ativos e da reputação das empresas, dessa maneira percebem um ambiente de confiança, que há promoção da confiança por meio das práticas fundamentais de contabilidade gerencial, apresentado no documento CGMA.

A questão 15.1 afirma: “eu acredito que os ativos, financeiros e não financeiros estão protegidos pelas práticas de gestão em uso”, apresentada de forma objetiva a indicação dos contadores internos no ambiente de confiança promovido pelas práticas apresentadas, 91% dos respondentes concordaram com esta afirmação.

A questão 15.2 afirma: “eu acredito que a reputação está protegida pelas práticas de gestão em uso”, declarando de maneira direta a acreditação dos contadores internos no ambiente de confiança percebido pelas práticas utilizadas, 92% dos respondentes concordaram com esta afirmação.

A última questão da variável dependente, 15.3, afirma: “eu acredito que o valor da empresa está protegido pelas práticas de gestão em uso”, evidenciando que as práticas fundamentais de contabilidade gerencial, utilizadas, promovem um ambiente de confiança, protegendo o valor da empresa, 93% dos respondentes concordaram com esta afirmação.

No presente estudo, o foco recaiu sobre empresas, em sua totalidade, de grande porte, de capital aberto que representam as maiores empresas nacionais. Dada às limitações, os respondentes afirmam que há proteção dos ativos, da reputação e do valor da empresa pelas práticas fundamentais de contabilidade gerencial, apresentado pelo documento CGMA e corroborado com a afirmação de Mayer, et al (1995) que o papel da confiança organizacional é um facilitador de relações direcionado na forma de criar e manter a confiança. Identificou-se que há proteção dos mesmos a fim de confrontar a presença das práticas de contabilidade gerencial com a condução de um ambiente de confiança, assim relacionando a presença das práticas de Contabilidade Gerencial com a promoção de um ambiente de confiança.

Um ambiente de confiança declarado por Vinten e Smith (2005) afirma que a contabilidade gerencial (gestores) e os funcionários compartilham ou devam compartilhar entre si a confiança, que é um valor essencial a ser desenvolvido em todas as organizações, que por meio das práticas fundamentais de contabilidade gerencial se torna realidade que é a garantia da confiabilidade nas relações organizacionais..

5 Considerações finais

O estudo buscou verificar a presença das práticas de contabilidade gerencial em

empresas brasileiras de grande porte e a promoção de um ambiente de confiança. A amostra de 96 empresas foi analisada por meio da técnica descritiva e de correlação a fim de constatar a influência entre as variáveis estudadas. Quanto ao perfil das organizações, pode-se afirmar que são constituídas por empresas de grande porte, de capital aberto, sociedades que o capital é formado por ações negociadas livremente em mercados. A maioria das empresas investigadas se preocupa em ter um contador interno responsável pelo departamento contábil.

As práticas fundamentais de contabilidade gerencial são adotadas pelas empresas analisadas. A prática referente à auditoria interna foi a prática menos exercida dentro das organizações, verificou-se este fato devido às empresas terceirizarem este serviço e não ser responsabilidade interna da empresa.

Foi possível verificar por meio da correlação das variáveis estudadas, o ambiente de confiança é percebido por meio das práticas de gestão em uso, é possível afirmar que há proteção do valor, dos ativos e da reputação por meio da oitava prática. Há evidências amostrais suficientes que relacionam a promoção de confiança, afirmado pelos contadores internos a concordância com a proteção dos ativos, do valor e da reputação pelas práticas de gestão em uso.

Foi comprovada a existência de influência das práticas fundamentais de contabilidade gerencial no ambiente de confiança. Verificado a influência das 14 práticas adotadas na promoção de um ambiente de confiança. Por fim, é possível constatar na amostra investigada a influência das práticas fundamentais de contabilidade gerencial no ambiente de confiança, protegendo os ativos, o valor e a reputação da empresa. Todas as práticas contribuem para uma percepção de maior confiança dentro das empresas.

Uma vez existentes as práticas e a há promoção de um ambiente de confiança por meio das mesmas, comprovada a percepção dos respondentes, concordam com o uso e o quanto presente está cada prática e o quanto o princípio de confiança se fortalece nas práticas, conclui-se que a percepção não é advinda da prática, mas que as práticas são advindas da confiança (princípio) e estão presentes na gestão das organizações.

Esta pesquisa possui limitações à amostra, que representa apenas 21,9% da população, assim não pode generalizar os resultados, bem como, as variáveis estudadas, devido outros fatores influenciar no âmbito empresarial nesta pesquisa.

Diante dos resultados, surgem novas oportunidades de estudo, como: [i] verificar a influência de outros fatores organizacionais na promoção do ambiente de confiança; [ii] estudos de casos a fim de investigar os fatores determinantes para um ambiente de confiança; [iii] estudos empíricos que analisem a institucionalização de práticas fundamentais de contabilidade gerencial; [iv] além de estudos profundos que busquem verificar a influência das práticas fundamentais de contabilidade gerencial no desempenho organizacional..

Referências

AKERLOF, George A. The market for “lemons”: Quality uncertainty and the market mechanism. In: **Uncertainty in economics**. Academic Press, 1978. p. 235-251.

BALDVINS DOTTIR, Gudrun et al. Accounting research and trust: a literature review. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 8, n. 4, p. 382-424, 2011.

BENEDETTI, Y. V. **Crise na Petrobras traz consequências para o Brasil**. *Em Pauta*, 2015. [online]. Disponível em: <http://empauta.ufpel.edu.br/?p=4757>. Acesso em 04/02/2019.

CAMPOS, Heliete Lopes et al. Estilos de liderança e interferência no nível de confiança organizacional: um estudo de caso. **Gestão & Planejamento-G&P**, v. 14, n. 3, 2013.

CGMA. *Global Management Accounting Principles*. 2014. [online]. Disponível em: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. Acesso em 12/07/2019.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12. ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

FINE, Gary Alan; HOLYFIELD, Lori. Secrecy, trust, and dangerous leisure: Generating group cohesion in voluntary organizations. **Social psychology quarterly**, p. 22-38, 1996.

HAIR, J. F.; HULT, T. M.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. **A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)**. Los Angeles: SAGE, 2017.

HODGE, David R.; GILLESPIE, David. Phrase completions: An alternative to Likert scales. **Social Work Research**, v. 27, n. 1, p. 45-55, 2003.

JONES, T. Colwyn; DUGDALE, David. The concept of an accounting regime. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 12, n. 1, p. 35-63, 2001.

MARÔCO, J. **Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software e aplicações**. ReportNumber, Lda, 2010.

MAYER, Roger C.; DAVIS, James H.; SCHOORMAN, F. David. An integrative model of organizational trust. **Academy of management review**, v. 20, n. 3, p. 709-734, 1995.

PEARSON, Karl. Mathematical contributions to the theory of evolution: on a form of spurious correlation which may arise when indices are used in the measurement of organs. **Proceedings of the royal society of london**, v. 60, n. 359-367, p. 489-498, 1896.

R DEVELOPMENT CORE TEAM. **R: a language and environment for statistical computing**. R Foundation for Statistical Computing: Vienna, Austria, 2015.

SICSÚ, A. L.; DANA, S. **Estatística aplicada: análise exploratória de dados**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SUBRAMANIAM, Nava; MIA, Lokman. A note on work-related values, budget emphasis and managers' organisational commitment. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 4, p. 389-408, 2003.

TAN, Sulina S. L.; WOODWARD, David G. The management accounting implications of trust: an analysis of three applications and specification of a possible research agenda. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 7, n. 3, p. 27-77, 2005.

TOMKINS, Cyril. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. **Accounting, organizations and society**, v. 26, n. 2, p. 161-191, 2001.

VINTEN, Gerald; SMITH, Gene. How to achieve organizational trust within an accounting department. **Managerial Auditing Journal**, 2005.