Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

**APROXIMAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E
CONTABILIDADE FINANCEIRA COM A CONVERGÊNCIA CONTÁBIL
BRASILEIRA ÀS NORMAS IFRS**

Luciano Gilio

Orientador: Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso

São Paulo

2011

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgar Bruno Cornachione Junior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

LUCIANO GILIO

**APROXIMAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE GERENCIAL E
CONTABILIDADE FINANCEIRA COM A CONVERGÊNCIA CONTÁBIL
BRASILEIRA ÀS NORMAS IFRS**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Orientador Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

São Paulo

2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Gilio, Luciano

Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileiro às normas IFRS / Luciano Gilio. -- São Paulo, 2011.

110 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2011.

Orientador: Luís Eduardo Afonso.

1. Padrões e normas contábeis 2. Contabilidade gerencial 3. Contabilidade financeira I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 657.0218

Aos meus pais, Márcia e Roque, dedico tudo. Sem eles nada teria sido feito. Eles me deram o mais valioso, e não me refiro somente à vida, mas ao amor, a atenção e a muita dedicação.

Agradeço em primeiro lugar aos meus pais, Marcia e Roque. Muito obrigado por tudo!

Agradeço a quem me deu apoio nos momentos de dificuldade, compartilhou as vitórias, e viveu meu dia a dia de elaboração e reelaboração de textos, com suas alegrias e tristezas, Fabiola, meu amor.

Agradeço muito toda minha família: minha irmã querida Ká, minha avó, tia Marly, tia Téia, e todos que me ouviram dizer “não posso, pois tenho dissertação pra fazer”. Vocês todos são muito importantes para mim. Ao Volpato, a mesma coisa, desculpe pela ausência e obrigado pela paciência, tudo vai melhorar daqui pra frente.

Aos meus amigos, especialmente os mestrandos (provavelmente a essa altura todos já mestres), Simone (obrigado especial pela ajuda), Pat, Josué, Valdomiro, Vanessa, Rodrigo, e toda a turma de ingressantes de 2009 e agregados. Quero agradecer ao Bleise, por me encorajar (culpado, culpado!!) a ingressar no processo seletivo do mestrado ainda em 2008. Agradeço também ao Piva que junto com os demais líderes da empresa permitiram meu desenvolvimento. Não posso esquecer os colegas de trabalho, alguns mais, outros menos, mas agradeço a todos que tiveram boa intenção em me oferecer suporte.

Agradeço aos professores Fábio Frezatti, Elionor Weffort e ao meu orientador Luís Eduardo Afonso pelas contribuições importantes no texto da dissertação. Sem esses apontamentos não teria sido possível viabilizá-lo.

Deixo meu obrigado ao prof. Ariovaldo, que além das importantes aulas de contabilidade societária, me permitiu acesso, para os fins da pesquisa, ao banco de dados da Melhores & Maiores (e agradeço também a equipe que trabalha na revista).

Em relação aos professores dos quais tive oportunidade de assistir as aulas, é fundamental agradecer ao prof. Nelson de Carvalho (que foi guardião, mensageiro e pensador por vezes solitário da teoria contábil), prof. Reinaldo Guerreiro, prof. Corrar e prof. Carlos Alberto Pereira.

Preciso destacar um agradecimento aos professores Welington Rocha e Gilberto Martins, que me encorajaram a pleitear uma vaga no mestrado do PPGCC. Sem essa motivação, no momento certo, nada teria acontecido, e o caminho talvez tivesse sido completamente diferente. Também agradeço muito ao prof. João Domiraci Paccez, pois na graduação me ensinou que contabilidade podia ser interessante, e era possível ter paixão por essa “arte”, que sofre tanta resistência para ser considerada como ciência.

Ao prof. Fabio Andrade, da ESPM, por todo apoio e patrocínio no PGE e posteriormente nas monitorias aos TCCs e PGEs. Verniz sempre!!!

É importante agradecer aqueles que me ajudaram muito enquanto buscava viabilizar a concepção inicial do trabalho. Foram heróis que me receberam no Rio de Janeiro e alguns em São Paulo, a eles agradeço demais. Apesar do insucesso, apenas com boa vontade vocês fizeram muito pela pesquisa acadêmica.

“Sou o que sou pelo que nós somos”

Tradução de Ubuntu – Palavra da cultura popular africana

RESUMO

Este trabalho investiga se a adoção das normas IFRS - *International Financial Reporting Standards*, por meio dos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, resultou em aproximação significativa dos conceitos usados pela contabilidade gerencial e pela contabilidade financeira nas empresas brasileiras. Com a adoção das normas internacionais de contabilidade (as normas do *International Accounting Standards Board* - IASB) no Brasil, chamada de convergência contábil brasileira, a contabilidade financeira passou por significativa alteração de padrões. Essa alteração ocorreu por meio de pronunciamentos do CPC ou pela adoção das IFRS. Amparadas por uma estrutura conceitual básica que incluiu a primazia da essência sobre a forma no reconhecimento, mensuração e evidenciação na contabilidade, essas novas normas introduziram conceitos como a mensuração a valor justo de ativos que usam a essência econômica das transações como premissa para o registro contábil. Por sua vez, a contabilidade gerencial possui a discricionariedade necessária para usar a essência econômica na apuração de transações para os usuários internos das companhias tomarem decisões. Observou-se um número reduzido de pesquisas que estudaram, diretamente, a relação entre contabilidade gerencial e financeira. Mesmo que o desenvolvimento dessas modalidades de contabilidade tenham levado a caminhos diferentes, a mesma base referencial, atrelada à essência econômica, pode induzir ao entendimento de que a adoção das normas internacionais de contabilidade possa aproximar contabilidade financeira e gerencial. Foi elaborada análise de conteúdo nos pronunciamentos técnicos selecionados, com base em documento emitido pelo CPC, que apontou os pontos nos pronunciamentos vigentes de provável maior impacto nas demonstrações contábeis. Foram selecionados critérios relevantes e com maior probabilidade de aproximação entre contabilidade gerencial e financeira. Esses critérios focos serviram de referência na elaboração de questionário estruturado pelas teorias estudadas, principalmente a teoria institucional. O questionário foi enviado a 638 companhias abertas brasileiras, dos quais foram recebidos aproximadamente 10,3% respondidos. Parte das respostas gerou análises de frequência conforme padrão em escala Likert. Identificou-se que ocorreram aproximações devido às evidências obtidas, ainda que não em todos os processos investigados. Resultados obtidos poderão contribuir para o ensino e aprendizagem de contabilidade no contexto das novas normas internacionais. Empresas e órgãos reguladores poderão identificar pontos de atenção para discussão a fim de obter melhores práticas em ações futuras.

ABSTRACT

This study investigate whether the adoption of IFRS - International Financial Reporting Standards, through Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – standards, results in significant approximation of the concepts used by management accounting and financial accounting in Brazilian companies. Regarding the adoption of international accounting standards (the standards of the International Accounting Standards Board - IASB) in Brazil, called brazilian accounting convergence, financial accounting has undergone significant change in standards. This change occurred through standards of the CPC or the adoption of IFRS. Backed by a basic conceptual framework that included the primacy of substance over form in the recognition, measurement and disclosure in accounting standards introduced new concepts such as fair value measurement of assets that use the economic substance of transactions as a premise for the accounting records. In turn, management accounting has the discretion necessary to use in determining the economic substance of transactions for companies' internal users to make decisions. There were a small number of researchers who study directly the relationship between financial and managerial accounting. Even though the development of these methods of accounting have taken different paths, the same basic benchmark, tied to economic substance, may lead to the understanding that the adoption of international accounting standards could bring financial and managerial accounting together. Content analysis was made in the selected standards, based on a document issued by CPC, which pointed out the topics existing in the standards of probable major impact on financial statements. There were selected relevant criteria and more likely to bring together financial and managerial accounting. These focus criteria served as a reference in the elaboration of a structured questionnaire by theories studied, primarily institutional theory. The questionnaire was sent to 638 Brazilian companies, which approximately 10.3% were received answered. Some of the responses generated frequency analysis in Likert scale. It was identified that occurred approximations due to obtained evidence, though not in all cases investigated. Results can contribute to teaching and learning in the context of the new international accounting standards. Companies and regulators can identify points of attention for discussion in order to best practices in future actions.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS	3
LISTA DE TABELAS	5
1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Questão de Pesquisa	10
1.2 Objetivo da Pesquisa	10
1.3 Organização do Estudo	11
1.4 Relevância do Estudo	12
1.5 Delimitação do Escopo	13
1.6 Proposições da Pesquisa	14
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	17
2.1 Relação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira	17
2.2 Uma Mesma Base Conceitual.....	25
2.3 Análise da Relevância na Informação para Contabilidade Gerencial e Financeira.....	26
2.4 Reconhecimento e Mensuração em Contabilidade Gerencial e Financeira	28
2.4.1 Mensuração e valor para a contabilidade gerencial e financeira.....	28
2.4.2 Valor na contabilidade gerencial: foco na tomada de decisão	31
2.4.3 Evidências da diferença entre valor contábil e valor econômico	34
2.4.4 Exemplo de diferença: uma combinação de negócios relevante.....	36
2.5 A Teoria Institucional	37
2.5.1 New Institutional Economics (NIE): a teoria neoclássica.....	38
2.5.2 <i>Old Institutional Economics</i> (OIE)	39
2.5.3 <i>New Institutional Sociology</i> (NIS)	40
2.5.4 Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva.....	41
2.5.5 O conceito de desinstitucionalização	42
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	45
3.1 Operacionalização de Questionário	46
3.2 Amostragem.....	49
3.3 Validade e Fidedignidade	50
3.3.1 Coeficiente Alfa de Cronbach	50
3.3.2 Estatísticas item-total	51
4 ANÁLISE DA BASE NORMATIVA	53
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS	63
5.1 Estatísticas Descritivas e Análise Preliminar	63
5.1.1 Perfil.....	63
5.1.2 Processos e a convergência	70
5.1.3 Destaques das respostas da contabilidade gerencial	82
5.1.4 Destaques das respostas da contabilidade financeira	84
5.1.5 Relação conforme a teoria institucional	85
5.2 Comparações entre os Perfis (Teste de Média)	86
5.2.1 Teste de Mann-Whitney	87
5.2.2 Análises do teste.....	89
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	91
REFERÊNCIAS	99
APÊNDICES	105

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ASOBAT – A Statement of Basic Accounting Theory

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FASB – Financial Accounting Reporting Standards

IAS – International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

IMA – Institute of Management Accountants

IOSCO – International Organizations of Securities Commission

MTB – Market-to-book

NIE – New Institutional Economics

NIS – New Institutional Sociology

OIE – Old Institutional Economics

P&D – Pesquisa e Desenvolvimento

PCGA – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estatísticas Item-total	51
Tabela 2 – Questão 9	71
Tabela 3 – Questão 10	72
Tabela 4 – Questão 11	73
Tabela 5 – Questão 12	73
Tabela 6 – Questão 14	74
Tabela 7 – Questão 15	74
Tabela 8 – Questão 17	75
Tabela 9 – Questão 18	75
Tabela 10 – Questão 20	76
Tabela 11 – Questão 21	76
Tabela 12 – Questão 22	77
Tabela 13 – Questão 23	77
Tabela 14 – Questão 24	78
Tabela 15 – Questão 25	78
Tabela 16 – Questão 26	79
Tabela 17 – Questão 27	79
Tabela 18 – Questão 28	80
Tabela 19 – Questão 29	80
Tabela 20 – Questão 7	81
Tabela 21 – Questão 30	81
Tabela 22 – Postos Mann-Whitney	88
Tabela 23 – Estatística U de Mann-Whitney	89

1 INTRODUÇÃO

A necessidade por pesquisas a respeito da aproximação de áreas do conhecimento relacionadas às ciências contábeis para a mensuração, o reconhecimento e a evidenciação de valores que se apresentem relevantes para a melhoria da qualidade da informação originou este estudo. Essa necessidade se aplica tanto à contabilidade gerencial, elaborada para os usuários internos das empresas, quanto à contabilidade financeira, elaborada para os usuários externos. A contabilidade, em busca de uma estrutura conceitual adequada (BAKER; BARBU, 2007, p. 280), caracteriza-se, como têm sido comum às ciências sociais aplicadas, pela possibilidade de usar as diversas áreas do conhecimento na busca de sua própria evolução.

Os números contábeis, oriundos da contabilidade financeira, focada na orientação regulatória, evidenciam aquilo que é permitido ou obrigatório, instituído pelo poder do órgão regulador ao estabelecer conceitos e critérios. Entretanto, outras formas de aplicação desses conceitos e critérios contábeis são encontradas em diversas fontes. Para fins internos da empresa, a aplicação de critérios contábeis para a geração de informações é feita pela área conhecida como contabilidade gerencial, especificam Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006, p. 11). Assim, esse foco interno, adicionado à reduzida rigidez no uso de critérios contábeis, determinam o próprio conceito de contabilidade gerencial. O propósito dessa variante da contabilidade é seu foco no público interno para os processos de tomada de decisão, planejamento, coordenação de pessoas e mesmo avaliação de desempenho.

Considera-se que a convergência de padrões contábeis regulatórios no Brasil e no mundo, atualmente, tem a intenção de buscar um melhor registro econômico dos eventos (ARMSTRONG *et al.*, 2010, p. 39), o que é claramente evidenciado na Estrutura Conceitual Básica, Pronunciamento Técnico CPC 00¹, com a citação da **primazia da essência sobre a forma**. Como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC representa uma adoção brasileira adaptada às normas contábeis do *International Accounting Standards Board* – IASB, é possível entender que houve uma aproximação de objetivos entre as formas de apuração, em relação às normas anteriormente aceitas. A Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei

¹ O CPC 00 passou por uma atualização significativa, passando a ser o CPC 00 (R1) em decorrência da convergência entre as normas internacionais e as normas americanas de contabilidade, o que, entretanto, não alterou o significado do que é aqui apresentado com base na versão anterior.

nº 6.404/76 (lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações), foi um marco no Brasil que levou à adoção das normas internacionais prevendo que um órgão contábil não estatal agregasse categorias relevantes. E esse órgão elaborou normas correlacionadas às do IASB, exatamente o que representa o CPC, e essas normas são, então, adotadas por órgãos ou agências reguladoras em acordo com suas definições setoriais específicas.

Armstrong *et al.* (2010, p. 39) mencionam que os benefícios possíveis da adoção das IFRS são: melhor qualidade da informação contábil, comparabilidade, aumento da transparência, redução da assimetria e risco informacional e, finalmente, diminuição do custo de capital. É apontado, também, que pouco se sabe a respeito dessa adoção para o ponto de vista do investidor, que é o grande público dos relatórios externos, o que indica que as pesquisas são incipientes nesse aspecto.

Tendo em vista a relação do índice *market-to-book* (índice que é usado para capturar qual parcela do valor de mercado está contida na contabilidade financeira) frequentemente encontrada, é comum observar que o mercado captura informação, mesmo considerando a assimetria acessada, muito além da evidenciada nas informações contábeis (CHEN; CHENG; HWANG, 2005, p.159; LEV, 2005, p.299). Isso é, segundo alguns autores, fruto do conservadorismo contábil, também, chamado de objetividade, já que a diferença do índice *market-to-book* é usada como *proxy* dessa característica, que foi considerada convenção da categoria profissional, mas contestada na teoria contábil (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 80; IUDÍCIBUS; LOPES, 2008, p. 243).

Portanto, pode-se perceber que aquilo que não é capturado ou permitido pela contabilidade regulatória, de alguma forma, para a tomada de decisão acaba capturado, o que fica evidenciado na diferença entre valor de mercado e valor contabilizado. Assim, a relação entre as duas contabilidades passa, necessariamente, por essa diferença, sendo importante a compreensão de suas razões.

Há elementos na contabilidade financeira que aproximam os valores econômicos definidos para a tomada de decisão interna à empresa aos usados em relatórios externos. Entre eles, podem-se citar, como exemplo, as aquisições de negócios já existentes, bem como a compra de empresas menores por empresas já bem estabelecidas. Nesses processos de aquisição, para a decisão do corpo gerencial, incorre-se em cálculos internos para a apuração do valor da empresa adquirida, que, posteriormente, são alocados nas demonstrações contábeis mostradas

em relatórios externos. Essa alocação de valores econômicos é realizada em um processo chamado, nas normas contábeis, de Combinações de Negócios. Tais eventos, quando ocorrem, determinam o registro dos itens de um balanço patrimonial de empresas adquiridas registrados a valor justo. Normalmente, os valores justos são os valores de mercado desses itens ou outras métricas geralmente com premissas econômicas para mensuração², ou seja, são valores que podem ou se aproximam muito dos usados na tomada de decisão efetiva internamente para a empresa, conforme será visto em exemplo específico ao longo do desenvolvimento deste estudo.

A contabilidade gerencial provê informações econômicas para a contabilidade financeira, por vezes da adquirida, por outras vezes da adquirente. Assim, a contabilidade gerencial como provedora de informação para a tomada de decisão pode interferir no processo de mensuração no momento das combinações de negócios de forma única em relação ao que acontece em outros eventos econômicos que possam ser mensurados.

Os critérios de mensuração e reconhecimento são elementos significativos que podem ser divergentes entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira. Entre esses elementos pode ser citada a mensuração da depreciação de ativos a valores econômicos, conforme previsto, atualmente, em norma (CPC 27, p.15). Também, a mensuração de instrumentos financeiros a valor justo (CPC 38, p. 25) ou a mensuração de propriedades para investimento (CPC 28, p. 10), que constituem possíveis diferenças relevantes entre as contabilidades.

Essa condição da contabilidade financeira, na adoção das IFRS, pode ser investigada na aproximação à contabilidade gerencial, já que, conforme Ansari e Euske (1995, p. 41) analisam, essa nova regulamentação contábil abriu portas para a entrada de novos elementos. Como principais citam: o foco na relevância ao invés do custo histórico, um abandono da ênfase na confiabilidade e uma mudança em relação a uma visão única para uma de múltiplas visões, o que é uma lógica comum da contabilidade gerencial. Como evidenciam esses autores, a introdução de expressões como “foco no cliente” e “marcação a mercado”, muito usadas nos relatórios e discussões gerenciais naquele momento da década de 90, foram incutidas nas normas contábeis pelos órgãos reguladores, o que parece indicar uma mudança de direção dos padrões contábeis regulatórios, afastando-se da ênfase na confiabilidade para um crescimento da relevância da informação.

² Pelo CPC 15 – Combinações de Negócios, valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Ansari e Euske (*Ibid.*, p. 42) citam que a condição anterior da contabilidade financeira, de uma única visão, poderia excluir muita informação, empobrecendo a qualidade da informação contábil produzida. Essa visão citada pode ter sido adequada no contexto em que se apresentava, entretanto, atualmente, isso pode ser considerado até mesmo falta de qualidade na informação. Pode-se interpretar, então, que a convergência da contabilidade financeira com a gerencial (que é rica em diversidade de padrões e visões) aumentaria essa qualidade.

Assim, a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira são mantidas, por vezes, de formas distintas, outras vezes partem da mesma base de dados, porém ambas apresentam conceitos e critérios minimamente similares de elaboração, sendo possível que a adoção das normas IFRS tenha contribuído para a aproximação da prática das duas modalidades de contabilidade que se pretende investigar.

1.1 Questão de Pesquisa

Para Martins e Theóphilo (2009, p. 22) um problema de pesquisa surge da dúvida e inquietação por uma questão mal resolvida. A questão definida, referenciando o contexto apresentado em que contabilidade gerencial e financeira se mostram em possível aproximação devido às recentes alterações oriundas da convergência contábil brasileira, é estabelecida da seguinte forma: **Após a convergência contábil brasileira às normas IFRS (adoção dos CPCs), qual foi o grau de aproximação entre os conceitos usados pela contabilidade gerencial e os conceitos determinados para a contabilidade financeira?**

As companhias abertas brasileiras adotam os CPCs por meio da determinação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM - e assim formam campo de estudo propício para buscar resposta a questão proposta. Porém, há empresas que não estão sujeitas às determinações da CVM, que adotam as normas contábeis do CPC por serem obrigados pela Lei nº 6.404/76 a também seguir as diretrizes do órgão.

1.2 Objetivo da Pesquisa

O objetivo primário do estudo é: investigar se a adoção das normas IFRS, por meio dos pronunciamentos técnicos do CPC, resultou em aproximação significativa dos conceitos usados pela contabilidade gerencial e pela contabilidade financeira nas empresas brasileiras.

Como objetivo secundário, define-se que o estudo busca compreender quais foram os conceitos em que há maior propensão à aproximação entre contabilidade financeira e gerencial, tendo como base as normas no padrão contábil internacional. Outro objetivo secundário é investigar se as empresas brasileiras perceberam a convergência contábil aos padrões internacionais como uma aproximação aos conceitos econômicos no reconhecimento e mensuração de eventos. E ainda, um terceiro objetivo secundário é identificar se há diferença de entendimento e interpretação da possibilidade de aproximação entre os públicos relacionados à contabilidade gerencial e financeira.

1.3 Organização do Estudo

O estudo está estruturado com a construção de um contexto do assunto, a consideração dos pontos que o tornam relevante, contando com uma delimitação do estudo, e na sequência os objetivos que se pretende atingir.

Na etapa de revisão bibliográfica, há uma análise de literatura a respeito das diferenças entre contabilidade financeira e gerencial na abordagem direta. Há, também, uma discussão conceitual, na qual se consideram aspectos específicos de relevância para a contabilidade gerencial e financeira, trazendo diferenças entre os tipos de contabilidade oriundos da base conceitual, e um exemplo adotado que evidencia uma diferença na aplicação de normas e na possibilidade de uso da contabilidade gerencial para um processo de combinação de negócios, além de revisão da literatura de base em teoria institucional, a fim de investigar o assunto com uma abordagem adequada. A revisão procura situar, também, a importância do processo de convergência na busca da melhor qualidade da informação contábil, o uso da essência econômica na tomada de decisão da contabilidade gerencial e a possibilidade de encontro dessas duas vertentes. Isso ocorre na condição de haver bases teóricas similares e complementares.

Posteriormente, é apresentada a metodologia, com a operacionalização do questionário proposto e as técnicas aplicadas. Complementa-se a isso a análise da base normativa, parte da metodologia de pesquisa aplicada.

São então apresentados os resultados obtidos com o questionário e as análises resultantes. Por fim, são evidenciadas as conclusões finais, que buscam sintetizar aquilo que foi obtido com o questionário, e as contribuições da pesquisa.

1.4 Relevância do Estudo

De acordo com a contabilidade financeira em vigor existem limitações quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de determinados valores. Essas informações mostradas aos usuários externos pelos relatórios com as demonstrações contábeis são, muitas vezes, incompletas em uma parte das demandas por informação e dependendo do usuário. Assim, as informações podem ser reprocessadas para geração de novas informações na contabilidade gerencial, para, então, atingirem os objetivos de sua elaboração.

De forma análoga, ao longo do desenvolvimento da contabilidade brasileira, as discussões a respeito das diferenças contábeis entre normas internacionais do *International Financial Standards Board* – IASB e as, então vigentes, normas brasileiras de contabilidade, em função da divulgação de que as normas, no Brasil, convergiriam com as normas internacionais, foram intensas. O processo de convergência contábil brasileiro teve início em 2007, com a elaboração e aprovação da Lei nº 11.638/07, o que iniciou um processo de convergência a partir das demonstrações contábeis de 2008. Esse processo somente foi completado com as demonstrações de 2009. Normas como Pronunciamento Técnico CPC 30 (Receitas), Pronunciamento Técnico CPC 27 (Ativo Imobilizado), Pronunciamento Técnico CPC 15 (Combinações de Negócios), Pronunciamento Técnico CPC 04 (Ativo Intangível) e o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00, 2009) alteraram, significativamente, os critérios de mensuração e o reconhecimento de elementos como as provisões, a depreciação de ativos, o ágio (*goodwill*), as despesas antecipadas e os ativos intangíveis, entre outros.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 167), foi a partir da constituição do órgão americano *Financial Accounting Reporting Standards* – FASB que os usuários representados por profissionais interessados na contabilidade, porém não contadores, começaram a interferir, de forma parcial, na elaboração de regras contábeis. Como um argumento relevante para a convergência aos usuários da informação (fora do universo contábil) estava a aproximação à evidenciação da essência dos eventos econômicos das entidades, as normas IFRS foram elaboradas observando uma premissa chamada “primazia da essência sobre a forma”, conforme o já citado pronunciamento conceitual (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 00, p. 13).

A contabilidade passou a registrar, por exemplo, elementos que aproximaram o valor das organizações adquiridas de seus valores de mercado observáveis, em processos de aquisições

ou outras combinações de negócios. Com a mudança, os elementos mensurados pela contabilidade financeira eram, então, alocados por processos de domínio somente da gestão interna, na elaboração de relatórios para a tomada de decisão, ou seja, da contabilidade gerencial. Assim, nesse processo, a contabilidade gerencial pode interferir, substancialmente, na forma como é apurada a contabilidade financeira pelos vieses intrínsecos aos aspectos internos das corporações.

A contribuição esperada para investigar o processo de mensuração e reconhecimento da contabilidade gerencial e financeira está relacionada ao uso da informação contábil no processo de tomada de decisão, tanto interno quanto externo. A melhora da qualidade de informação tende a permitir uma melhor compreensão da empresa no mercado financeiro, aumentando a confiança dos investidores e reduzindo assimetrias de informações relevantes (ZATTA, 2004).

Cabe, ainda, conforme explicam Iudícibus e Lopes (2008, p. 235), mencionar a importância da investigação do aspecto comportamental dos agentes envolvidos na empresa na relação com normatização contábil:

De acordo com o entendimento das razões de sua existência [a regulação contábil], outra questão importante é identificar e avaliar seus efeitos sobre o comportamento dos agentes econômicos e sobre todo o mercado.

Contudo, a regulação contábil pode impactar ou ter seus efeitos esperados impactados pelos envolvidos na contabilidade interna às empresas. Essa complexa interação pode ser responsável pelo desenvolvimento da maneira com que a regulação age para seus agentes econômicos.

1.5 Delimitação do Escopo

O presente trabalho tem como escopo principal abordar conceitos que diferenciem ou aproximem a contabilidade financeira da gerencial e sua aplicação no contexto atual. A contabilidade financeira oferece uma base normativa, com critérios e definições bem estruturados, usados de forma estática, sendo esse um aspecto delimitado com precisão no trabalho.

Investigar processos da contabilidade financeira em que exista relação de relevância com a contabilidade gerencial foi decidido devido à possibilidade de capturar elementos da

contabilidade financeira de forma estruturada e, assim, o comportamento dos agentes é mais facilmente identificado. Ainda, desse modo, efeitos das alterações podem ser percebidos na contabilidade financeira, entretanto, como definição inicial, o presente estudo foca a alteração gerada na contabilidade gerencial, exatamente por se pretender considerar a variável normativa como constante. Cabe ressaltar que eventuais alterações identificadas na contabilidade financeira, também, serão consideradas no estudo como escopo secundário.

Alguns termos são recorrentemente empregados neste trabalho por serem fundamentais. Para os fins da pesquisa desenvolvida, considera-se que o termo conceito é a ideia, noção ou concepção, a expressão sintética de algo (WEISZFLOG, 2011). Assim sendo, é a ideia predominante e sintetizada para aquele determinado assunto. Por exemplo, ao tratar-se do conceito usado no reconhecimento e mensuração de depreciações, as normas internacionais usam o raciocínio econômico de consumo daquele ativo a que se refere. Já o termo critério é aquele que serve de norma para decidir ou forma de distinguir (Ibid., 2011). Dessa maneira, é específico ao tratar do assunto, pois se refere a uma definição mais bem delimitada. Para as depreciações de bens, por exemplo, deve-se escolher o adequado critério de mensuração entre uma apuração linear ao longo do prazo de uso ou conforme o consumo efetivo de recursos.

1.6 Proposições da Pesquisa

Cooper e Schindler (2003, p.57) explicam que a proposição é uma declaração sobre conceitos que podem ser julgados como verdadeiros ou falsos. Assim, a proposição é importante na construção do trabalho científico, exigindo-se para que se possa refutar ou aceitar pelo que é observado.

Para a pesquisa que se propõe foram estruturadas quatro proposições que se relacionam à questão proposta. Todavia, as proposições não podem ser confundidas com premissas do estudo, pois se diferenciam ao serem possibilidades a serem investigadas, com suas incertezas inerentes, enquanto a premissa é uma informação certa e inequívoca ao menos para o estudo que serve. As proposições do estudo são:

- 1 - A contabilidade gerencial segue a base da contabilidade financeira produzida e não modifica critérios contábeis, sendo, portanto, pouco divergente, o que acarreta nenhuma aproximação após a adoção das normas IFRS;
- 2 - A contabilidade gerencial assimila definições da contabilidade financeira após a adoção

das normas IFRS não assimilados anteriormente, havendo aproximação;

- 3 - A contabilidade financeira é divergente da contabilidade gerencial na prática e uma não afeta a outra, sendo incomparáveis, portanto não havendo possibilidade de aproximação;
- 4 - A contabilidade gerencial sofre um processo de dominância profissional (RICHARDSON, 2002) em relação à contabilidade financeira e, assim, está suscetível a suas alterações desde antes da adoção, desse modo, não havendo aproximação em função de uma alteração da financeira.

A primeira proposição sugere que a contabilidade gerencial é uma continuidade ou extensão da contabilidade financeira, o que é uma situação convencional e mais provável na visão da contabilidade financeira. Dessa forma, a contabilidade gerencial pouco se modificaria em função de uma mudança na contabilidade financeira, a não ser a própria mudança mencionada, ou seja, não haveria aproximação no uso de conceitos.

A segunda proposição estabelece que a contabilidade gerencial passa a aceitar mais da contabilidade societária, exatamente em função de uma aproximação de conceitos, o que seria uma confirmação de que esses conceitos são bem aceitos na visão da contabilidade para a tomada de decisão.

A contabilidade gerencial e a financeira são claramente divergentes e incompatíveis na proposição número três, o que torna inviável alguma aproximação. E, na quarta proposição, o que se pressupõe é que, conforme o argumento de Richardson (2002), a contabilidade gerencial sofre com uma dominância profissional da contabilidade financeira. Todos esses elementos são amparo na procura pela resposta à questão de pesquisa, além de outros achados que forem identificados.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para mostrar as relações entre contabilidade financeira e gerencial em um referencial conceitual, o estudo buscou o que já foi desenvolvido nessa abordagem comparativa e direta. Também, procurou referências de como as duas contabilidades foram abordadas indiretamente, o que, por exemplo, ocorreu em comparações de sistemas de informação organizacionais de uma e de outra contabilidade, e como interagem suas diferenças e semelhanças. Após essa primeira análise diretamente relacionada, buscaram-se encontrar aspectos conceituais da origem da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira em pontos que as distinguem como: uso da confiabilidade, relevância, diretrizes normativas, conceitos de valor, evidenciação da diferença entre valor contábil e econômico (até com um exemplo empírico) e foco no usuário da informação.

2.1 Relação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

Os números contábeis apresentados pelas empresas seguem normas e conceitos elementares da contabilidade para, entre outros motivos, manterem sua confiabilidade e, assim, haja garantia de que não tenham sido manipulados. Dentro de um contexto em que as normas contábeis seguem características qualitativas de contabilidade de um referencial conceitual que se encontra em desenvolvimento constante, a quantidade de normas contábeis nos diversos ambientes em que se aplicam e, principalmente no Brasil, é grande, conforme discutem Lopes e Martins (2005, p.53): “[...] percebemos que nos países que adotam o direito romano a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso. O Brasil oferece um bom exemplo desse fenômeno”.

Complementa-se com a discussão sobre a forma mais adequada para a normatização, por essência e conceitos, ou por regras, o que está intimamente ligado aos anteriormente chamados de convenção do conservadorismo e princípio da confiabilidade³. A própria busca pelas normas é originada pela necessidade por segurança e confiabilidade (ou objetividade) em períodos de crises financeiras intensas (IUDÍCIBUS; LOPES, 2008, p. 233), mas que o usuário da informação tende a não demandar mais do que a informação relevante. A informação contábil disponibilizada nas demonstrações contábeis pode não conter toda a

³ Pelo CPC 00, atualmente, essas são características qualitativas enquadradas em confiabilidade e prudência.

informação relevante, mas essa deveria estar contida nas notas explicativas e no conjunto integrante dos relatórios financeiros. A contabilidade gerencial, por outro lado, por apresentar liberdade de critérios (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007, p. 16), possibilita todas as características ausentes da contabilidade financeira, ainda que possam ser contestáveis do ponto de vista conceitual e dependentes do foco do usuário, mas, ainda assim, são permitidas.

Como exemplo, um dos principais indicadores de relevância das empresas são seus ativos intangíveis gerados internamente. O ativo intangível, muitas vezes, não está totalmente evidenciado nas demonstrações contábeis. Entretanto, todo ele é considerado relevante, conforme cita Pinto (2003, p.13), incluindo o que é gerado internamente. Para um sistema de informações de contabilidade gerencial, a inclusão de informações a respeito dos ativos intangíveis gerados internamente tende a gerar informações relevantes aos usuários até superiores às próprias informações para ativos tangíveis, já que avaliaria o desempenho fundamental da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997, p.7).

Os ativos intangíveis gerados internamente, apesar de não aparecerem na contabilidade financeira em um primeiro momento em razão da dificuldade por sua mensuração e outras razões, aparecem, formalmente, em processos contábeis conhecidos como combinações de negócios. Segundo Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.28), as combinações de negócios dentre as normas do IASB permitem e exigem a contabilização de ativos intangíveis mesmo os gerados internamente na adquirida. Isso ocorre em função da necessidade de precificar todos os ativos no ato de uma aquisição. Uma reflexão conceitual permite compreender que a contabilidade gerencial já poderia investigar a presença de ativos intangíveis gerados internamente na empresa. Todavia, para isso é necessário que haja interesse de usuários internos em obter essa informação. Para Antunes (2006, p. 33), a controladoria, entendida como área responsável pela contabilidade gerencial, tem função de definir investimentos em ativos intangíveis, mas a grande justificativa para ausência de sistemas estruturados de mensuração desses investimentos seria a dificuldade para mensurá-los.

É importante ressaltar que há exceções para valores relacionados a ativos intangíveis gerados internamente que têm reconhecimento exigido na contabilidade financeira. No entanto, esses elementos exigidos sofrem intensa regulação, como projetos de softwares e novos produtos quando na fase de desenvolvimento e não de pesquisa, de acordo com o pronunciamento técnico CPC 04 - Ativo Intangível. E não são os ativos gerados internamente contabilizados, que seriam valores adicionados pela atividade, mas, sim, os gastos que são efetivamente

desembolsados que ficam registrados. Conforme desenvolve Martins (2002, p. 85), grande parte dos ativos intangíveis contabilizáveis pelas normas contábeis atuais no Brasil decorrem de gastos já incorridos, mas cujos respectivos benefícios ainda não ocorreram. Os atributos dos intangíveis com essas características anteriormente mencionadas não são avaliados pelos seus valores econômicos, mas, sim, pelos seus custos históricos incorridos. Isso evidencia uma questão relevante de divergência entre a premissa econômica e a normativa.

Outro distanciamento a ser evidenciado é o que ocorre entre o que o mercado percebe como valor das empresas e o que registra a contabilidade, mesmo de acordo com o padrão das normas internacionais. Pode-se compreender que um dos principais valores não contabilizados por empresas no mundo e também no Brasil é o valor atribuído a ativos intangíveis gerados internamente e, de acordo com Martins (2002, p.110), “[...] percebe-se o vulto que os ativos intangíveis estão tomando na economia atual. E a contabilidade ainda está aquém do desejado, no que tange a evidenciação desses ativos intangíveis”.

O capital intelectual e as marcas são exemplos significativos do que existe de mais complexo para reconhecimento e evidenciação. Paixão, Bruni e Junior (2006) explicam a falta de consenso para avaliação e mensuração de força das marcas, apesar de, precisamente, salientarem sua importância para a geração de valor nas empresas. Lev (2005, p. 301) explica que a falta de mercado para a negociação, dificuldade para a negociação, a duração limitada (risco inerente) e a falta de controle completo são dificuldades para o reconhecimento contábil de ativos intangíveis.

Outro exemplo relevante é a contabilização da depreciação de ativos, pois sua adequação constitui-se em um tópico polêmico. Por muito tempo, a depreciação foi contabilizada de forma linear conforme a legislação tributária específica e, muito pouco, em decorrência da vida útil do ativo, muito embora essa possibilidade fosse oferecida. A contabilização de depreciação sob uma perspectiva econômica apresenta um conceito de diminuição de valor pelo uso do ativo. O conceito usado no CPC 27 – Ativos Imobilizados é apresentado como: “Depreciação é a alocação sistemática do custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual (valor depreciável) de um ativo ao longo da sua vida útil”.

Os ativos imobilizados são, então, contabilizados de acordo com a nova norma contábil em conformidade com a essência dos ativos, retirando-se de seu valor o montante consumido pelo uso do ativo. Entretanto, a contabilidade gerencial pode ou não considerar a depreciação

desses elementos tal qual a norma contábil define.

Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (*Ibid.*, p.10), a contabilidade financeira passa por problemas em dar respostas aos seus agentes, enquanto a contabilidade gerencial, por seu acesso aprofundado a informações, sofre outros tipos de pressões, como agilidade e clareza nas respostas ou, então, é muito questionada quanto à utilidade de seus artefatos. Alguns dos principais elementos apontados pelos autores citados (*Ibid.*, p.13) como diferenças de abordagem entre essas formas de contabilidade em diversos países do mundo estão a obrigatoriedade de respeitar princípios formalizados, a necessidade de quantificação monetária e a questão temporal (período de emissão e cobertura de relatórios).

O mesmo trio de autores conclui que uma série de aspectos diferencia contabilidade gerencial e financeira, entre os quais os principais são: aplicação de princípios, foco de análise, grau de confiabilidade, agentes que influenciam ou podem influenciar, frequência de emissão de relatórios e exigência legal de pessoal habilitado em amplitudes variadas, conforme Quadro XX – Aspectos de Diferenciação. Quanto à aplicação de princípios, entende-se que a liberdade de escolha dos princípios determina uma diferença relevante, pois princípios como realização da receita, custo histórico como base de valor e, principalmente, prudência apresentam alto grau de discordância em relação ao que percebem importantes autores no mundo a respeito de contabilidade gerencial e financeira.

Quadro 1 – Aspectos de diferenciação

ASPECTOS DE DIFERENCIAÇÃO SINTETIZADOS
Aplicação de princípios
Foco de análise
Grau de confiabilidade
Agentes que influenciam ou podem influenciar
Frequência de emissão de relatórios
Exigência legal de pessoal habilitado em amplitudes variadas

Fonte: Adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007)

O foco de análise é apresentado como divergente (*Ibid.*, p. 17), pois, como mencionado, cada uma tem uma perspectiva distinta entre usuário interno e usuário externo, o que acaba por influenciar o conteúdo em diversos sentidos aqui estudados, como análise global ou em unidade de negócios, centros de custos e resultados, avaliação por projeto ou produtos e portfólios, entre outros. O grau de confiabilidade, conforme já retratado, é divergente já que há uma estrutura de averiguação e garantia do grau de confiabilidade para a contabilidade

financeira, com auditorias e controles internos específicos, ao passo que, para a contabilidade gerencial, a liberdade é bem maior.

Quanto aos agentes que influenciam a contabilidade financeira, há usuários da informação externos à empresa, assim, são principalmente órgãos reguladores, mas, também, acionistas, financiadores e outros, são importantes agentes de influência; e para a contabilidade gerencial, os acionistas ou gestores os representado são os maiores influenciadores. A frequência de relatórios é algo citado por Frezatti, Aguiar e Guerreiro (*Ibid.*, p. 18) por ser claramente distinta entre as contabilidades. Uma divulga conforme prazos regulatórios e a outra segundo necessidade de informação do agente interno. E, por fim, há exigência legal de profissionais habilitados trabalhando na contabilidade financeira em algumas posições e, para a contabilidade gerencial, isso não é praticado. Deve ser levado em consideração que essa pesquisa contou com uma predominância de respostas de profissionais da contabilidade gerencial (63%).

Para Zimmerman (2003, p. 3), o sistema de contabilidade interno das empresas é um importante componente do sistema de informações de uma companhia, sendo uma base para a tomada de decisão a respeito de itens como custos e receitas futuras. A relação da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial é, então, aproximada na prática das empresas, conforme discorre Zimmerman (*Ibid.*, p. 9) a respeito de uma pesquisa realizada nos Estados Unidos da América. É citado que as mesmas regras contábeis são usadas para relatórios internos e externos por 93% das empresas pesquisadas para arrendamento mercantil, 92% para depreciação contábil e 79% para inventários (estoques).

O autor (*Ibid.*, p. 9) ressalta que há muita confusão oriunda de relatórios que apresentam diferentes números para o mesmo conceito, o que causa inconsistência e incerteza dentro das organizações. Além disso, há muitas críticas ao uso da informação dos sistemas contábeis na tomada de decisão, já que usa de muitas bases para a mensuração, o custo histórico e não valor de mercado, valor em uso ou valor de venda, entretanto, a razão apontada para a manutenção do uso da contabilidade como referência é que seu uso apresenta mais benefícios do que custos. Entretanto, a argumentação de Zimmerman (*Ibid.*, p. 13) para esses fenômenos remete à forma como o autor fundamentou sua estrutura conceitual no “Darwinismo Econômico”, que pressupõe a maximização da função utilidade dos agentes e o comportamento dos envolvidos de acordo com a teoria econômica neoclássica, o que pode não ser suficientemente capaz de argumentar a respeito desse assunto. É possível que, ao se

tratar da aproximação entre as contabilidades financeira e gerencial, a abordagem mais adequada considere um número maior de variáveis que extrapolem essa simplificação defendida por Zimmerman.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 42), ao abordarem o controle gerencial, definem que a contabilidade financeira é a contabilidade regulatória, enquanto a contabilidade gerencial não observa nenhuma regra formal na aplicação de seus princípios. A contabilidade gerencial, apenas, foca a utilidade da informação produzida para a administração da empresa, ou seja, as informações contábeis produzidas com o intuito de serem usadas pela administração interna da organização são determinadas por uma contabilidade gerencial. Portanto, essa característica auxilia a definir essa forma de contabilidade.

Nessa análise, pode-se partir da percepção da diferença entre contabilidade gerencial e financeira por autores que trataram de conceituar as contabilidades (ANDERSON; NEEDLES; CALDWELL, 1989; LOUDERBACK *et al.*, 2000; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Na maior parte, há convergência em definir os usuários principais das informações por contabilidade gerencial ou financeira (usuário interno e externo respectivamente) e algumas definições derivadas. Entretanto, a pesquisa relacionada evoluiu muito pouco além desses pontos mencionados.

Hemmer e Labro (2008, p. 1209) mencionam: “Contrário à proposição de livros padrão, propriedades de sistemas de gestão e de contabilidade financeira não são independentes”⁴, o que evidencia diferença em relação à maior parte da tendência de livros de base na contabilidade gerencial, que declaram independência total. A pesquisa desses autores busca encontrar relação entre a contabilidade gerencial, por sua base na tomada de decisões pela realidade econômica das empresas, e a contabilidade financeira, como um sistema de informações de reporte que tende a usar informações de qualidade da base gerencial.

Os autores (*Ibid.*, p. 1210) admitem, claramente, que suas percepções acerca das tendências da pesquisa na área geraram uma perspectiva da pesquisa em contabilidade gerencial preocupante: enquanto a tendência prática é de uma aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira, há um distanciamento na pesquisa acadêmica. Essa possibilidade de aproximação é mencionada por Drury e Tayles (1997) e principalmente por Joseph *et al.* (1996), já que ambas as contabilidades partem de princípios similares e se

⁴ *Contrary to the standard textbook proposition, properties of management and financial accounting systems are not independent.*

distanciam posteriormente. Os autores tratam de abordar, assim como outros autores recorrentemente fazem, as ideias de “*Relevance Lost*” de Johnson e Kaplan (1987), somando-se a ideia de que a contabilidade gerencial poderia ter sofrido um processo de dominância, o que faria possivelmente a contabilidade perder em relevância. Apesar de muitas críticas, a relevância da contabilidade é um ponto muito discutido, em contrapartida à confiabilidade da informação, e pouco se evoluiu em modernizar ou readequar essas características. Conforme Hemmer e Labro (*op. cit.*, p.1211) identificam: “Parece que há um vazio na literatura de teoria contábil a respeito de (potenciais) ligações entre os sistemas de contabilidade gerencial e financeira”⁵, o que é especialmente relevante na compreensão do estágio atual da pesquisa nesse assunto em todo o mundo.

Estudo da dominância da contabilidade financeira sobre a contabilidade gerencial de Richardson (2002) mostra evidências de dependência de uma contabilidade perante outra e, também, evidências de independência, exatamente ao contrário, assim essas evidências seriam contraditórias. Prioritariamente, o autor identificou, usando uma metodologia com a análise de diversos trabalhos anteriores, que a intersecção entre as duas áreas se mantém como um território disputado, com a referida dominância profissional (JOHNSON; KAPLAN, 1987) presente. A dominância ocorre principalmente no que se refere à disputa por postos de trabalho para campo profissional e qual associação de classe obtém controle das crescentes definições da categoria (RICHARDSON, *op. cit.*).

É importante compreender que há diversas interações entre essas áreas contábeis mencionadas, pois, em muitas ocasiões, a contabilidade de custos é parte da contabilidade financeira, enquanto, na maior parte das vezes, a contabilidade gerencial é a responsável por sua operacionalização. Sob esse ponto de vista, a contabilidade de custos seria uma contabilidade de forte interação entre as áreas financeira e gerencial.

Padoveze (2008, p. 13) propõe que na relação entre contabilidade gerencial e financeira, existem diferentes propósitos e usuários, mas, também, existem numerosas similaridades. Para evidenciar essa relação é apresentado o Quadro 2, a seguir.

⁵ *It seems that there is a void in the theoretical accounting literature on (potential) links between managerial and financial accounting systems.*

Quadro 2 - Comparação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuário dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivos dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos.	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstrações dos Resultados, Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamentos, Contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e, ocasionalmente, mensal.	Quando necessário pela administração.
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios contábeis geralmente aceitos.	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração.
Característica da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica.	Orientada para o futuro.

Fonte: Padoveze (2008)

Assim, pode-se perceber que Padoveze (*Ibid.*, p. 13) tratava de um panorama diferente do atual para a contabilidade financeira. Entretanto, grande parte do que foi resumido se aplica de forma precisa mesmo após a adoção das normas internacionais, por exemplo, na perspectiva dos relatórios, a orientação histórica da contabilidade financeira pode ter diminuído, mas, quando esse fator é contraposto com a contabilidade gerencial, resiste uma predominância de orientação histórica. Os usuários da informação divergem, conforme já especificado, assim como os objetivos. Um ponto que se ressalta é a diferença chamada de bases de mensuração, que na contabilidade gerencial, pode assumir diversas formas.

A divergência de uso da informação, no fator objetivo, evidencia na interpretação do autor que a contabilidade financeira oferece aos seus usuários informações para análise diferentes das que a contabilidade gerencial o faz. Isso ocorre em grande parte com base no fator restrições, pois para a financeira existe total restrição a princípios, enquanto a gerencial não possui a restrição.

2.2 Uma Mesma Base Conceitual

A formação do referencial conceitual (em inglês *framework*) para a contabilidade origina-se da demanda por essas referências no crescimento da importância da indústria. O desenvolvimento econômico, principalmente nos Estados Unidos, acarretou em demandas por pronunciamentos de especialistas a respeito de quais deveriam ser os padrões a serem seguidos na divulgação de informações ao mercado. O americano APB 4 foi o primeiro referencial usado de ampla repercussão, tendo sido originado pela demanda por padrões e teve como diretriz básica: “[...] orientação para o usuário [...]”, conforme mencionam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 80), o que foi influenciado por outro referencial intitulado *A Statement of Basic Accounting Theory* – ASOBAT.

Tanto APB4 quanto outras variações subsequentes do FASB, IASB e diversos outros órgãos reguladores contábeis incorporam objetivos, premissas e princípios, entre outras bases de referência conceitual. Em grande parte, todas as estruturas conceituais básicas foram influenciadas pelas características qualitativas: relevância, compreensibilidade, verificabilidade, neutralidade, oportunidade, comparabilidade e inteireza. As características mencionadas se modificaram, sendo importante a consideração, também, de convenções, fundamentos, postulados e outros termos como: conservadorismo, mensurabilidade e confiabilidade, todos citados por Hendriksen e Van Breda (1999, p.80). Todos esses elementos passam por um processo contínuo de mudança e refinamento. Em resumo, formam a base conceitual da contabilidade na mensuração, reconhecimento e evidenciação de eventos econômicos.

Retoma-se o exemplo anteriormente usado agora para fins de interpretação do uso do referencial conceitual para cada contabilidade. O reconhecimento para posterior evidenciação de um elemento como ativo intangível relaciona-se a quase todos os diversos conceitos apresentados acima. Entretanto, os elementos que interferem, significativamente, para ativos intangíveis gerados internamente são: a confiabilidade, a mensurabilidade e o conservadorismo. Para Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 17), o ativo intangível gerado internamente é fundamental, porém complexo por sua subjetividade intrínseca:

Os contadores têm sido criticados por providências que “deveriam” (SIC) ter tomado, segundo os críticos, mas que, na verdade, representariam um excesso de subjetivismo, talvez não totalmente responsável, como tentar inserir no ativo o valor do Capital Intelectual, ou do *Goodwill* criado internamente, conceitos reconhecidamente importantes, mas ainda pouco suscetíveis de uma

avaliação que, embora sempre subjetiva, tivesse um mínimo de sustentação. Entretanto, nada impediria, a não ser considerações de custo/benefício, de apresentar tais avaliações em quadros suplementares, indicando com clareza os critérios utilizados.

Da mesma forma, o conservadorismo é uma convenção fundamental entre os elementos da contabilidade que dificulta para que se reconheça o que a empresa gera internamente, porém não é tangível. Esse elemento está muito mais presente na contabilidade financeira do que na contabilidade gerencial. Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 80), a convenção do conservadorismo não deve fazer parte de um referencial conceitual por prejudicar a evidenciação no mesmo sentido que a exacerbada evidenciação de recursos faz, conforme: “O conservadorismo é, na melhor das hipóteses, um método muito pobre de lidar com a existência de incerteza na avaliação de ativos e passivos e na mensuração de lucro”.

Cabe ressaltar, conforme explicam Lopes e Martins (2005, p. 73), que a convenção e a relação por vezes contraditória que detém com a relevância ainda necessitam de estudos mais aprofundados: “Contudo, o exato momento do conservadorismo e seu impacto no conteúdo informativo da contabilidade são áreas que ainda carecem de estudo”. Para a contabilidade gerencial, o conservadorismo é, muitas vezes, descartado, já que, na maior parte das vezes, para a tomada de decisão do usuário interno considerar elementos por fins prudenciais não traz benefícios. Assim, essa convenção do conservadorismo (ou princípio da objetividade) não aparece de forma bem estabelecida para a contabilidade financeira, sendo muito discutido seu conceito e sua validade.

Além de ambas as contabilidades (gerencial e financeira) compartilharem conceitos para o reconhecimento e a mensuração de eventos econômicos, terem dificuldades similares para a obtenção de informações e apresentarem necessidade de bases teóricas explícitas, ainda que por conveniência, existe a tendência de uso de conceitos e critérios, ou seja, referenciais ou bases conceituais, oriundos de normas contábeis emitidas e disponíveis publicamente. Os referenciais conceituais, portanto, tendem a ser usados tanto por contadores financeiros, quanto por contadores gerenciais.

2.3 Análise da Relevância na Informação para Contabilidade Gerencial e Financeira

O uso da relevância na informação que é produzida na contabilidade é um princípio ou característica qualitativa da contabilidade. Autores referenciados estabelecem a relevância como característica da qualidade das demonstrações contábeis fundamentais na preocupação

da profissão contábil. Entretanto, a discussão a respeito do conceito de relevância precisa ser exposta para que seja compreendido o que se entende por relevância.

Conforme atestam Bens, Berger e Monahan (2011), a transparência e a divulgação de informações relevantes nas demonstrações contábeis são importantes, mesmo quando voluntárias. Isso ocorre ainda que haja acesso privilegiado a informações dentro das empresas por parte de alguns públicos de interesse. A relevância é, então, requisito básico para a informação contábil, se essa for disponibilizada e não tenha essa qualificação, estará contrariando uma característica qualitativa contábil essencial. Ainda assim, determinar se a informação está sendo relevante, pode ser muito mais relacionada ao usuário da informação e ao foco que há nesse, do que uma qualidade a ser verificada. A relevância na contabilidade pode ser interpretada basicamente como a própria prática contábil da orientação para o usuário, já que, conforme Lustosa (2010, p. 2) abordou, a informação de valor, na perspectiva do usuário, é mais importante do que a informação de custo.

Entretanto, isso não é um consenso nas pesquisas produzidas, que, muitas vezes, adotam o conceito de valor justo, existindo debates a respeito da contraposição de confiabilidade, conservadorismo ou objetividade, em relação à relevância. Por exemplo, recentemente, após a última crise econômica, Power (2010, p. 198) apresenta sua visão sobre a perda de foco na confiabilidade, e a consequente resposta de McConnell (2010, p. 211), membro do IASB, que evidencia argumentos como foco na tomada de decisão dos usuários que levam em conta valores de saída.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) estabelecem que a relevância depende das considerações a respeito de seu valor preditivo, valores como *feedback* e oportunidade. Citam, também, que a informação relevante é aquela pertinente à questão analisada, quando afetam metas, compreensão ou decisões.

Para Lopes e Martins (2005, p. 65), a discussão do conceito de relevância é clara ao ponto em que: “A relevância da informação contábil, do ponto de vista econômico e informacional, reside em sua capacidade de prever fluxos de caixa futuros”. Já a relevância para Iudícibus (2004, p. 77), agrega muitos dos conceitos citados pelos diversos autores e é importante no referencial conceitual de qualquer prática contábil.

Estudos de *value relevance*⁶ vêm sendo amplamente desenvolvidos, conforme compilado por Barth, Beaver e Landsman (2001, p.86). Essa linha de pesquisa estuda a qualidade com que a informação usada por investidores reflete de forma verossímil o que ocorre com as empresas e provê respostas a questionamentos para emissores de normas contábeis, além de gestores das empresas, membros de órgãos reguladores, pesquisadores e outros. Barth (2006), complementarmente, questiona a inclusão de estimativas nas demonstrações contábeis, o que seria uma transformação, pois aproximaria muito as informações contábeis das informações disponíveis ao mercado.

2.4 Reconhecimento e Mensuração em Contabilidade Gerencial e Financeira

Entre os elementos relevantes para a análise da base de conceitos usados pela contabilidade gerencial e pela contabilidade financeira, suas diferenças e similaridades, estão o reconhecimento e a mensuração. São apresentados alguns pontos desses elementos que foram encontrados, a seguir.

2.4.1 Mensuração e valor para a contabilidade gerencial e financeira

De acordo com as palavras de Solomons (1966, p. 375), na interpretação da importância do valor presente e do conceito de lucro para chegar a ele, pode-se refletir, conforme cita:

Mais uma vez, o gerente mais bem sucedido é aquele que [...] terá dados a respeito do crescimento em valor presente da empresa que lhe foi confiada proporcionalmente mais. (...) É o crescimento no presente, que por si só parece ser significativo; e uma vez que parece cumprir com a função geralmente atribuída ao lucro, o crescimento em valor presente parece ser o melhor entendimento disponível de lucro.⁷

A orientação aos relatórios financeiros pelos principais órgãos reguladores do Brasil e do mundo define que qualquer informação relevante deve ser evidenciada pela empresa que reporta qualquer relatório ao mercado. No Brasil, o CPC 26 - Apresentação das

⁶ Alguns questionamentos quanto às pesquisas de *value relevance* foram elaboradas por Holthausen e Watts (2001, p.5) que afirmavam que parte dessas pesquisas já produzidas não usavam como base a teoria contábil ou pronunciamentos conceituais técnicos e regulatórios. As pesquisas que verificam a relevância com base nas informações contábeis publicadas e avaliam com alguma relação a informações não contábeis de mercado, contribuem para a evolução do desenvolvimento contábil, usando-se da hipótese dos mercados eficientes para compreender essa relação entre informações disponíveis, conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p.117).

⁷ Again, that manager is most successful who [...] it will be data about the growth in present value of the enterprise entrusted to him proportionately the most. [...] it is growth in present value alone appears to be significant; and since it seems to carry out the function generally attributed to income, growth in present value must be what we had better understand income to mean.

Demonstrações Contábeis, do Comitê de Políticas Contábeis - CPC, normatiza a respeito do que deve ser considerado em notas explicativas, quando não constar das demonstrações contábeis, da seguinte forma:

112. As notas explicativas devem: [...]

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

Ainda assim, esse texto não define diretamente a exposição de valor da empresa sobre as demonstrações contábeis, mas, ao referir-se às demonstrações, essas devem ser úteis aos usuários da informação. Conforme o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis do CPC, isso fica evidente nos objetivos das demonstrações contábeis:

O objetivo das Demonstrações Contábeis

12. O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), a teoria contábil provê base para o registro do valor da empresa. No entanto, o objetivo principal da contabilidade é, conforme estabelecido pelo órgão regulador contábil americano, o *Financial Accounting Reporting Standards* - FASB, um dos pioneiros no estabelecimento de uma teoria contábil, fornecer informações úteis para avaliar o nível, a distribuição no tempo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros. Os fluxos de caixa futuros são a base para a estimação do valor de mercado das empresas, portanto, são um dos elementos para o qual a contabilidade objetiva prover informação.

A importância do referencial conceitual para o que é reconhecido e, posteriormente, evidenciado em demonstrações contábeis, é clara pela dificuldade em encontrar pontos em comum a toda a contabilidade. Isso ocorre em diversos assuntos contábeis, por exemplo, pode-se mencionar os elementos incorpóreos, como os ativos intangíveis acima citados, que apesar de relevantes, apresentam-se complexos para a mensuração e sofrem resistência para a evidenciação. Assim, as bases conceituais são importantes para a análise de bens incorpóreos que são gerados internamente à empresa. E, assim, ocorre para qualquer conflito para mensuração e, principalmente, reconhecimento e evidenciação da contabilidade, por isso se devem avaliar essas bases para avançar no entendimento das diferenças entre contabilidade

financeira e gerencial.

Segundo Solomons (1966, p. 385), a informação registrada na contabilidade apresenta grande diferença em relação ao valor econômico das empresas. O valor que é reconhecido eventualmente pode ser o valor econômico disponível, mas por simples coincidência ou circunstância. A orientação dos padrões contábeis, tendo como características qualitativas principais o conservadorismo e a confiabilidade, influencia muito no reconhecimento dos números contábeis.

Pode-se considerar que a evidenciação de valor, passa, necessariamente, pela evidenciação de elementos que o compõem e que não foram reconhecidos por normas e principalmente práticas contábeis.

Conforme o exemplo adotado nessa revisão bibliográfica, os ativos intangíveis são um dos principais elementos nessa relação, pois, conforme mencionado anteriormente, não aparecem reconhecidos na contabilidade financeira quando gerados internamente, ao passo que nada impede que sejam mensurados e reconhecidos na contabilidade gerencial para a tomada de decisões. O pronunciamento CPC 15 - Combinações de Negócios, estabelece em conformidade ao que já fez o IASB (IFRS 3):

39. A entidade adquirente deverá divulgar as seguintes informações para cada combinação de negócios que ocorrer durante o período e/ou exercício:

[...] (e) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio reconhecido, como, por exemplo, as sinergias esperadas da combinação de operações da entidade adquirida e da entidade adquirente, os ativos intangíveis que não se qualificam para serem reconhecidos separadamente ou outros fatores.

Oliveira (1998, p.8) cita, ao questionar a respeito da evidenciação ideal de informações: “O *goodwill*, quando não adquirido, não é evidenciado nos relatórios contábeis formais, o que também pode distorcer a análise na empresa, no processo de tomada de decisão por parte do usuário”. O termo *goodwill*, no contexto, pode ser considerado similar em tratamento contábil ao que está sendo tratado neste texto para ativos intangíveis. Iudícibus (1988, p.8) faz uma menção a respeito, que realça a compreensão de intangíveis dentro do valor econômico da empresa:

Normalmente, o sistema de informação contábil está enfatizado com relação ao passado e não focalizado para o futuro. Para esta última hipótese ocorrer, temos que não ter receio de lidar com o julgamento, com o potencial e com o que é intangível, em lugar do que é verificável, realizado e

tangível.

[...] Exemplificando, atribuo mais importância ao intangível de um balanço, como elemento de discernimento no que se refere à potencialidade da entidade do que, às vezes, aos elementos tangíveis.

Para Wyatt (2005, p. 967), os ativos intangíveis não são reconhecidos na contabilidade financeira por sua incerteza intrínseca para pagamentos pelo ativo e a assimetria para incentivos da gestão das empresas. Entretanto, essa autora testa e evidencia que a regulamentação impeditiva para intangíveis pode ser mais prejudicial do que benéfica na discricção de escolhas contábeis. Consequentemente, o efeito econômico no valor da empresa não é evidenciado.

Assim, o reconhecimento de valor, pelo conceito de Solomons (1966, p. 375) já apresentado, determina o entendimento do fluxo de caixa a valor presente e sua variação é o que se entende por lucro econômico. Portanto, qualquer evento ou item da contabilidade não mensurado com esses conceitos, não pode ser considerado como refletindo uma forma de valor econômico da empresa.

2.4.2 Valor na contabilidade gerencial: foco na tomada de decisão

O sistema de Gestão Econômica criado no Brasil estabelece, conforme Catelli (2001, p. 31), que a gestão da empresa sob o uso da informação contábil precisaria ser voltada para otimização de resultado. Isso ocorreria por meio da melhoria de produtividade e eficiência, que por sua vez só pode ocorrer pela busca do resultado global, com conceitos básicos, segundo Catelli (2001, p. 30) de: “espelhar em termos econômico-financeiros o que ocorre nas atividades operacionais da empresa”.

É útil mencionar que não há consenso sobre os conceitos econômicos de lucro e ativo, já que não sofrem plena caracterização, variando em função da vertente que os estuda, o que deve ser mais bem explorado. Moonitz (1962) e Solomons (1966), em suas reconhecidas obras, já relatavam essas dificuldades de caracterização. Lustosa (2010, p. 11) procurou evidenciar essa dificuldade ao discutir a adoção do conceito de valor justo na contabilidade financeira na tentativa de se aproximar de um entendimento econômico, o que para o autor é um erro conceitual.

Conforme mencionado, Catelli (2001) desenvolveu a pesquisa do sistema de Gestão

Econômica, que parte da premissa de que a gestão da organização, que tem por base a informação para tomada de decisão, deve seguir um sistema contábil com premissas econômicas. Peleias (2002, p. 18) especifica como característica principal desse modelo de gestão econômica a administração por resultados econômicos. Esses conceitos são próximos do direcionamento das normas contábeis IFRS, ao introduzir a primazia da essência sobre a forma, podem ser entendidos como um caminho para a busca de uma gestão econômica em um campo societário-regulatório e não apenas da contabilidade gerencial, portanto, voltando-se para dentro da empresa.

Moonitz (1962, p. 180) explica que, ao escrever a respeito do conceito de lucro, ele não estava suficientemente estabelecido para que se pudesse abandonar ou não o uso dessa apuração. Solomons (1966, p.376) afirma que, para usar a definição de lucro do economista Hicks, dentro de uma entidade de negócio, é necessária adaptação, ficando caracterizada como a quantia pela qual seu patrimônio líquido aumentou durante o período, com os devidos ajustes sendo feitos para qualquer novo aporte de capital contribuído por seus donos ou para qualquer distribuição feita pela empresa para seus proprietários.

Para Fisher (1906, p.52), pelos conceitos também explorados por Catelli (2001, p. 82) para o desenvolvimento do sistema de Gestão Econômica, “[Capital é] um estoque de riqueza existente em um instante de tempo” e “Um fluxo de serviços por um período de tempo é chamado de lucro⁸”. Tais conceitos especificam discussões em torno do que é o lucro e sua definição como variação da riqueza, que, apesar de extraídos de conceitos econômicos, encontram resistências de diversas origens, como práticas e comportamentais. Essas contribuições foram estabelecidas há muitos anos, mas, até então, não houve consenso suficiente que introduzisse uma conclusão a ser apoiada. Para Ryan (2007, p. 10), conceitos aceitos de fluxos de caixa futuros descontados seriam inadequados para mensuração de lucro e riqueza, sendo que, para esse pesquisador, outras bases precisam ser identificadas e exploradas a fim de criar um correto conceito de gestão pelo lucro econômico. Cabe ressaltar que os elementos apresentados não são comparações temporais ou entre autores, mas apenas algumas referências relevantes no uso desses conceitos.

Os aspectos normativos da contabilidade societária sofreram alterações no Brasil nos últimos anos, o que pode gerar uma reaproximação dos conceitos explorados na teoria contábil e

⁸ *[capital is] a stock of wealth existing in an instant of time” e “A flow of services through a period of time is called income.*

trazidos das ciências econômicas. Algumas das principais referências na contabilidade internacional para a aproximação ao valor econômico são as normas IFRS: IAS 38 – *Intangible Assets* e IFRS 3 – *Business Combinations*. Essas regras especificam tratamento a elementos historicamente descartados no valor contábil societário.

O IFRS 3 que, no Brasil, foi inserido pelo Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinações de Negócios no processo de convergência contábil, estabelece quais os ativos intangíveis gerados internamente são permitidos para a contabilização em aquisições e fusões. O que se observa é a ausência de alguns intangíveis gerados internamente muito discutidos, conforme se pode confirmar pelo item:

A aplicação do princípio e as condições de reconhecimento pelo adquirente podem resultar no reconhecimento de alguns ativos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos como tais nas demonstrações contábeis da adquirida. Por exemplo, o adquirente reconhece os ativos intangíveis identificáveis adquiridos como uma marca ou uma patente ou um relacionamento com clientes, os quais podem não ter sido reconhecidos como ativos nas demonstrações contábeis da adquirida por terem sido desenvolvidos internamente e os respectivos custos terem sido registrados como despesa.

O grifo próprio evidencia o texto que torna clara a diferença da contabilidade societária atual para uma gestão contábil a valores econômicos que pode considerar ativos intangíveis plenamente, além de *goodwill*.

O IAS 38, adotado no Brasil pelo Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativos Intangíveis, estabelece que ativos gerados internamente devem ser tratados como na fase de pesquisa ou desenvolvimento, de acordo com item 53: “Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido”. Quanto ao ágio, referido em literatura muitas vezes como *goodwill*, é normatizado conforme o item 47: “O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo”.

Akalu e Turner (2002) definiram que o uso de informações para a decisão em projetos de investimento, o que pode ser visto como função da contabilidade gerencial, necessita de métodos uniformes. Essa uniformização facilita a interpretação e a validação das informações, o que, também, diminui a tensão entre múltiplos usuários ou públicos de interesse da informação. Assim, o uso da contabilidade societária, como referência de prática e critério a adotar, ganha relevância em qualquer contexto, mesmo nas decisões de uso de informação econômico-financeira gerencial.

Cabe ressaltar que essas diferenças não implicam obrigatoriedade de exclusão mútua, ou seja, quando houver contabilidade societária não há contabilidade gerencial ou o contrário. A pertinência de valores econômicos continua mantida para a contabilidade societária que, no entanto, passa por uma problemática comportamental, conforme analisado por Kida e Hicks (1982, p. 45) ao pesquisar com estudantes antes e após serem treinados em contabilidade societária. Os estudantes, ao conhecerem as normas e regras, sofreram influência negativa da ao não receberem tempestivamente treinamento para reflexão conceitual em economia. Os autores concluem que uma melhor base teórica em economia junto aos procedimentos criteriosos da contabilidade societária pode ser benéfica para estudantes e, conseqüentemente, seria para toda a categoria profissional.

Para Zimmerman (2003), o modelo de contabilidade gerencial remete, basicamente, a dois focos de atenção: a contabilidade para controle e a contabilidade para a tomada de decisão. Hemmer e Labro (2008, p.1211) reforçam que não é explícito de que forma o aspecto de foco no controle da qualidade de um sistema de contabilidade gerencial se reflete nas demonstrações contábeis ao final e principalmente nos valores de mercado; isso evidencia o quanto o foco no controle é complexo para ser priorizado.

Segundo o *Institute of Management Accountants* – IMA (2008, p. 1), a definição de contabilidade gerencial especifica que se trata do processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações (tanto financeiras, quanto operacionais), utilizada pela gerência para planejar, avaliar e controlar dentro de uma organização e assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos. Dessa definição, identifica-se que há diversas atribuições à contabilidade gerencial.

Assim, aborda-se a **contabilidade gerencial como contabilidade para a tomada de decisão**, já que o contexto em que se insere a contabilidade para controle tenderia a gerar dificuldades pela não aproximação ao registro econômico de eventos. A contabilidade para controle torna mais complexa a consideração de aproximação, já que seria fator fundamental considerar a legitimação do uso da contabilidade financeira, por suas diretrizes de confiabilidade, pela contabilidade gerencial, e, assim, a análise pretendida seria inviabilizada.

2.4.3 Evidências da diferença entre valor contábil e valor econômico

O índice *market-to-book* (MTB) é usado como uma forma de evidenciar a relação entre o valor de mercado da empresa sobre seu valor contábil. Essa é uma forma de apuração do valor

econômico capturado pelo mercado, mas não capturado como valor na contabilidade financeira das empresas, no qual as normas contábeis emitidas e praticadas, a que essas empresas estão sujeitas, conseguem capturar.

O índice demonstra, quando apresenta um número maior do que 1, que o valor de mercado da empresa é superior ao valor contábil e, se menor do que 1, que o valor contábil supera seu valor de mercado (BEAVER; RYAN, 1993). O índice MTB é uma ferramenta do mercado de capitais usada para identificar a situação momentânea dos preços dos ativos como investimentos disponíveis (ALMEIDA; LOPES; CORRAR, 2008, p. 2), já que, ao conhecer essa relação, são inferidos seus retornos futuros (BEAVER; RYAN, 2000), como, por exemplo, se o ativo momentaneamente está subavaliado.

Outra forma de avaliação, no mercado de capitais relacionada ao índice MTB que aparece na literatura, é o Q de Tobin que, também, usa a relação entre o valor de mercado e o valor contábil. Sendo, porém, que o último com o uso do custo de reposição de ativos físicos. Segundo Souza e Pinho (2007, p. 3), uma das abordagens dessa medida é de ajustar o valor do passivo a valores de mercado. Apesar de o Q de Tobin ser apontado como um modelo mais complexo, é mais apropriado o uso do modelo do índice *market-to-book* na captura do que o mercado define como um valor econômico da empresa em dado momento da quantificação, principalmente, com a intenção de usar, como base da análise, a informação contábil pura e não ajustada a custo de reposição.

Assim, o número resultante do índice *market-to-book* apresenta, de forma unificada e simples, a diferença inerente entre o que existe de informação no mercado que precifica as ações das empresas (ALMEIDA; SOUZA, 2008, p. 4) e o que as normas contábeis não permitiram ou não viabilizaram incluir em sua apuração. Esse valor das empresas sob um ponto de vista econômico é, na verdade, o valor que os acionistas estiveram dispostos a pagar como preço da companhia, desde que não houvesse assimetria informacional no mercado.

As normas e práticas contábeis podem diferir muito entre os países. Órgãos reguladores, instituições e valores culturais podem influenciar muito a forma como se faz contabilidade e, portanto, o que ela captura de valor econômico. Os principais elementos não capturados pela contabilidade e suas normas em relação ao valor de mercado estão nos seus ativos intangíveis (GERPOTT; THOMAS; HOFFMAN, 2008, p.46). Existem muitas normas tratando de ativos intangíveis e ativos e passivos relacionados, entretanto, há muitas limitações normativas à

captura de elementos de intangibilidade clara e com difícil identificação e separabilidade.

Ainda assim, diversas outras informações contábeis são de importante contribuição com o crescimento do valor das empresas que, de alguma forma, são capturadas pela contabilidade, como valores que seriam parte de eventuais ativos intangíveis e destinados a resultado do exercício. Despesas com marketing, despesas de treinamento e despesas de pesquisa e desenvolvimento (P&D) são as principais formas de captura da contabilidade indicados em literatura (*Ibid.*, p.39) para o que se torna valor de mercado das empresas, porém tudo que as organizações são capazes de criar e de alguma forma é percebido pelos investidores, integra valor de mercado (KERR; DARROCH, 2004; SENETTI; KIM; SELLANI, 2004). Apesar de muitos desses números serem apurados internamente para produzir as demonstrações contábeis, podem não ser apresentados ao mercado, em razão da não exigência para esse tipo de abertura, sob a justificativa, muitas vezes, de que são informações estratégicas da companhia.

2.4.4 Exemplo de diferença: uma combinação de negócios relevante

Em 2002, na sequência de escândalos financeiros, como o caso Enron, a PriceWaterHouseCoopers (PwC), empresa de auditoria independente, por imposições regulamentares, vendeu sua unidade de consultoria para a IBM (SENETTI; KIM; SELLANI, 2004, p. 84). O valor pago pela IBM pela transação foi de US\$ 3,5 bilhões de ativos registrados a valor contábil. Entretanto, apenas US\$ 1,4 bilhão desse valor referia-se a valores contabilizados no balanço patrimonial da adquirida, por ativos já registrados.

Há que se considerar que o valor contábil da empresa tende a ser menor, já que dos US\$ 1,4 bilhão, o passivo deve ser subtraído, restando um patrimônio líquido inferior. De qualquer forma, em essência, o valor calculado de US\$ 3,5 bilhões foi calculado com base em padrões internos da empresa adquirente, que se propôs a precificar diversos elementos da adquirida, resultando no valor final pago. Essa contabilidade para a tomada de decisão e que, efetivamente, gerou a decisão de adquirir a empresa, tomou por base os critérios econômicos mais confiáveis disponíveis para a compra e foi, efetivamente, alocado na contabilidade da adquirente, considerando critérios econômicos para valores justos de ativos em geral, intangíveis e ágio e, possivelmente, aspectos de oportunismo nas escolhas contábeis.

A contabilidade gerencial para a tomada de decisão nesse processo evidenciou uma diferença de US\$ 2,1 bilhões que não estavam mensurados na contabilidade financeira anteriormente à

combinação de negócios em nenhuma das empresas envolvidas, adquirente ou adquirida, mesmo que já tivessem valor, o único valor surgido, evidentemente, foi o ganho de sinergia, que se reflete quase na totalidade em ágio. Os autores (*Ibid.*, p.84) discorrem que esses valores são oriundos de uma compra de “capital intelectual”, mas, para fins de mensuração e reconhecimento de valor, tende a ser mais do que puramente o ativo intangível “capital intelectual”. Como exemplo, poderia ser dividido em marca institucional, pela confiança ganha no mercado da consultoria produzida por anos ou, também, a condição favorável de pesquisa e desenvolvimento em relação ao mercado, com projetos pioneiros e um fluxo estabelecido que agregou vantagem competitiva, entre outras possibilidades, que somente pode ser definida pela valoração da empresa e seus itens e uma análise detalhada da informação disponível, como ocorreu na combinação de negócio.⁹

2.5 A Teoria Institucional

A fim de analisar aspectos da relação sociológica entre usuários internos e externos, que é percebida como a maior diferença entre as contabilidades gerencial e financeira, uma teoria possível para aplicação é a teoria institucional. Outras abordagens sociocomportamentais, também, podem ser exploradas com a aplicação dessa corrente teórica. Exemplos dessa aplicação podem ser: a relação entre os usuários da informação e as normas ou a relação entre usuários e o ambiente externo como os competidores a serem copiados.

A teoria institucional é uma teoria relevante, atualmente usada na busca por conhecimento na contabilidade, que usa das relações sociais para buscar explicações, eventualmente a problemas. Existem dentro da teoria institucional alguns sub-ramos que são explorados a seguir.

Iudícibus e Lopes (2008, p. 31) explicam que, ao invés de tratar a contabilidade como uma disciplina estática e puramente técnica, a pesquisa orientada pela metodologia institucional e social procura estudá-la em sua complexa relação nas organizações, com seus envolvidos e seu contexto externo. Um aspecto-chave dessa abordagem é que as aplicações e mecanismos contábeis nem sempre são definidos por motivações objetivas e racionais.

⁹ Cabe ressaltar que as combinações de negócios envolvem uma discussão muito mais ampla do que a aqui apresentada. Está sintetizado aqui, apenas, um exemplo de diferença de pensamento entre usuários internos e usuários externos para informações contábeis relevantes.

2.5.1 New Institutional Economics (NIE): a teoria neoclássica

A nova economia institucional (em inglês, *New Institutional Economics* – NIE) foi aplicada à pesquisa em contabilidade alicerçada em grande parte na teoria neoclássica da firma. A NIE, apresentada por Williamson (2000, p. 599), usa de princípios tais como: a racionalidade econômica, a maximização da utilidade ou do lucro em uma economia de mercado e a utilização dos custos transacionais como menor unidade de análise. Para Scapens (1994) a teoria neoclássica, que, em uma perspectiva pode ser considerada contida na NIE, apresenta as seguintes características:

A teoria (neoclássica) foi desenvolvida por economistas para ajudá-los a prever o comportamento da indústria e os níveis de mercado para análises [...] Não foi concebido como uma explicação do comportamento dos gestores nas empresas. Nos últimos anos têm ocorrido movimentos para além da "simples" teoria neoclássica da firma [...] com pesquisadores usando a teoria da agência e outros aspectos da economia de contratos custosos [...], bem como a economia dos custos de transação.¹⁰ (Tradução livre).

A nova economia institucional prevê determinados comportamentos de mercado que são usados como referência, como o conflito de agência, em que o conflito de interesses entre agentes das empresas e acionistas, por exemplo, são previsíveis, portanto devem ser entendidos sob a ótica do comportamento desses agentes. Lopes e Martins (2005) mencionam:

Os autores dessa linha (nova economia institucional) tentam adicionar realismo às premissas clássicas da microeconomia. [...] A questão central é se o conceito de otimização racional pode ser estendido para as organizações [...]

Assim, o conflito entre o agente e o principal e os custos de transação são pontos de inclusão em uma visão institucional em que o grupo é um todo que racionalmente corresponde à redução de incertezas e que cria estruturas eficientes.

Da constatação de Scapens (*op. cit.*) de que o foco de aplicação da teoria neoclássica é o comportamento desempenhado para uma indústria ou mercado, decorrem críticas quanto à

¹⁰ *The theory (neoclassical) was developed by economists to help them predict behavior at the industry and market levels of analysis [...] It was not intended as an explanation of the behavior of managers within firms. In recent years there have been moves away from the "simple" neoclassical theory of the firm [...] with researchers using agency theory and other aspects of costly contracting economics [...] as well as transactions cost economics.*

pertinência da utilização dessa teoria para o entendimento do comportamento do indivíduo ou de grupos dentro de empresas, ainda que Williamson (*op. cit.*, p.596) discorra a respeito do crescente uso da NIE nas ciências econômicas. Desse modo, pesquisas que visam estudar ou considerar a variável comportamental de forma mais analítica tendem a considerar menos a Nova Economia Institucional em favor de abordagens sociológicas, psicológicas e culturais.

2.5.2 *Old Institutional Economics (OIE)*

A velha economia institucional é usada, principalmente, como meio de análise do processo de mudança dentro das organizações. Uma grande contribuição, nesse sentido, foi dada por Burns e Scapens (2000) que formularam uma estrutura conceitual para a teoria institucional baseada na velha economia institucional (*Old Institutional Economics* – OIE, em inglês), visando ao entendimento do processo de institucionalização de rotinas. Institucionalização é entendida por Burns e Scapens (2000, p.11) como:

Isto envolve uma dissociação dos padrões de comportamento em relação a suas circunstâncias históricas particulares, de modo que as regras e as rotinas assumem uma qualidade normativa e factual, o que obscurece a sua relação com os interesses dos diferentes atores. Em outras palavras, as regras e as rotinas tornam-se, simplesmente, como as coisas são, ou seja, instituições. Essas instituições serão, então, codificadas nas regras e nas rotinas em curso e vão moldar novas regras, e assim por diante.¹¹ (Tradução livre).

Pelo modelo proposto de Burns e Scapens (2000), o processo de institucionalização é dividido em quatro etapas: codificação, incorporação, reprodução e, por fim, institucionalização. Segundo seus criadores, a estrutura conceitual usada no contexto da OIE pode formatar ou ser formatada pelas estruturas da contabilidade.

Entretanto, alguns conceitos como a existência de hábitos e rotinas e suas funções dentro da organização, além dos estágios de aparecimento, são importantes para a análise institucionalista. Rotinas seriam comportamentos baseados em regras para o grupo, enquanto os hábitos teriam um caráter individual de predisposição a assumir comportamentos esperados. De qualquer forma, a velha escola institucional, dentro da ótica da estrutura

¹¹ *This involves a disassociation of the patterns of behaviour from their particular historical circumstances, so that the rules and routines take on a normative and factual quality, which obscures their relationship with the interests of the different actors. In other words, the rules and routines become simply the way things are, i.e. institutions. These institutions will then be encoded into the ongoing rules and routines and will shape new rules, and so on.*

conceitual da teoria institucional de Burns e Scapens (2000), é especialmente útil na análise do processo de institucionalização, ao conseguir criar um padrão esperado de atividades, com a codificação do que se pretende institucionalizar, a ordenação desse elemento foco, a reprodução e, enfim, a institucionalização poderia ocorrer após muitas repetições do processo.

A OIE estabelece o grupo social como uma entidade de porte menor, como um grupo dentro da empresa, desse modo, a área de contabilidade gerencial dentro de determinada empresa seria um grupo social. A contabilidade gerencial foi o foco da criação da estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000) e testes empíricos posteriores, como o realizado por Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) aplicaram a um caso real o modelo proposto de institucionalização de rotinas, mais especificamente a institucionalização de artefatos da contabilidade gerencial a uma instituição financeira de grande porte.

2.5.3 *New Institutional Sociology (NIS)*

Em ruptura ao que a teoria neoclássica da firma propunha e já vinha incomodando há tempos pesquisadores, surgiu a teoria institucional que é mais usada atualmente em contabilidade gerencial. Burns e Scapens (2000) citam que a teoria neoclássica já não respondia a questões básicas como: "A teoria econômica neoclássica está mais preocupado com a previsão racional ou ótima dos resultados do que com a explicação dos processos de desdobramento [...]"¹². (Tradução livre).

A teoria institucional ganhou força ao entender o indivíduo como um ser complexo, com fatores de influência distintos entre si e que, dificilmente, se limitavam à racionalidade econômica para a decisão.

A teoria institucional, então, fortaleceu-se, principalmente, sob duas vertentes: a velha economia institucional (OIE), vista na seção anterior, e a nova sociologia institucional (*New Institutional Sociology* – NIS, em inglês). A NIS utiliza-se de conceitos e variáveis que tendem a ser de fora da organização, oriundos do meio em que os indivíduos fazem parte.

¹²“Neoclassical economic theory is more concerned with predicting the rational or optimal outcomes, rather than explaining the unfolding processes [...]”.

A consideração dessa variável externa como fator relevante na determinação do comportamento dentro das organizações encontra raízes no estudo de Bertalanfy (1975, p. 12) sobre sistemas abertos, o qual ressalta essa inter-relação com o meio externo: “(sistemas abertos) [...] conservam a si mesmos em uma contínua troca de matéria com o meio.”

A NIS orienta, portanto, aqueles que buscam uma análise sociológica que ocorra a partir do macroambiente dos agentes do problema pesquisado. Como a instituição depende da ótica em que se avalia, sua caracterização para a abordagem da NIS ocorre do todo para a parte, conforme algumas correntes de pesquisa nessa abordagem, a seguir, confirmam.

2.5.4 Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva

Segundo DiMaggio e Powell (1983, p. 65), a teoria institucional apresenta um conceito de isomorfismo que visa explicar o acontecimento de determinados fatores que ocorrem simultaneamente de forma igual em diversas empresas e não necessariamente na direção de uma maior competitividade e eficiência que seria de se esperada.

Os autores (*Ibid.*, p.64) explicam que, com base na teoria de Weber, amparada na competição entre empresas, competição entre Estados e a demanda burguesa por proteção regulatória igualitária, as organizações mudam com a burocratização, tornando-se homogêneas ou isomórficas. As organizações necessitam de legitimação social e econômica para validar sua existência, como pode ser visto no estudo de Zan (2006, p. 38). O autor, também, explica que o Estado e as categorias profissionais são os principais agentes de mudança em direção a uma realidade isomórfica institucional. O resultado de um isomorfismo é a homogeneidade de estruturas, culturas e processos de saída sistêmicos.

Para DiMaggio e Powell (1983, p. 64), em estágios iniciais de criação de empresas dentre de seus ciclos de vida, os campos organizacionais apresentam grande diversidade em abordagem e forma. Entretanto, basta que o campo esteja mais bem estabelecido para que haja uma inexorável tendência de homogeneidade.

Consideram-se dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O primeiro foca a racionalidade de um sistema que enfatiza a competição por mercados e desempenho, já o segundo pressupõe que as empresas tendem a refletir uma realidade socialmente construída. Assim, o isomorfismo institucional funciona bem para explicar por que organizações podem ser homogêneas em diversos aspectos (como para as escolhas contábeis), especificam

Iudícibus e Lopes (2008, p. 37).

A essência do conceito de isomorfismo proposto pelos autores, também chamado de antecedentes por DiMaggio e Powell (1983), apresenta-se em três possibilidades: coercitivo, mimético e normativo.

O antecedente coercitivo apresenta-se como o poder e a pressão que existe, formalizado ou não, para que algo seja efetuado, como a imposição de cotas raciais universitárias. Iudícibus e Lopes (2008, p. 37) exemplificam:

[...] um eventual isomorfismo em práticas contábeis decorre de uma legislação compartilhada pelas organizações de determinado ambiente ou ainda de expectativas culturais da sociedade em geral. Nesse primeiro caso teríamos um isomorfismo de natureza coercitiva.

O antecedente mimético está atrelado ao poder da imitação sob circunstâncias de incerteza. Por exemplo, em situações em que a empresa não tem clareza a respeito de como agir, qual estratégia adotar, é mais fácil seguir outras empresas, copiando modelos. Iudícibus e Lopes (*Ibid.*, p.37) afirmam que uma oportunidade de investigação seria verificar se as empresas tendem a copiar certas práticas contábeis que provaram ser bem-sucedidas em outras organizações, a fim de reduzir o grau de incerteza na adoção.

E o terceiro antecedente preconizado é o normativo, oriundo de organizações profissionais na maioria das vezes, como, por exemplo, na definição de padrões da categoria, ou na seleção profissional que torna todos os profissionais com um viés de seleção. Uma investigação relacionada a esse antecedente aplicada à contabilidade seria a de capturar se a regulação contábil das entidades inibe ou estimula a adoção de determinadas práticas contábeis (*Ibid.*, p.37).

2.5.5 O conceito de desinstitucionalização

Oliver (1992) desenvolveu para melhor compreensão de comportamentos institucionais um conceito ou perspectiva para a caracterização de respostas às pressões e expectativas externas. Em seu texto, Oliver (1992, p. 563) menciona que legitimação é um comportamento comum para justificar comportamentos em busca de uma validação social. Assim, a desinstitucionalização ou deslegitimação pode ocorrer por diversos fatores.

Os conceitos de desinstitucionalização permitem avaliar o que ocorre quando o comportamento é falho em buscar uma previsão para a dificuldade de retirar práticas

anteriores que se sustentam (OLIVER, 1992, p. 563). O modelo proposto pode ser mais bem explorado no Quadro 3.

Quadro 3 – Fatores preditivos de desinstitucionalização de Oliver

FATORES DETERMINANTES	IMPACTO PREDITIVO
Políticos	Externo ou interno à organização
Funcionais	Externo ou interno à organização
Mecanismos Sociais	Externo ou interno à organização
Entropia	Acelera a desinstitucionalização
Pressões Inerciais	Prejudica a desinstitucionalização

Zan (2006, p. 32) explica, ao tratar dos conceitos de Oliver, que a teoria institucional moderna não necessariamente se contrapõe ao modelo neoclássico, pois apresenta explicações alternativas para aspectos não abordados por esse modelo. Assim, a corrente de institucionalistas não nega a racionalidade dos agentes econômicos, porém considera uma ampla e complexa relação de variáveis que interferem no comportamento além da racionalidade e da otimização da função utilidade.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Marconi e Lakatos (2009, p. 157) definem que a pesquisa é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, acompanhada de tratamento científico, independentemente de tratar de método qualitativo ou quantitativo. Para ambos os métodos, conforme discorre Kerlinger (1980, p. 15), a maior parte da ciência comportamental moderna é caracterizada por uma forte atitude e abordagem empíricas. Sendo essa a orientação para a evidência que formula a ciência de construção da teoria e não o contrário, com o funcionamento sobrepondo-se à construção do conhecimento teórico.

A pesquisa qualitativa, em contrapartida à alternativa de pesquisa quantitativa, aplica-se a situações em que a análise deve ser feita em profundidade, em decorrência de problemas complexos (YIN, 2005, p. 24), em que os dados disponíveis não permitam análises quantitativas pelo estágio de definição encontrado. Ao contrário das pesquisas quantitativas em que há uma fase bem delimitada de análise, para Martins (2008, p. 10), análises e reflexões estão presentes em todos os estágios de desenvolvimento do estudo qualitativo.

Já para Marconi e Lakatos (2009, p. 203), a pesquisa quantitativa atinge um maior número de pessoas e empresas ao mesmo tempo, por ser aplicada de forma mais objetiva. Os mesmos autores (*Ibid.*, p. 204) reforçam que essa abordagem tende a deter menor influência do pesquisador, pois se pressupõe a não existência de grande margem para subjetividade e viés pessoal, além de obter repostas mais objetivas e tempestivas.

A pesquisa da aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira configura-se em um projeto exploratório, com poucas contribuições anteriores e que pode ter dois caminhos distintos: um aprofundamento para melhor compreensão de fenômenos ou uma investigação abrangente para a compreensão do assunto de forma representativa.

Como limitação comum à contabilidade gerencial, não é recorrente a disponibilidade de base de dados ampla disponível que permita empregar dados da tomada de decisão, o que diminui as possibilidades de pesquisa quantitativa nessa área. Entretanto, é possível, ainda, produzir a base necessária à pesquisa por meio da atuação do pesquisador.

Ellet (2007) explica que, enquanto os métodos qualitativos são relativamente diferentes para regras, pois apresentam diversidade de modelos e processos, os métodos quantitativos exigem um roteiro bem determinado de regras, para que, assim, a análise seja possível. A estruturação

é uma característica da metodologia quantitativa que pode contribuir com a produção do conhecimento científico.

Assim, optou-se pelo uso da estratégia de pesquisa de levantamento, em que os dados coletados são primários, combinado ao uso da técnica de coleta de dados de questionário eletrônico.

Ainda assim, conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 107) tornam claro: “O fato de apresentarem características avaliativas distintas não impede que pesquisas científicas adotem avaliações quantitativas e qualitativas”. Então, inicialmente, para a seleção de quais processos da contabilidade financeira serão usados na análise, faz-se prioritário o uso de análises de conteúdo, técnica da pesquisa qualitativa. Nessa técnica, busca-se a essência de um texto nos detalhes, não se restringindo ao texto propriamente dito, mas, também, aos detalhes do contexto e à inferência extraída dele (*Ibid.*, p.99). O capítulo 4 traz a análise de normas contábeis e seus pontos de evidência para seleção como processos de aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira após a adoção do padrão internacional de contabilidade.

A técnica combinada de coleta de dados por questionário eletrônico foi uma abordagem com foco quantitativo. Seu planejamento e operacionalização exigiram cuidados específicos para esse tipo de pesquisa.

3.1 Operacionalização de Questionário

Foi aplicado um questionário dentro da presente pesquisa, conforme os resultados do Capítulo 5 evidenciam. Segundo Markoni e Lakatos (2009, p. 213), há uma ordem preferencial na alocação das perguntas de um questionário, que se procurou seguir. Inicialmente, deve haver uma introdução que não contemple os objetivos principais, conhecido como aquecimento da pesquisa, o que foi feito por meio de perguntas relacionadas à identificação, em que pouca reflexão ou pessoalidade eram exigidas. Posteriormente, foram mescladas perguntas com maior exigência de reflexão e outras mais objetivas, até a parte final do questionário, com perguntas mais extensas, em que se solicitavam aspectos mais detalhados dos processos selecionados.

Para construção do questionário, a primeira questão opcionalmente solicitava que o respondente incluísse seu nome para identificação. Não se pretendia identificar o respondente,

apenas evitar que houvesse mais de uma resposta por respondente. Foi questionado qual empresa se estava representando e qual cargo ocupava, a fim de obter uma referência da maturidade e conhecimento a respeito da empresa que representa. Questionou-se qual a área da empresa em que se atua, a fim de se conhecer quantos estavam representando a contabilidade gerencial, contabilidade financeira ou quantos dos respondentes não entendiam representar nenhuma das duas áreas mais significativas para essa pesquisa. E foi perguntada qual a função predominante exercida dentro da empresa a fim de identificar quantos dos respondentes entendiam estar focados na tomada de decisão interna e quantos entendiam focar no atendimento a órgãos reguladores.

Perguntava-se objetivamente qual o órgão regulador determinou o estabelecimento das novas regras internacionais. As demais questões relacionam-se, no mínimo de uma forma, a algum dos conceitos usados pela teoria institucional, apresentada no capítulo 2. Havia oito questões que exploravam especificamente o entendimento do respondente quanto ao isomorfismo, duas que exploravam a desinstitucionalização e mais 15 questões em que eram tratados conceitos de forma abrangente. Havia um bloco de 10 questões em que era questionado especificamente se, em cada um dos processos identificados, ocorreu aproximação. Em uma das questões iniciais foi feito o questionamento quanto à percepção de aproximação da contabilidade financeira, entretanto, tendo em vista a relevância desse entendimento, foi repetida a mesma ideia da questão anterior, de outra forma, ao final do questionário apresentado.

Algumas instruções de preenchimento foram passadas tanto na mensagem de correio eletrônico enviada¹³, quanto em um cabeçalho do questionário. Para as respostas obtidas, dado que as perguntas obtêm respostas qualitativas e nominais, foram elaboradas análises, também, qualitativas, com descritivos de frequência e interpretação das distribuições.

Já na maior parte das perguntas que geravam respostas em acordo com a escala *likert* de cinco pontos, procura-se analisar conforme uma escala ordinal. Nesse aspecto, cabe ressaltar que a escala *likert* pode não ser entendida como uma medida intervalar ou até ordinal, mas conforme explicam Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 303):

[...] diversas medições no estudo do comportamento humano não são verdadeiramente de intervalo (por exemplo, escalas de atitude, testes de inteligência e de outros tipos), mas se aproximam a esse nível e são tratadas como se fossem medições de intervalo.

¹³ Apêndice 1 – Mensagem de Correio Eletrônico

Para fins desta pesquisa, as respostas foram consideradas medidas que evidenciam uma ordem ou grau de concordância e discordância, aceitação e rejeição, e outras, em relação a diversos temas, e, assim, são aproximadas como medidas intervalares.

O instrumento de coleta de dados questionário é aquele instrumento por meio do qual os dados são obtidos por uma relação de perguntas organizadas aplicadas sem a presença do entrevistador (MARCONI; LAKATOS, 2009, p. 203). Para a presente pesquisa, foi feito uso de um questionário eletrônico, enviado por correio eletrônico por meio de conta de correio do pesquisador, com registro na Universidade de São Paulo - USP.

O questionário continha 30 questões e foi disponibilizado em servidor do Google Docs. O questionário aplicado tinha duas partes: uma introdução, com perguntas a respeito de informações gerais, como de nome, cargo e função, e um segundo conjunto, com perguntas específicas relacionadas aos processos e conceitos da pesquisa.

O questionário completo pode ser visualizado no Apêndice 2 – Questionário¹⁴, em que estão todas as questões e os respectivos números usados na análise das respostas.

Foram passadas algumas instruções aos respondentes no cabeçalho do próprio questionário. Com a finalidade de estimular o respondente a preencher todo o questionário, foi informado que o tempo médio de resposta do pré-teste foi de 7 minutos. Explicou-se que o escopo era analisar a adoção do padrão das normas internacionais de contabilidade, sendo que esse padrão pode variar dependendo do órgão regulador e da interpretação do grau de exatidão na adoção, mas que, para os fins do presente trabalho, tanto a adoção por meio dos pronunciamentos técnicos do CPC quanto dos *International Accounting Standards* ou *International Financial Reporting Standards* do IASB, parcial ou integralmente, devem ser entendidas como adoção desse padrão de contabilidade internacional.

Foi, também, informado ao respondente que a escala de 1 a 5 (*likert*), empregada em várias questões, indica o grau de confirmação ou rejeição em relação a determinado assunto, sendo o grau 1 o de menor intensidade e o grau 5 o de maior intensidade. E, por fim, foi orientado que, caso o respondente não soubesse alguma das respostas ou mesmo preferisse não responder à questão, as deixasse sem resposta, com exceção das questões 2, 3 e 13 que eram de preenchimento obrigatório.

¹⁴ APÊNDICE 2 – Questionário contém também os tipos de resposta por questão.

Os respondentes tinham que preencher uma primeira parte com metade das questões e, então, trocar a página visualizada, clicando em continuar. Posteriormente, com mais uma sessão, terminava-se o questionário, opcionalmente incluindo endereço de correio eletrônico, e clicava-se em concluir.

3.2 Amostragem

A amostra usada foi obtida por meio do banco de dados público de cadastro das companhias abertas brasileiras disponível no portal de internet da CVM pelo seguinte endereço: <<http://www.cvm.gov.br/port/cadastro/ftp.asp>>. Esse banco de dados foi complementado com endereços de correio eletrônico obtidos por contato direto com as companhias abertas e entidades a elas relacionadas, a fim de obter um número efetivo de leitores da mensagem encaminhada, com a intenção de garantir, ao menos, um representante por empresa. Também, foi complementado pelo banco de dados das companhias abertas integrantes da Revista Melhores e Maiores®.

Em 31.12.2010, havia 638¹⁵ empresas abertas brasileiras em situação operativa. Assim, foi calculada, com base nessa população, a amostragem da população finita. Conforme Fávero *et al.* (2009, p. 103), para amostras que tratam de populações finitas e lidam com variáveis não métricas, pode-se usar a seguinte fórmula para a determinação do tamanho da amostra:

$$\text{Equação 1: } n = \frac{z^2(\hat{p} \cdot \hat{q})N}{e^2(N-1) + z^2(\hat{p} \cdot \hat{q})}$$

em que:

z = abscissa da distribuição normal padrão (fixado um nível de confiança);

$\hat{p}$ = estimativa de proporção da amostra;

$\hat{q} = 1 - \hat{p}$;

N = tamanho da população;

e = erro amostral.

¹⁵ Informação obtida por meio do *software* Economática.

O erro amostral considerado foi de 0,1 e o intervalo de confiança foi de 90%, indicando um valor para estatística z na distribuição normal de 1,64. Fávero *et al.* (*Ibid.*, p.102) explica que é comum que, para $\hat{p}\hat{q}$, seja usado 0,25, pois o produto dessas duas probabilidades de proporção para amostra em relação à população é maximizado em favor da maior segurança possível no dimensionamento amostral quando essas variáveis assumem valores iguais a 0,5. Assim, para a amostra e população determinados, são necessárias ao menos 61 observações no cálculo amostral.

3.3 Validade e Fidedignidade

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 12) e Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 287), na aplicação de um questionário de pesquisa é importante que haja confiabilidade e validade de aplicação daquele instrumento escolhido àqueles dados tratados. Tanto validade quanto confiabilidade estão bastante relacionadas àquela população ou amostra analisada, pois uma aferição mais detalhada avalia em relação a esse ponto.

A validade, segundo os autores, “[...] se refere ao grau em que um instrumento realmente mede a variável que pretende medir”. As evidências para a pesquisa aplicada são relacionadas, majoritariamente, a conteúdo, pois foram criadas questões diretamente relacionadas aos processos medidos e aos objetivos da pesquisa, e o que foi, sistematicamente, analisado antes e depois da aplicação do questionário.

Já a fim de conferir confiabilidade ou fidedignidade aos dados nessa pesquisa de cunho quantitativo, foram empregados os instrumentos estatísticos apresentados a seguir.

3.3.1 Coeficiente Alfa de Cronbach

Esse elemento verifica se o questionário desenvolvido apresenta confiabilidade, ou seja, se o instrumento de coleta pode ser considerado como confiável para os fins propostos, com medições estáveis e consistentes. Assim, as análises posteriores em torno das respostas obtidas com o instrumento não precisam sofrer restrição alguma.

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p.15) explicam, quando o coeficiente Alfa de Cronbach for superior a 70% (ou 0,7), pode-se considerar que há confiabilidade das medidas de forma clara.

Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 479) e, também, Martins e Theóphilo (*Ibid.*, p.15), a expressão para se calcular o Alfa de Cronbach com base na matriz de correlação é:

$$\text{Equação 2: } \alpha = \frac{N \cdot \bar{c}}{\bar{v} + (N - 1) \cdot \bar{c}}$$

em que:

N = número de itens de cada variável;

$\bar{c}$ = média dos coeficientes;

$\bar{v}$ = média da variância de cada variável.

Usou-se o programa de informática *Statistical Package for the Social Sciences – SPSS®*, a fim de realizar o cálculo do coeficiente Alfa. O valor calculado foi de 0,908, o que fornece uma evidência significativa de que há coerência para o questionário, já que o valor calculado é superior a 0,7.

3.3.2 Estatísticas item-total

Não se devem usar alguns dos itens analisados para cálculo do Alfa de Cronbach dentro da matriz de correlação caso esses estejam discrepantes em relação aos demais itens. A fim de analisar quais seriam os valores do coeficiente Alfa de Cronbach caso não fossem usados no cálculo final, é elaborada a Tabela 1.

Tabela 1 – Estatísticas Item-total

Número da Questão	Média da Escala Se a Questão Fosse Excluída	Variância da Escala Se a Questão Fosse Excluída	Correlação Item-Total Corrigido	Correlação Múltipla Quadrada	Alfa de Cronbach Se a Questão Fosse Excluída
7	67,60	179,281	0,591	0,698	0,903
30	67,45	174,104	0,678	0,725	0,901
8	67,69	181,180	0,527	0,635	0,904
9	68,00	175,926	0,639	0,679	0,902
10	68,09	177,121	0,607	0,706	0,902
11	68,00	177,259	0,680	0,641	0,901
14	67,29	181,432	0,509	0,754	0,905
12	67,93	198,439	-0,143	0,433	0,918
15	67,36	185,162	0,367	0,591	0,908
17	67,78	174,729	0,629	0,697	0,902
18	67,29	177,877	0,558	0,586	0,903

continua

					conclusão
20	68,24	173,813	0,662	0,704	0,901
21	68,09	176,380	0,623	0,514	0,902
23	68,24	171,813	0,629	0,792	0,902
22	68,65	185,638	0,263	0,628	0,911
24	67,35	193,712	0,019	0,478	0,915
25	67,29	174,618	0,643	0,737	0,901
26	67,27	170,424	0,728	0,732	0,899
27	68,44	169,325	0,678	0,674	0,900
29	67,44	174,362	0,639	0,762	0,901
28	67,42	166,137	0,752	0,862	0,898

Pode-se identificar pelos valores da última coluna Alfa de Cronbach, se o item fosse excluído da Tabela 1 que a maior parte dos coeficientes é alta, mesmo se os itens fossem excluídos. As demais colunas mostram, também, que a variação escalar, a média, e a correlação não divergem significativamente.

Esses resultados oferecem subsídios para ratificar que o questionário é válido e confiável para os fins de análise e interpretação das respostas a respeito da aproximação entre as contabilidades.

4 ANÁLISE DA BASE NORMATIVA

O corpo de normas contábeis produzidas pelo IASB, intitulados pronunciamentos contábeis internacionais (em inglês, *International Accounting Standards* - IAS) e atualmente pronunciamentos internacionais para relatórios financeiros (em inglês, *International Financial Reporting Standards* - IFRS), formam a base conceitual da contabilidade financeira adotada internacionalmente¹⁶. Com a convergência contábil brasileira às normas do IASB, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC adotou as normas internacionais seja por pronunciamentos técnicos, intitulados CPCs, que se correlacionam aos pronunciamentos IAS e IFRS, ou estabelecendo critérios para a adoção direta das normas, portanto completa e sem especificidades e restrições.

As normas contábeis, então, passaram por uma fase de adoção e foram aceitas pelos diversos órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados, entre outros. Essa fase de adoção intermediária, que se passou entre os anos de 2008 e 2009, foi, então, superada, tendo restado uma série de restrições específicas dependendo dos órgãos reguladores¹⁷, entretanto, a CVM que é o principal órgão de regulamentação das companhias abertas brasileiras estabeleceu a adoção de CPCs, IAS e IFRS.

No ano de 2010, então o CPC emitiu documento em que ressalta os destaques dos documentos emitidos na convergência contábil brasileira até então. Nesse documento, ficam evidenciados pontos de maior impacto em relação às normas contábeis anteriores para o órgão regulador. Assim, os principais pontos do documento foram identificados e os pontos de maior impacto na convergência foram capturados. Conforme o CPC cita no documento:

¹⁶ Conforme explica Weffort (2005, p.68), os esforços para a convergência contábil internacional iniciaram-se, efetivamente, em 1973, com a criação do *International Accounting Standards Committee* – IASC. Outros órgãos relevantes a criarem padrões internacionalmente são o *International Federation of Accountants* – IFAC, que tem a seu cargo estabelecer padrões de auditoria, ética, educação e contabilidade gerencial e o *International Organizations of Securities Commission* – IOSCO, aliado importante do IASB como organização que congrega mais de 50 órgãos reguladores de Bolsas de Valores em diversos países. Em 2001 então o IASC passa a se intitular IASB, com uma ampla reestruturação do IASC/IASB a fim de oferecer melhor estrutura com profissionais com dedicação exclusiva à entidade.

¹⁷ Agências reguladoras e outras entidades específicas setoriais, muitas vezes, optam por adotar as normas conforme as necessidades de seus setores. Por exemplo, o Banco Central do Brasil optou por não adotar o pronunciamento técnico CPC 02 (R2) - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis para instituições financeiras, mas, por outro lado, adotou o CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

[...] apresentamos um sumário do conteúdo de cada um deles com o destaque de alguns itens que poderão impactar de maneira mais significativa as demonstrações contábeis das empresas em geral (entidades) para os exercícios findos a partir de 31 de dezembro de 2010. Os aspectos considerados como os de maior impacto estão em negrito.

Tendo em vista o trabalho de adequação do impacto em relação às normas anteriores no Brasil e a relação com o impacto na contabilidade gerencial, uma análise qualitativa foi realizada, conforme os quadros seguintes, sendo, então, selecionados as normas e assuntos com provável maior impacto na convergência para a contabilidade financeira e com a probabilidade de maior relação com a contabilidade gerencial.

Ressaltam-se as normas que têm uso praticamente exclusivo para usuários externos, como, por exemplo, a primeira adoção ou critérios para apuração de lucro por ações, foram desconsiderados da análise em uma análise preliminar. Essas normas apresentam regras específicas, atingindo públicos geralmente externos e pontos específicos, como para o exemplo de resultado por ações para investidores, que precisam conhecer critérios de rateio do lucro por cada ação. Apesar de serem consideradas as possibilidades de algumas intersecções relevantes no uso gerencial dessas informações, não foram identificados maiores impactos por parte das normas e, assim, foram retirados da seleção. Entretanto, o uso de outras normas e critérios, que tenham sido desconsiderados, é uma possibilidade de aprofundamento para futuros trabalhos.

O Quadro 4 diz respeito à análise do CPC 00 ao CPC 16.

Quadro 4 – Destaques do CPC (1ª Parte)

Norma Contábil	Normativo Anterior	Critério Contábil
CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis – DCs	Estrutura Conceitual CFC / Diversos padrões dependendo do regulador	Primazia da Essência sobre a Forma
CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (<i>Impairment</i>)	Não havia regra similar, a menos contas específicas, como créditos por recebimento ou venda.	Havendo indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, constitui-se a redução (por provisão).
CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das DCs	Variações cambiais registradas em resultado do período.	Definição de uma moeda funcional, para classificação entre CTA (ajuste acumulado de conversão) ou resultado do período.
CPC 04 - Ativo Intangível	Reconhecimento de intangíveis de formas diversas, como ativo diferido, despesas antecipadas e outros.	Criação da conta ativo intangível de forma definitiva e única. Regras específicas para contabilização de intangíveis e seu tratamento subsequente.

continua

CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil	Registro da forma jurídica da operação (contrato) na contabilidade.	Duas modalidades de <i>leasing</i> , operacional ou financeiro, sendo contabilizado como um ativo imobilizado adquirido ou locação do ativo.
CPC 11 - Contratos de Seguro	Registro da forma jurídica da operação (contrato) na contabilidade.	Consideração de contratos complexos como contratos de seguro, mesmo que em entidades não seguradoras.
CPC 15 - Combinação de Negócios	Registro da Operação baseava-se no valor contábil de custo histórico do investimento, amortizando o ágio da adquirida.	<ul style="list-style-type: none"> . Definição de uma entidade adquirente, e uma adquirida. . Registro de ativos e passivos (inclusive intangíveis) a valor justo, impossibilitando o uso de valor contábil anterior. . Ativos intangíveis gerados internamente são reconhecidos. . Ágio é valor residual entre os ativos e passivos a valor justo e valor pago, que tende a diminuir em relação à prática anterior. . O ágio não é amortizado.

A primeira análise que se deve fazer do Quadro 4 - Destaques do CPC (1ª Parte) é a ênfase em algumas das normas, depois de considerados apenas as mais impactantes pelo próprio CPC em relação às normas anteriores e que foram destacadas com o fundo na cor cinza. Essas normas foram consideradas de forte relação com a contabilidade gerencial para a tomada de decisão, tendo como base o impacto econômico que deverão surtir na alteração de critério, conforme as análises a seguir.

A base conceitual (de onde são extraídos os conceitos) de todas as outras normas da contabilidade financeira ou ao menos a estrutura conceitual básica criada para funcionar dessa forma, é o CPC 00, e é nesse documento que se encontra a citação de uso da primazia da essência sobre a forma nos padrões contábeis das normas internacionais. Esse é um grande diferencial presente nesse referencial conceitual, que se mostrou, também, relevante por centralizar o que antes eram chamados de princípios contábeis geralmente aceitos – PCGA – em um mesmo documento. Isso, na verdade, é resultado da própria criação do órgão Comitê de Pronunciamentos Contábeis no Brasil. O princípio econômico e a aproximação da informação para a tomada de decisão considerados com esse Pronunciamento são observados no parágrafo 43 do CPC 00 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2009, p. 15) ao tratar da limitação entre confiabilidade e relevância: “Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.”

O CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, que trata do teste de valor recuperável de ativos, evidencia algo que para a contabilidade gerencial para a tomada de decisão tende a ser relevante, já que a alteração de valor tende a ser reconhecida no ato da identificação independentemente de já ter ocorrido. Entretanto, ao contrário da permissão normativa, tanto acima quanto abaixo do saldo momentâneo, o que já revela uma diferença ainda significativa como critério inicial. O próprio objetivo da norma já evidencia a propriedade de registrar uma informação que garanta não ser superior ao efetivo valor de recuperação do ativo, ou seja, que nas demonstrações contábeis estejam, no máximo, aqueles valores que, efetivamente, a empresa que os registra, possua-os.

O CPC 04 e o CPC 15 dizem respeito a aspectos muito impactantes na convergência às normas internacionais, pois tratam da contabilidade de ativos intangíveis e *goodwill*, inclusive gerados internamente, e no reconhecimento e mensuração em situações de aquisições, fusões e outras combinações de negócios. O CPC 04 – Ativo Intangível estabelece a conta para ativos intangíveis de forma definitiva e reorganiza uma dificuldade conceitual que havia no Brasil com o tratamento de ativos diferidos, intangíveis e despesas antecipadas, agrupando conteúdo conceitualmente similar. Outro aspecto relevante foi a implantação de regras de classificação entre fases de pesquisa ou desenvolvimento para reconhecimento de determinados ativos intangíveis ou despesa direta em resultado, o que pode ter impactado, sensivelmente, em empresas de determinados setores, como o farmacêutico.

O CPC 15 – Combinação de Negócios, conforme já mencionado, usa de referências da contabilidade gerencial para a tomada de decisão na aquisição e precificação de negócios, para a contabilização e reporte externo de demonstrações contábeis. Essa é uma das maiores relações entre informações geradas para o usuário interno que são, também, incluídas na nova contabilidade financeira das normas internacionais. Segundo o objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 15 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2011, p.1) fica evidente a proposta elaborada:

1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e

(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

Há muitos elementos significativos nessa norma, como: a definição da entidade adquirente e uma adquirida, o que é fundamental para aplicação mesmo em situações em que isso não é claro; o registro de ativos e passivos (inclusive intangíveis) a valor justo, impossibilitando o uso de valor contábil anterior, o que impacta no valor das empresas após combinações de negócios, aproximando-se muito de valores econômicos, consequentemente ativos intangíveis que foram gerados internamente pela adquirida são reconhecidos (perdem a característica de gerados internamente, pois foram comprados com o conjunto de ativos e passivos); o valor do ágio é um valor residual entre os ativos e passivos a valor justo e valor pago, o que tende a diminuir intensamente esse valor em relação à prática anterior e, por fim, porém não exaustivamente, o valor do ágio no ativo não é amortizado, não existindo uma discricionariedade de período de amortização, o que era um critério conceitualmente errôneo já que não há argumentos para a consideração de cinco, dez ou vinte anos ao invés de duzentos anos ou qualquer outro período.

Para a norma de arrendamento mercantil, CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil, o impacto é significativo já que pela mensuração e reconhecimento na contabilidade financeira desse item, muitos ativos das empresas passavam por arrendamento financeiro para que não fossem reconhecidos nos balanços patrimoniais, o que pela essência econômica era inverossímil. Com a implantação do padrão internacional, o arrendamento mercantil financeiro determina uma contabilização de ativos e passivos por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, igual ao valor presente dos pagamentos mínimos. Enquanto o arrendamento operacional foi determinado para a contabilização como um contrato de locação e por seus atributos econômicos, independente dos aspectos jurídicos. A sessão “alcance” do CPC 06 especifica, de forma objetiva, que a transferência do direito é o que, em essência, configura o enquadramento da transação:

3. Este Pronunciamento aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Este Pronunciamento não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

Os CPCs 02 e 11, que se referem aos efeitos de câmbio e conversão e aos contratos de seguros, respectivamente, não foram selecionados para maior investigação de critérios, pois não apresentam percepção de relação relevante com a contabilidade gerencial de forma direta. Os tópicos oriundos das conversões de demonstrações contábeis e efeitos das taxas de moeda estrangeira, por sua vez, tendem a apresentar divergência na contabilidade gerencial por apresentarem critério único, enquanto o foco de análise gerencial depende muito do uso da informação. Caso o usuário queira analisar o negócio, pode desconsiderar a variação cambial alocando o efeito da conversão em patrimônio líquido, como a norma exige, porém, caso queira, pode avaliar, também, a variação em resultado, se tiver sido a intenção realizar um investimento que viria a enfrentar uma valorização cambial no futuro. Já a contabilidade de seguros apresenta determinadas especificidades que fogem ao escopo deste trabalho e, também, por isso, decidiu-se por não selecioná-lo.

A fim de analisar os CPCs 17 a 29, foi elaborado o Quadro 5.

Quadro 5 – Destaques do CPC (2ª Parte)

Norma Contábil	Normativo Anterior	Crítério Contábil
CPC 17 - Contratos de Construção	Similar, pois estabelecia reconhecimento de receitas em longo prazo conforme os contratos.	Para encerramento de contratos não confiavelmente estimados, deve-se reconhecer até quando for provável a recuperação dos custos incorridos.
CPC 20 - Custos de Empréstimo	Custos de empréstimos alocados em resultado.	Custos de empréstimos são considerados como parte do custo de ativos que demandam tempo substancial para ficarem prontos.
CPC 22 - Informações por Segmento	Não divulgação de informações por segmentos operacionais.	. Norma intimamente relacionada à contabilidade gerencial. Exige divulgação de informações sobre receita, lucro e ativos de cada segmento operacional da entidade. . Informação sobre o grau de dependência dos principais clientes. . Divulgação de informações geográficas, com referência ao uso gerencial dessas informações.
CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Abordagem de constituição de provisão que levava em conta critério de diversos graus, possivelmente usando laudos jurídicos.	Se é provável que haja obrigação, deve-se provisionar o valor, quando considerado apenas possível, não se deve provisionar tais valores, pois são apenas contingentes.
CPC 27 - Ativo Imobilizado	Uso da tabela do imposto de renda para depreciação linear de ativos imobilizados.	Reconhecimento da depreciação com base no valor contábil e na vida útil do ativo para a entidade, não necessariamente linear.
CPC 28 - Propriedade para Investimento	Ativos registrados pelo custo histórico, independente da intenção com que são adquiridos.	Classificação de ativo com intenção de ganho por valorização. Posterior mensuração de valor justo.
CPC 29 - Ativo Biológico	Estoques mensurados a custo.	Mensuração a valor justo de ativos biológicos ("se claramente confiáveis" (CPC 29).

O CPC 22 – Informações por Segmento apresenta uma aproximação grande com a contabilidade gerencial, já que essa nova forma de evidenciação das normas internacionais exige critérios de rateio de custos, típicos de vertentes da contabilidade de custos, sejam aplicados a determinados segmentos básicos da entidade e reportados ao público usuário da informação contábil externa. Essa norma exige que haja divulgação de informações sobre receita, lucro e ativos de cada segmento operacional da entidade, informações a respeito do grau de dependência dos principais clientes e, também, informações geográficas, com referência ao seu uso gerencial. No parágrafo 33 do CPC 22 (CPC, 2009, p. 12) que trata de informações sobre área geográfica, identifica-se citação que evidencia a relação com a contabilidade gerencial: “Se forem relevantes as informações por região geográfica dentro do Brasil, e se essas informações forem utilizadas gerencialmente, as mesmas regras de evidenciação devem ser observadas.” E Boscov (2009, p. 121) identifica que os órgãos reguladores (IASB e mesmo o FASB) usaram uma abordagem de gestão (“*management approach*”) na norma que trata de informações por segmento: “[...] a segmentação deve refletir os mesmos critérios utilizados na contabilidade gerencial de cada instituição e deve estar de acordo com políticas contábeis e formas de mensuração internas”.

Quanto à constituição de provisões, regulamentada pelo CPC 25 – Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes na contabilidade financeira, há uma referida possibilidade de subjetividade de tratamento, o que poderia facilitar suavização e gestão de resultados. O principal critério incluído é de que caso seja provável que exista obrigação, deve-se provisionar o valor, quando considerado apenas possível, não se deve provisionar tais valores, pois são apenas contingentes, sem que haja graus de análise como provável, possível, remota e praticamente certa. Assim, a consideração de tratamento diferenciado para a essência econômica, na tomada de decisão, enfatiza-se, portanto havendo possibilidade de maior impacto numa aproximação da essência sobre a forma. A referida subjetividade pode ser observada na norma CPC 25 ao regulamentar a respeito de “melhor estimativa”, termo usado no parágrafo 38:

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes.

O que foi exposto para provisões ocorre, de forma similar, para a constituição de depreciação de itens do ativo imobilizado, o que é regulamentado pelo CPC 27 – Ativo Imobilizado. A

depreciação de ativos e a respectiva despesa de depreciação são regulamentadas de forma clara, única e centralizadas, para que sejam contabilizadas pelo atributo econômico do consumo do ativo, afastando-se de regras práticas, como aplicação de depreciação linear do valor resultante da diminuição de valor contábil e valor residual.

Já o CPC 28 – Propriedade para Investimentos foi selecionado por conter um dos principais impactos das normas internacionais do IASB, o fato de considerar o valor justo para ativos da empresa. Nesse caso, ativos adquiridos com a intenção de investir devem ser evidenciados a valor justo (havendo duas alternativas de se fazer isso). Portanto, o tratamento contábil anterior, com base exclusivamente no custo histórico como base de valor, tende a ser diferente de tratamentos internos para tomada de decisão de uma contabilidade voltada para a correta mensuração da essência econômica desses eventos.

Os CPCs 17, 20 e 29, a respeito de construção, custos de empréstimos e ativo biológico, respectivamente, não foram selecionados, pois se considerou que não apresentam evidências de relação ampla ou relevante com a contabilidade gerencial. Os contratos de construção não passam a ser tratados de forma significativamente diferente, apenas para encerramento de contratos não confiavelmente estimados, deve-se reconhecer até quando for provável a recuperação dos custos incorridos. Os custos de empréstimos de ativos que demoram longos períodos para ficarem prontos são alocados no próprio ativo, assim como contratos de construção, são específicos para empresas que se relacionem à construção civil. E as definições de ativos biológicos, conforme o próprio documento de destaques, são específicas de algumas empresas, pois tratam da contabilização de animais ou plantas em vida. Assim, pela abrangência reduzida, optou-se pela exclusão dos tópicos dessas normas.

O Quadro 6 evidencia a análise do CPC 30 até o último emitido até o momento em que este trabalho estava sendo finalizado (o CPC 43).

Quadro 6 – Destaques do CPC (3ª Parte)

Norma Contábil	Normativo Anterior	Crítério Contábil
CPC 30 – Receitas	Reconhecimento de receitas conforme princípio da competência, com grande amplitude de interpretação.	Quando há mais de um componente identificável, deve ser refletida a substância econômica da transação. Programas de fidelização promocionais contabilizados pelo total oferecido ao consumidor para gerar receita. Exclusão de tributos sobre a receita, por não refletirem ingressos originários de sua própria atividade. Abordagem da transferência de riscos e benefícios.

continua

conclusão

CPC 32 - Tributos sobre o Lucro	Reconhecimento de despesas conforme a legislação tributária.	Reconhecimento de despesas mesmo que dedutibilidade fiscal só ocorra no futuro.
CPC 33 - Benefícios a Empregados	Reconhecimento de benefícios a empregados em acordo com a realização dos benefícios.	Estabelecimento de uma série de regras detalhadas, incluindo evidenciação de benefícios a empregados. Benefícios por desligamento geram reconhecimento de passivo e despesa quando a entidade estiver comprometida a isso.
CPC 36 - Demonstrações Consolidadas	Talvez a maior das diferenças em padrão contábil para as IFRS, as demonstrações individuais, no Brasil, são obrigatórias. Nem todas as entidades eram obrigadas a ter demonstrações consolidadas.	Transações entre entidades consolidadas não geram ágio ou outros efeitos, afetam apenas as participações de não controladores, se houver.
CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)	Aplicação de todos os critérios consistentemente.	Permissão de pontos de exceções na data de adoção e isenção de outros. Possibilidade de adoção de valor justo de ativos e posterior "custo atribuído" (que é o novo valor de custo contábil).
CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Há órgãos reguladores que já adotavam a prática das IFRS, no entanto, em geral para demais empresas os TVMs não eram marcados a mercado (valor justo).	Criação de categorias para adoção da forma de mensuração: custo ou valor justo (em resultado ou PL).
CPC 42 - Contabilidade e Evidenciação em Economias de Alta Inflação	No Brasil, a prática proíbe a Correção Monetária Integral das DCs, anteriormente obrigatória (até 1996).	Não emitido pronunciamento por haverem considerações acerca da adequação conceitual do IASB nesse aspecto.

No terceiro bloco, encontra-se o CPC 30 – Receitas, que, por ser uma norma base de muitos eventos econômicos capturados na contabilidade, exige uma reflexão conceitual, pois evidencia divergência entre as contabilidades financeira e gerencial. Em suma, a essência econômica foi adotada de forma bastante clara, sendo inclusive oferecidos exemplos de como isso poderia ocorrer, o que pode ou não já ocorrer na contabilidade gerencial antes das novas normas internacionais convergirem com as normas brasileiras. Por exemplo, quando há mais de um componente identificável nas receitas geradas, deve estar refletida a substância econômica da transação na contabilização. Os programas de fidelização promocionais (como de companhias aéreas) devem ser contabilizados pelo total oferecido ao consumidor para gerar receita. Outras alterações relevantes foram a exclusão de tributos sobre a receita como conta da demonstração de resultados, por não refletirem ingressos originários de sua própria atividade e a abordagem da transferência de riscos e benefícios para origem das receitas.

Já a maior diferença apontada no mercado de capitais das normas internacionais em relação às normas anteriores, a contabilização a valor justo de instrumentos financeiros é abordada, principalmente, no CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. O possível tratamento a valor justo de instrumentos financeiros por parte da contabilidade gerencial deve ser investigado cuidadosamente, já que o uso de valores de saída na gestão dos investimentos e do caixa das empresas é certo, sob um ponto de vista de essência econômica na mensuração.

O CPC 32, a respeito de tributos sobre o lucro, além de ser assunto complexo e específico, não sofreu alterações tão significativas. O CPC 33 é outro pronunciamento bastante específico a respeito de tratamento de um evento econômico, que detém regras, por exemplo, de evidenciação, com baixo impacto de mudança e aproximação. O CPC 36 – Demonstrações Consolidadas estabelece que transações entre empresas de um mesmo grupo não geram ágio e outros efeitos nas demonstrações consolidadas, no entanto, a maior das diferenças reflete-se em um aspecto societário, já que, no Brasil, há um foco de atuação contábil nas demonstrações individuais, o que se inverte nas normas IFRS, que focam as demonstrações consolidadas. Assim, essa norma (CPC 36) não se apresenta como adequada para o presente estudo. O CPC 37, que trata da adoção inicial de normas, é focado, claramente, na própria contabilidade financeira, em exceções e permissões especiais, ou seja, não tem interação econômica para ser selecionada. E, ainda, o CPC 42, que trata dos efeitos da inflação, apresenta-se com muitos pontos de discussão e, assim, não foi escolhido, apesar de trazer possíveis interações relevantes com uma contabilidade gerencial para a tomada de decisão.

Desse modo, esses 11 pontos de destaque dos normativos (CPC 00, 01, 04, 06, 15, 22, 25, 27, 28, 30 e 38) são foco de impacto na convergência e cruzados com relevância e impacto (relação) na contabilidade gerencial. E a todos os demais elementos foram considerados argumentos específicos, além do já citado enfoque (do próprio CPC) para usuários externos, como em resultados por ações, os CPCs oferecem muitas outras análises além das aqui contidas. Os próprios pontos enfatizados nas normas selecionadas não limitam as possibilidades de análise, foram seleções qualitativas de pontos relevantes e impactantes, sendo possíveis diversas outras análises.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS DOS QUESTIONÁRIOS

O presente capítulo apresenta os resultados da pesquisa empírica, abordando a aplicação da técnica de coleta de dados em maiores detalhes. Os resultados são interpretados com base na teoria e nos objetivos do trabalho e em análises de estatísticas descritivas.

A aplicação da técnica estatística realizada é descrita a fim de facilitar a compreensão da relação entre os dois principais públicos respondentes da pesquisa. Com isso, a análise da diferença, se estatisticamente significativa, é amparada por técnica adequada.

5.1 Estatísticas Descritivas e Análise Preliminar

Na primeira parte, explicam-se aspectos preliminares da pesquisa, com alguns dados para compreensão e as caracterizações gerais. Além disso, apresentam-se as análises de estatísticas descritivas que envolveram praticamente todas as questões aplicadas.

5.1.1 Perfil

O perfil de respondentes da pesquisa aplicada foi obtido por meio do endereço de correio eletrônico disponível. Foram enviados questionários para todas as 638 companhias abertas com cadastro na CVM. Como resultado desse envio, foram respondidos 66 questionários, número maior do que o mínimo de 61 respondentes obtidos com o cálculo amostral anteriormente evidenciado. A chamada aos respondentes no texto da mensagem enviada, solicitando o preenchimento do questionário, não pedia que o responsável pela área de controladoria ou contabilidade financeira fosse o profissional a responder, entretanto, induzia que, conforme o tema era expressamente voltado para contabilidade e controladoria, somente alguém que tivesse compreensão dessas informações na empresa respondente poderia fazê-lo.

Foram elaboradas análises de frequência com base nos gráficos produzidos oriundos dos dados obtidos da pesquisa. As análises de medidas de tendência central não foram realizadas já que a variável estudada nesse tópico, na maior parte das vezes, é ordinal ou qualitativa e nominal.

O Gráfico 1 evidencia o perfil dos respondentes por seus cargos dentro das empresas que representam. Há uma clara tendência a profissionais com cargos mais altos na hierarquia empresarial serem os principais respondentes, com uma maioria de 17 respondentes com

cargo de gerente. Se somados aos 11 *controllers* e aos seis diretores, pode-se dizer que esses cargos são a maior parte, sendo quase a metade, 48,5%, do total de respondentes

Gráfico 1 – Cargo dos Respondentes (em número de respondentes)

Há incidência de analistas, especialistas e consultores e também de coordenadores e supervisores, com 14 e 5 respondentes, respectivamente. Entretanto, esses (somado a 1 estagiário respondente) representam 30% do total. Esse é um percentual expressivo na compreensão do perfil dos respondentes, mas, ainda assim, se pode inferir que o perfil é prioritariamente de cargos de alta cúpula da administração, profissionais que estão envolvidos nas atividades da empresa e podem ser considerados respondentes adequados à pesquisa. Geralmente, esses cargos estão relacionados a maiores responsabilidades, de maior decisão, maior conhecimento e maior influência dentro da empresa.

E, também, houve um total de 12 respondentes que intitularam seu cargo como de contador dentro da empresa, o que representa 18,2% das respostas. Esse cargo tende a representar o profissional que de fato assina as demonstrações contábeis da entidade, mas esse pode não ser o caso em algumas empresas.

O Gráfico 2 mostra que a área de atuação em que houve predomínio de respondentes foi a área de contabilidade gerencial, dividindo-se, conforme estabelecido pelos interesses deste trabalho, principalmente, entre contabilidade gerencial e de usuários externos (denominação com foco da contabilidade financeira). A contabilidade gerencial teve mais da metade dos respondentes, com 51% do total, enquanto a área de usuários externos apresentou 35% do

total de respostas.

Outras áreas respondentes foram as de relações com investidores, que possivelmente foram receptoras da mensagem de contato com as empresas respondentes e podem ser consideradas respondentes adequadas da pesquisa. Cabe ressaltar que os profissionais responsáveis por relações com os investidores são, também, responsáveis por usuários externos, portanto, relacionadas fortemente a esse público e a toda publicação destinada a eles. Esses profissionais representaram, aproximadamente, 8% do total de respondentes.

Gráfico 2 – Área predominante (em número de respondentes; percentual)

No Gráfico 3, a seguir, pode-se perceber que, dentre os respondentes, a maioria absoluta (60%) considera que sua função predominante dentro da empresa seja de tomada de decisão. Isso contraposto à alternativa de resposta fechada como função de atender a órgãos reguladores, que obteve 34% das respostas e, ainda, a opção nenhuma das alternativas anteriores, que obteve 6%.

Gráfico 3 – Função predominante (em número de respondentes; percentual)

Assim sendo, os respondentes evidenciaram uma maioria na resposta de que são focados na tomada de decisão. Isso revela que, mesmo profissionais que trabalham fora da contabilidade gerencial e com foco na produção de informações para usuários externos, se consideram profissionais com função predominante para a tomada de decisões. Isso é confirmado pela análise do cruzamento entre respondentes que não informaram serem da área de contabilidade gerencial, mas têm essa função de tomada de decisão predominante, conforme o Quadro 7.

Quadro 7 – Relação usuários externos com tomada de decisão

Cargo	Área Predominante	Número de Respondentes
Analista / Assistente / Especialista	Relações com Investidores	1
Analista / Assistente / Especialista	Usuários Externos	1
Contador	Usuários Externos	1
Controller	Usuários Externos	2
Diretor	Gestão Administrativo-financeira	1
Diretor	Ambos (C. Gerencial e Financeira)	1
Estagiário	Relações com Investidores	1
Gerente	Relações com Investidores	1
Gerente	Ambos (C. Gerencial e Financeira)	1
Total		10

Portanto, percebe-se a relação de respondentes desse cruzamento com um número maior do

que o esperado, com dez respondentes ao invés de apenas cinco, conforme podia ser entendido pelo Gráfico 3 – Função Predominante. Isso revela, também, que há respondentes de contabilidade gerencial que não consideram que têm como função predominante o uso de informações para a tomada de decisão; uma segunda checagem dessa informação, mostra que atender e adequar a empresa aos órgãos reguladores aparece como função de quatro desses respondentes selecionados de contabilidade gerencial e um que não considera serem essas duas alternativas nem uma nem outra função.

Apesar de as companhias abertas brasileiras terem sido a base da amostra, houve entre os respondentes, pois estavam no banco de dados disponibilizado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, algumas empresas que eram reguladas contabilmente por outros órgãos. Houve, ainda, empresas que não estão sujeitas às determinações da CVM, mas adotam as normas contábeis do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC por serem obrigados pela Lei nº 6.404/76 a seguir tais diretrizes.

O Gráfico 4, a seguir, evidencia que 85% dos respondentes, de fato, são regulados, majoritariamente, pela Comissão de Valores Mobiliários. Entretanto, há um contingente de oito respondentes de empresas que não são reguladas por órgão específico de sua categoria, assim esses atendem as normas do CPC por conta de serem sociedades de grande porte. Há, também, dois respondentes que responderam serem regulados pelo Banco Central do Brasil – BACEN. Cabe, aqui, ressaltar que, apesar de serem regulados pelo BACEN, essas instituições podem, também, ser obrigadas a respeitar determinações da CVM, dependendo por exemplo se têm ou não ações negociadas em Bolsa ou se são companhias abertas de capital fechado eventualmente.

Para os fins da pesquisa aplicada não foi considerada diferente a adoção do padrão adotado pelas sociedades de grande porte e pelas companhias abertas reguladas diretamente pela CVM. Ambas as regulamentações convergem ao padrão contábil das normas internacionais de contabilidade.

Gráfico 4 – Órgãos Reguladores (em número de respondentes; percentual)

O Gráfico 5, a seguir, evidencia, complementarmente, que há uma grande massa de respondentes (91%) que adota a convergência as normas do *International Accounting Standards Board* – IASB por força da imposição regulatória. Do total de respondentes a essa questão, seis (ou 9%) responderam que elaboram demonstrações contábeis em acordo com o padrão das normas internacionais, primeiramente por exigência da matriz, geralmente uma unidade controladora situada fora do Brasil.

Essa informação é útil a fim de evidenciar que, dentro da amostra estudada, há uma porção das companhias que adotou o padrão das normas IFRS por incentivos além da norma. De acordo com o que se espera do poder coercitivo ou normativo (DIMAGGIO e POWELL, 1983) é possível interpretar que são a mesma fonte de poder de determinação da adoção regulatória, entretanto, dentro desse poder de força regulatória, pode-se diferenciar entre aquela originária de aspectos legais e a originária de controle interno da própria empresa.

Um outro elemento relevante perguntado no questionário diz respeito a um indicador do grau de institucionalização dos critérios dentro da empresa. A fim de tentar identificar a magnitude desse indicador, perguntou-se se a maior parte dos lançamentos decorre de ajustes manuais, o que pressupõe um sistema ainda incipiente ou decorre de critérios já especificados em sistemas.

Gráfico 5 – Estímulo à convergência às normas internacionais (em número de respondentes; percentual)

O Gráfico 6 mostra a divisão para o que é majoritário para o grau de institucionalização atingido nos critérios das normas internacionais. Há 54% das empresas respondentes com os sistemas já parametrizados e 46% ainda sendo realizados na maioria por ajustes manuais.

Gráfico 6 – Grau de institucionalização dos critérios (em número de respondentes; percentual)

5.1.2 Processos e a convergência

Conforme visto no capítulo IV – Análise da Base Normativa foram selecionados processos oriundos das normas contábeis internacionais adotadas no Brasil com maior possibilidade de relação com a contabilidade gerencial.

O Gráfico 7 evidencia quais processos foram escolhidos pelos respondentes ao serem indagados a respeito de quais (podendo selecionar quantos fossem necessários e completar outros em um campo aberto) houve maior aproximação com a contabilidade gerencial. Os processos considerados com maior aproximação foram, primeiramente, as depreciações (41 citações), em segundo lugar o *impairment* (39 citações), seguido por valor justo de instrumentos financeiros (38). Cabe destacar combinações de negócios (33 citações), intangíveis (28 citações) e segmentos operacionais (27 citações) também bastante citados.

Gráfico 7 – Processos mais relacionados (em número de respondentes)

Alguns processos apareceram nas respostas abertas e podem ser aqui destacados como o ajuste a valor presente, que, na verdade, é um padrão contábil internacional, mas adotado no Brasil de forma diferente, alocado em um único pronunciamento técnico, enquanto, no padrão internacional, está distribuído ao longo de diversas normas. E, também, Custo Atribuído, Operações de *Hedge* e Ativos Biológicos, dos quais se exigem mensuração a valor justo, foram citados.

Para os fins das análises a seguir, em que as questões eram fechadas gerando respostas em variável escalar ordinal *likert*, foi feita uma análise de frequência item a item, especificando o tipo de resposta que se buscava e as efetivamente obtidas de cada um dos itens. A Tabela 2 mostra a distribuição de frequência da pergunta a respeito de se a contabilidade gerencial passou a usar os números da contabilidade financeira sem realizar ajustes após a convergência contábil com o padrão internacional. Assim, a questão busca compreender se os ajustes de critérios se alteraram, aumentando ou, principalmente, diminuindo ou se mantendo constantes.

A questão foi respondida em escala *Likert*. Nesse padrão adotado, o número 1 representa a maior discordância em relação à questão, ou seja, para a questão 9 de que não se alteraram os ajustes na passagem dos dados da contabilidade financeira para a contabilidade gerencial. Já o número 5, a maior concordância de que os ajustes, provavelmente, diminuíram. Analisando-se os percentuais válidos, identifica-se que há um número maior de observações no valor neutro (número 3) com 43% de respostas, mas com uma maior incidência para o número 4 ou 5, com 35,8%, em contrapartida aos números 1 ou 2, com 21,5%. Assim, a percepção dos respondentes é de que predomina que há uma alteração nos ajustes, o que pode ser um indicador da aproximação das contabilidades. Houve um respondente que não preencheu a questão proposta.

Tabela 2 – Questão 9

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	6	9,2	9,2
2	8	12,3	21,5
3	28	43,1	64,6
4	18	27,7	92,3
5	5	7,7	100,0
Total	65	100,0	

A Tabela 3, a seguir, traz a distribuição de frequência da pergunta que indaga se alguma prática gerencial foi adotada por mais comum ou mais recomendada, de forma independente da imposição normativa. Essa questão está fortemente atrelada à base institucional que preconiza a possibilidade de que o antecedente mimético ocorra para uma conjuntura de incerteza (DiMAGGIO; POWELL, 1983).

O ambiente criado com a adoção das normas internacionais tende a gerar uma situação de incerteza devido às dúvidas inerentes à mudança nos critérios. Se considerado o ambiente da

contabilidade brasileira dos últimos 30 anos, pode-se considerar que a fase da convergência traz vários aspectos de discussão, adaptação e adoção.

A distribuição das respostas evidencia que 69,7% dos respondentes situam sua percepção entre 3 e 4 mostrando uma maioria bastante clara considerando que conceitos gerenciais de fato foram percebidos como tendo sido adotados por serem a prática mais comum no mercado. Há 43,9% dos respondentes entre 4 e 5, o que descarta a opção de que a escala likert tenha feito os respondentes escolherem a opção intermediária por não saberem a resposta, ou seja, está bastante claro que a maioria das respostas indica que práticas gerenciais de fato foram adotadas por serem comuns no mercado, em um efeito de inércia, e não por serem impostas normativamente.

Tabela 3 – Questão 10

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	6	9,1	9,1
2	12	18,2	27,3
3	19	28,8	56,1
4	27	40,9	97,0
5	2	3,0	100,0
Total	66	100,0	

Relacionada à questão anterior, a Tabela 4, a seguir, apresenta a distribuição de frequência para as respostas à questão que busca a explicação se os conceitos gerenciais foram usados na contabilidade financeira por estarem sendo praticados na própria contabilidade gerencial da empresa ou não. Pode-se pressupor que os conceitos foram usados em contrapartida a quando usados por já serem oriundos da contabilidade gerencial, quando são usados por força de norma ou, conforme a questão anterior, por força do meio, com uma prática recorrente entre competidores e outras entidades envolvidas. Essa questão, também, se relaciona à teoria institucional ao ponto em que busca compreender se os conceitos vieram da contabilidade gerencial interna ou se a percepção dos respondentes é de que vieram de fora, ou seja, qual a força que determinou o isomorfismo nessa situação, se é que, de fato, existiu.

Há uma grande quantidade de respostas no item 3, com 33,8%, mas há preponderância de respostas no item 4, com 43,1%, é uma evidência que a percepção é favorável aos conceitos terem sido usados com base na contabilidade gerencial local, empregando o que era praticado internamente.

Cabe ressaltar para essa distribuição, assim como ocorrido na Tabela 3 já analisada, que os números de observações para o item 1 são maiores do que para o item 5, ou seja, os extremos não são homogêneos. Nas duas tabelas, há uma incidência maior para o item 1, respondendo negativamente às questões propostas. Houve apenas 1 respondente que não preencheu a questão proposta.

Tabela 4 – Questão 11

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	6	9,2	9,2
2	8	12,3	21,5
3	22	33,8	55,4
4	28	43,1	98,5
5	1	1,5	100,0
Total	65	100,0	

O conceito de desinstitucionalização, explicado por Oliver (1992), pode contribuir na interpretação da Tabela 5, já que contém alguns determinantes para desinstitucionalização de práticas. A questão aborda se há percepção de que as práticas não econômicas foram mantidas após a adoção do padrão internacional.

Determinantes políticos, de mecanismos sociais e, principalmente, de pressões inerciais afetam a manutenção de práticas em que as mensurações não primam pela essência econômica das operações. Para as respostas obtidas, é possível perceber uma característica, apesar de haver uma distribuição mais uniforme para cada número em relação às anteriores, há uma proporção de 43,9% entre os itens 4 e 5 e apenas 19,1% entre os itens 1 e 2. Assim, pode-se inferir que muitas práticas não derivadas de inspiração econômica foram mantidas, contrariamente ao que se poderia esperar.

Tabela 5 – Questão 12

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	3	4,5	4,5
2	9	13,6	18,2
3	25	37,9	56,1
4	22	33,3	89,4
5	7	10,6	100,0
Total	66	100,0	

A Tabela 6 e a Tabela 7 evidenciam a questão da mensuração a valor justo na aproximação entre contabilidade gerencial e financeira. Pode-se notar que 65,2% das respostas está nos

itens 4 e 5. Portanto, a ampla maioria compreende ser esse um tópico de aproximação entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial.

Tabela 6 – Questão 14

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	1	1,5	1,5
2	5	7,6	9,1
3	17	25,8	34,8
4	26	39,4	74,2
5	17	25,8	100,0
Total	66	100,0	

Esse aspecto é uma evidência expressiva de que a premissa de que a mensuração a valor justo é um ponto que já deve ser muito usado na contabilidade para usuários internos.

Já a Tabela 7 objetiva complementar a questão anterior, ao solicitar a visão do respondente a respeito da influência da mensuração a valor justo da mensuração para a tomada de decisões internas à empresa. Confirma-se o resultado anterior, com 63,6% para os itens 4 e 5 em que se percebe grande influência do valor justo na tomada de decisão. Apesar de essa já ser uma premissa, a similaridade de respostas é mais uma evidência do resultado obtido.

Tabela 7 – Questão 15

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	2	3,0	3,0
2	4	6,1	9,1
3	18	27,3	36,4
4	29	43,9	80,3
5	13	19,7	100,0
Total	66	100,0	

A Tabela 8 mostra a distribuição de frequência das repostas do questionamento a respeito da área responsável pela contabilidade gerencial das empresas, geralmente chamada de controladoria, passou a perceber utilidade no que é produzido pela contabilidade financeira. Assim, o objetivo dessa questão é verificar se houve uma melhora na percepção de utilidade da contabilidade financeira, após a adoção do padrão internacional de contabilidade.

Identifica-se que 54,5% dos itens dos respondentes está entre 4 e 5, portanto, mais da metade considera que sim, houve um aumento nessa percepção, contra apenas 24,2% de respondentes que escolheram entre 1 e 2. Isso evidencia uma percepção de uso das informações da

contabilidade financeira significativamente aumentado pelo padrão internacional.

Tabela 8 – Questão 17

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	7	10,6	10,6
2	9	13,6	24,2
3	14	21,2	45,5
4	29	43,9	89,4
5	7	10,6	100,0
Total	66	100,0	

A questão tratada na Tabela 9 analisa, de forma similar à anterior, mas com foco na aplicação prática, se a área responsável pela contabilidade gerencial usa informações da contabilidade financeira em seus relatórios e análises gerenciais na empresa do respondente.

As respostas foram bastante concentradas nos itens 4 e 5, com 76,9%. Entretanto, identifica-se, também, que a pergunta não deixava claro se anteriormente à adoção do padrão internacional de contabilidade isso já ocorria. Ainda assim, o contexto induz a que as respostas digam respeito ao período pós-convergência. Portanto, é possível considerá-las válidas como respostas da aproximação entre contabilidade gerencial e financeira, com o percentual bastante alto de uso de informação da contabilidade financeira. Apenas 1 respondente não preencheu a questão proposta.

Tabela 9 – Questão 18

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	3	4,6	4,6
2	4	6,2	10,8
3	8	12,3	23,1
4	31	47,7	70,8
5	19	29,2	100,0
Total	65	100,0	

Na sequência, da Tabela 10 a Tabela 19, as distribuições de frequência tratam dos processos selecionados.

Os dados da Tabela 10 mostram que não houve maior incidência de respostas para nenhum dos elementos, com concentração no item 3 (34,4% das respostas válidas). Pode-se inferir, portanto, que houve um uso intermediário das informações relacionadas ao teste de recuperabilidade de ativos produzidos pela contabilidade financeira. Para essa questão dois

respondentes consideraram que não tinham condições de responder.

Tabela 10 – Questão 20

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	7	10,9	10,9
2	14	21,9	32,8
3	22	34,4	67,2
4	15	23,4	90,6
5	6	9,4	100,0
Total	64	100,0	

A Tabela 11 trata da aceitação da mensuração de ativos intangíveis no novo padrão. Evidencia-se que 39,1% das respostas são válidas para os itens 4 e 5 e 28,1% para os itens 1 e 2, além de 32,8% para o item 3. Pode-se concluir, portanto, que houve um uso intermediário das informações relacionadas ao teste de recuperabilidade de ativos produzidos pela contabilidade financeira. Dois respondentes consideraram que não tinham condições de responder a essa questão.

Tabela 11 – Questão 21

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	7	10,9	10,9
2	11	17,2	28,1
3	21	32,8	60,9
4	20	31,3	92,2
5	5	7,8	100,0
Total	64	100,0	

A Tabela 12 evidencia que a forma de mensuração de operações de arrendamento mercantil não influenciou significativamente áreas que necessitam da avaliação dos ativos. Percebe-se que 51,7% das respostas foram dadas aos itens 1 e 2 e 21,7% ao item 3, apenas 26,6% selecionaram a resposta de que houve influência significativa, com os itens 4 e 5.

Para a questão que tratou de arrendamento mercantil financeiro houve o maior número de abstenções, com 6 ausências. Esse percentual de 9,1% do total de respondentes do questionário pode ter ocorrido por diversas razões, como: pelo assunto não apresentar consenso a respeito da melhor forma de contabilização; por, gerencialmente, existir outro tipo de contabilização ou até em razão de eventuais influências tributárias. Contudo, fica evidente que existe algo específico para esse assunto, que causou a reação em alguns dos respondentes

do questionário em não preencher esse item.

Tabela 12 – Questão 22

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	15	22,7	25,0	25,0
2	16	24,2	26,7	51,7
3	13	19,7	21,7	73,3
4	14	21,2	23,3	96,7
5	2	3,0	3,3	100,0
Total Válido	60	90,9	100,0	
Sem Resposta	6	9,1		
Total	66	100,0		

Um dos processos relevantes selecionados, que está relacionado a combinações de negócios, foi analisado na Tabela 13. Percebe-se que o percentual de respostas para os itens 1 e 2 é de 24,9%, enquanto o percentual para 4 e 5 é de 44,4%, assim, pode-se considerar que houve, de fato, uma influência significativa na adoção das combinações de negócio para o uso gerencial, apesar de apenas 9,1% terem considerado essa influência a máxima possível, mas 33,3% consideraram-na efetiva. Houve 3 respondentes que preferiram não preencher essa questão, um dos assuntos de maior abstenção.

Não são conhecidas quais das empresas dos respondentes passaram por combinações de negócios antes e depois das adoção do novo padrão de contabilidade. Entretanto, é notório que as companhias de grande porte, como são as companhias abertas, passam por fusões e aquisições e outras negociações de participação societária com frequência (e frequência essa que vem aumentando), sendo, assim, provável que os respondentes tenham respondido com uma visão prática e não apenas teórica do assunto.

Tabela 13 – Questão 23

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	12	19,0	19,0
2	10	15,9	34,9
3	13	20,6	55,6
4	22	34,9	90,5
5	6	9,5	100,0
Total	63	100,0	

Note-se pela Tabela 14 que o percentual de repostas que considera que houve uso de critérios internos de rateio na definição das informações por segmentos foi bem mais alto do que

aquele que não considera que tenha havido esse uso. Foram 70,5% de repondentes para os itens 4 e 5, contra apenas 13,1% para os itens 1 e 2. Entretanto, um número alto de respondentes preferiu não responder a essa questão, pois foram 5 ausências. Talvez isso tenha ocorrido devido ao caráter informativo estratégico a respeito das organizações que esteja contido nesse assunto. Esse montante de não respondentes representa 7,6 % do total da amostra pesquisada.

Tabela 14 – Questão 24

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	3	4,5	4,9	4,9
2	5	7,6	8,2	13,1
3	10	15,2	16,4	29,5
4	25	37,9	41,0	70,5
5	18	27,3	29,5	100,0
Total Válido	61	92,4	100,0	
Sem Resposta	5	7,6		
Total	66	100,0		

Quanto ao processo que trata de provisões, a Tabela 15 mostra que os respondentes se concentraram entre os que consideram que as provisões foram usadas em grande parte pela área responsável por contabilidade gerencial, com 70,3% entre os itens 4 e 5. Ocorreram duas abstenções nessa questão.

Note-se que há uma incidência muito baixa de respostas para os itens 1 e 2 (10,9% percentuais somados), que indicariam que as provisões não foram muito usadas para informação interna. Isso contraria a perspectiva de que as provisões poderiam ter baixa relação com o universo gerencial, mas não é evidente que, anteriormente à adoção das normas internacionais, o panorama era diferente, apenas que essa é a condição atual, já que a constituição de provisão é um conceito anterior ao padrão IFRS, tendo trazido alguns critérios específicos.

Tabela 15 – Questão 25

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	3	4,7	4,7
2	4	6,3	10,9
3	12	18,8	29,7
4	22	34,4	64,1
5	23	35,9	100,0
Total	64	100,0	

O processo relacionado à contabilização de depreciações em acordo com o padrão das normas internacionais que está relacionado aos conceitos econômicos de consumo dos bens é tratado na Tabela 16. Percebe-se, de forma similar à tabela anterior, que o percentual de respondentes para os itens 1 e 2 é baixo (12,2%) e para os itens 4 e 5 é bastante alto (71,2%). Esses dados oferecem um indício de que a nova orientação dada para cálculos de depreciação afete, significativamente, as áreas responsáveis pela contabilidade gerencial.

Tabela 16 – Questão 26

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	4	6,1	6,1
2	4	6,1	12,1
3	11	16,7	28,8
4	21	31,8	60,6
5	26	39,4	100,0
Total	66	100,0	

Pela Tabela 17, analisa-se a distribuição das respostas à questão sobre o uso de cálculos por valor justo quando do controle de propriedades para investimento. Há 26,7% de respostas para o item 1, o segundo mais respondido, sendo o mais respondido o item 4, com 30,0%.

Essa divergência pode ter origem no fato de que poucas empresas aplicam esse processo e, sendo específico demais, não há conhecimento para poder responder de forma consistente. Confirma isso o fato de que houve 6 respondentes que se ausentaram de resposta para essa questão, o maior número de ausências de resposta para o questionário e o mesmo número que obteve o processo relacionado a arrendamento mercantil.

Tabela 17 – Questão 27

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	16	26,7	26,7
2	9	15,0	41,7
3	12	20,0	61,7
4	18	30,0	91,7
5	5	8,3	100,0
Total	60	100,0	

As respostas estão concentradas conforme a Tabela 18 nos itens 4 e 5, a saber: o item 5 com 42,2% do total de respostas e o item 4 com 23,4%. Pode-se dizer que para a maior parte dos respondentes, os critérios de receitas, conforme estabelecido pelo CPC 30, foram usados pelas

áreas de finanças, controladoria e demais áreas que utilizam informação econômico-financeira. Dois respondentes não preencheram essa questão.

Tabela 18 – Questão 28

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	8	12,5	12,5
2	5	7,8	20,3
3	9	14,1	34,4
4	15	23,4	57,8
5	27	42,2	100,0
Total	64	100,0	

A Tabela 19 evidencia que a mensuração de instrumentos financeiros foi usada pela área responsável pela contabilidade gerencial para a maioria dos respondentes, tendo sido respondido por 38,5% o item 4 e por 27,7% o item 5. Apenas 1 respondente se absteve de preencher essa questão. Há indício, então, de que tanto a questão 28 quanto a questão 29 tratam de tópicos em que se acredita ter ocorrido uso de critérios do novo padrão contábil na contabilidade para a tomada de decisão.

Tabela 19 – Questão 29

	Frequência	Percentual Válido	Percentual Acumulado
1	5	7,7	7,7
2	5	7,7	15,4
3	12	18,5	33,8
4	25	38,5	72,3
5	18	27,7	100,0
Total	65	100,0	

Por fim, e relevante para os objetivos do trabalho, foi questionado aos respondentes se, na percepção deles, houve uma aproximação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira após a adoção do padrão das normas internacionais de contabilidade. Isso foi feito em duas questões distintas (questão 7 e 30), porém empregando-se formas distintas de redação.

As duas questões foram colocadas, sendo uma no início e a outra no final do questionário. Conforme Markoni e Lakatos (2009, p. 214) explicam, essa estratégia de diversificação é útil a fim de evitar o efeito de contágio que o fato de iniciar o questionário ou ler as demais questões possa trazer ao respondente.

A Tabela 20 evidencia um número muito maior de respostas para o item 4, com 43,9% do total, e somado aos 12,1% para o item 5, totalizam-se 46% que entendem que houve aproximação. Já a Tabela 21, que questiona o mesmo assunto ao final do questionário, evidencia um percentual de respondentes de 36,4% que escolheram o item 4 e 25,8% o item 5. Assim, obteve-se um total de 62,2% dos respondentes que entenderam que houve aproximação.

Tabela 20 – Questão 7
7. Houve aproximação? (início do questionário)

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	1	1,5	1,5
2	7	10,6	12,1
3	21	31,8	43,9
4	29	43,9	87,9
5	8	12,1	100,0
Total	66	100,0	

Fica evidente que há um grande número de respostas concentrada entre aqueles que perceberam que houve aproximação. E, conforme a mesma questão foi solicitada ao final do questionário, houve um aumento (de 46% para 62,2%) para essa percepção de aproximação, possivelmente depois de uma melhor compreensão dos aspectos que poderiam aproximar contabilidade gerencial e contabilidade financeira.

Tabela 21 – Questão 30
30. Resultou em aproximação? (ao final do questionário)

	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1	2	3,0	3,0
2	8	12,1	15,2
3	15	22,7	37,9
4	24	36,4	74,2
5	17	25,8	100,0
Total	66	100,0	

O número de respondentes que não entendeu que houve aproximação alguma, com apenas 1,5% de respostas no item 1 no início do questionário, e 3% quando perguntado ao final do questionário, é baixo, um dos menores de todo o questionário. Por isso, fica claro que alguma aproximação os respondentes entendem ter ocorrido. Mas é possível identificar que é provável que uma forte aproximação tenha sido percebida devido ao alto número de respondentes para os itens 4 e 5.

Percebe-se que, mesmo entre os itens 2 e 3 da questão 30, o número não é alto, com 34,8% do total. De forma geral, parece ser possível afirmar que a aproximação percebida e aplicada é uma realidade nas companhias abertas brasileiras.

5.1.3 Destques das respostas da contabilidade gerencial

Quando se reduz o grupo de respondentes àqueles com a função predominante relacionada à contabilidade gerencial, identificam-se alguns elementos relevantes.

Os respondentes concentraram-se para os cargos de forma bastante similar ao perfil geral, mas cabe uma citação de que, entre os que se intitularam *controllers*, oito se incluíram no grupo com função da contabilidade gerencial, restando, portanto, três que se incluíram no grupo com função predominante na contabilidade financeira. Esse é um ponto a se questionar, já que a própria nomenclatura do cargo já determinaria a função predominante e o foco relacionados ao controle gerencial e não a regulamentação.

Contrariamente ao que se poderia esperar, cinco respondentes da contabilidade gerencial informaram que seu cargo é o de contador. Os contadores formam uma categoria profissional organizada em conselhos regionais e federal, em que são exigidos títulos para obtenção de registros de atuação e aqueles que os obtêm responsáveis civis pela escrituração da contabilidade. Essa responsabilidade, em geral, ocorre com a contabilidade financeira, mas não há esse tipo de exigência para a contabilidade gerencial. Essas divergências reforçam uma diversidade de visões que acontecem no mercado nessa relação entre funções realizadas e designação da área.

Os respondentes desse grupo mostraram-se mais propensos a aumentar seu entendimento a respeito da aproximação das contabilidades ao longo da resposta ao questionário, conforme o Gráfico 8.

**Gráfico 8 - Comparativo Questões 7 e 30 Contabilidade Gerencial
(em número de respondentes)**

Portanto, a maior facilidade de perceber a aproximação ao longo do questionário pode revelar que as próprias perguntas podem ter funcionado como instrutoras na interpretação desse grupo, o que não ocorreu com o grupo da contabilidade financeira.

Quanto aos processos apontados pelo grupo, podem-se verificar algumas diferenças pelo Gráfico 9.

Gráfico 9 – Relação Questão 13 (em número de respostas)

Percebe-se que o grupo de respondentes da contabilidade gerencial é mais numeroso, com mais observações, portanto, não comparável exclusivamente em valores absolutos, entretanto, chama atenção o processo relativo a provisões, que é muito mais apontado pelo grupo ligado à contabilidade gerencial do que ao grupo ligado a contabilidade financeira. E, ao contrário do que se podia esperar, os elementos apontados nas respostas abertas não são oriundos, exclusivamente, de algum dos dois grupos, sendo ativo biológico e ajuste a valor presente alheio a ambos os grupos.

Em mais detalhes a respeito do processo de provisões, a moda diverge entre os grupos, pois há maior incidência de itens 4 para o grupo contabilidade gerencial (com 11 respostas) quando questionados se as provisões foram mais usadas pela controladoria após a adoção das normas internacionais, enquanto, para o grupo contabilidade financeira, a moda está no item 5 (com 13 respostas). Entretanto, essa não seria uma divergência tão significativa, não fosse por ser uma confirmação encontrada na questão analisada acima.

5.1.4 Destaques das respostas da contabilidade financeira

Para o outro grupo, o daqueles que responderam que têm como sua área de atuação aquela com função predominante relacionada à contabilidade financeira, foram identificados alguns pontos de maior relevância.

Não houve respondentes para esse grupo que se intitularam como diretor, apesar de haver um expressivo número de gerentes e coordenadores (com nove respostas para esses cargos). Esse é um indício do perfil do grupo, que pode estar menos ligado às atividades decisórias e mais focado na atenção ao órgão regulador. Esse elemento pode ser confirmado pela questão 5, que trata da função predominante, evidenciando 71,4% do total do grupo tendo respondido que sua função é atender aos órgãos reguladores.

O grupo respondeu, também, de forma mais intermediária que as práticas gerenciais estavam sendo executadas por já fazerem parte da contabilidade gerencial interna da empresa, com moda de 10 respostas no item 3, considerada posição média entre as possíveis cinco respostas. Essa diferença para o grupo da contabilidade gerencial pode ocorrer pelo fato de os respondentes serem os efetivos responsáveis pela elaboração das publicações aos usuários externos e, assim, poderem obter uma percepção mais detalhada do que ocorre de fato ou pode ocorrer pelo desconhecimento da prática gerencial e, assim, não saibam se ela é ou não aplicada.

Quanto aos processos, o grupo de contabilidade financeira respondeu que, no tocante à aceitação dos ativos intangíveis, com moda no item 4, houve uma mudança maior do que o apontado para o grupo de contabilidade gerencial, com moda no item 3. Há que se notar que essa diferença não era algo previsto.

As combinações de negócios, também, são um processo com alguma diferença entre os grupos. O grupo contabilidade financeira tem um número de respostas máxima (item 5) para influência desse processo como segundo item mais respondido, enquanto para o grupo gerencial, esse item obteve apenas uma resposta, apesar de ambos terem apresentado o item 4 como moda. Isso pode ter ocorrido devido ao maior conhecimento do processo por parte do grupo contabilidade financeira.

O processo relativo à mensuração de instrumentos financeiros, também, registrou pequena diferença entre os grupos. A moda do grupo contabilidade financeira ocorreu no item 5 (com 8 observações), enquanto para o gerencial foi bastante claro no item 4 (com 13 observações). Entretanto, ambos se concentraram entre os itens 4 e 5, portanto, confirmando o obtido no perfil geral.

5.1.5 Relação conforme a teoria institucional

Em consonância com o que foi desenvolvido por DiMaggio e Powell (1983) para o poder coercitivo e normativo e até mesmo mimético, foram feitas algumas análises adicionais.

Os respondentes da questão 8 ao definirem suas respostas entre os itens 4 ou 5, confirmando entenderem ter ocorrido adoção de padrões gerenciais por força regulatória, isso permitiu a constituição de uma subamostra, aqui denominada grupo normativo, com 36 observações. Isso representa mais de metade da amostra total avaliando que práticas gerenciais são obtidas devido à ação regulatória. Essa subamostra isolada das demais respostas foi analisada para fins de maior compreensão da influência normativa.

O perfil desse grupo não é divergente em relação ao perfil geral, com 16 respondentes da área predominante focada na contabilidade gerencial e 13 respondentes da contabilidade financeira. Além disso, há uma proporção similar de cargos em relação ao perfil geral, assim como há predominância do uso de informação econômico-financeira, mas se mantém a proporcionalidade com aqueles que respondem ter como função atender a órgãos reguladores presente no perfil geral.

Esse grupo quase completo (32 observações para os itens 4 e 5) considera que houve aproximação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira após as normas internacionais. Para esse grupo, o poder de isomorfismo mimético ocorre, mas de forma moderada, com 31 respostas entre os itens 3 e 4 e apenas duas para o item 5, o que indica que as adoções decorrem de força normativa. Com o passar do tempo, provavelmente, o isomorfismo mimético tenderá a se ampliar.

Estão dentro desse grupo normativo todas as sugestões adicionais de processos. Entre os processos, dá-se destaque especial ao questionamento feito relacionado a depreciações, com 21 observações no item 5 e mais sete no item 4, completando 28 observações que consideraram que esse ponto aproximou contabilidade gerencial e financeira. É possível que isso reflita a perspectiva normativa dos respondentes, já que é um assunto com antiga discussão regulatória e para o qual a posição de uma norma, em especial para quem a observe com maior intensidade, pode ter influenciado.

5.2 Comparações entre os Perfis (Teste de Média)

O objetivo do trabalho permite estender a análise das respostas obtidas. A fim de realizar uma análise adequada, identificou-se que os testes de médias poderiam ser úteis nessa investigação. Stevenson (1981, p.232) explicita que os testes de significância de médias buscam avaliar afirmações a respeito de médias populacionais, e entre as alternativas a esse tipo de teste, existem aqueles testes para duas amostras, a fim de avaliar se duas populações têm médias iguais.

Dois grandes grupos são o aspecto central da investigação, os respondentes que trabalham predominantemente com contabilidade financeira para usuários externos e os que trabalham predominantemente com contabilidade gerencial. O Gráfico 2 – Área Predominante evidencia que o primeiro grupo teve 23 respondentes, enquanto o segundo obteve 33.

Favero *et al* (2009, p. 144) orientam que os testes de hipótese paramétricos são aqueles que exigem um grande número de suposições específicas. Em muitos casos, exige-se que as amostras sejam extraídas de populações das quais determinada variável apresente distribuição normal, por exemplo. Siegel e Castellan (2006, p.53) orientam que os testes não paramétricos são baseados em modelos que especificam somente condições muito gerais, como, por exemplo, a independência das observações.

5.2.1 Teste de Mann-Whitney

Para a realização de teste de média, está se tratando com duas amostras não emparelhadas, pois as 23 observações não se emparelham com as 33 observações, para a área predominante da contabilidade financeira e contabilidade gerencial respectivamente, ou seja, não funciona como seria se se tivessem cada observação antes e depois dos mesmos respondentes sendo testados.

Conforme observado anteriormente, não se está trabalhando com variáveis contínuas com as respostas às questões aplicadas, mas, sim, variáveis discretas e ordinais. Assim, é necessário recorrer a testes de significância de média que sejam indicados para duas amostras independentes. Para tal, o teste paramétrico mais indicado é o teste *t* de Student para duas amostras, para o qual os parâmetros exigidos são: duas amostras emparelhadas com distribuição normal, extraídas da mesma população e que as variâncias das amostras sejam iguais entre si (FAVERO *et al*, 2009, p. 128). Portanto, somente pelo fato de não serem amostras emparelhadas, não é possível aplicar esse teste.

A alternativa é usar testes não paramétricos e, segundo Favero *et al* (*Ibid.*, p. 145), o teste de Mann-Whitney é o teste não paramétrico clássico mais usado para duas amostras independentes com variáveis ordinais.

Siegel e Castellan (2006, p. 153) argumentam que o teste de Mann-Whitney é um dos testes mais poderosos entre os não paramétricos. Stevenson (1981, p. 317) completa explicando que o teste se baseia em uma soma de postos, sendo os dados organizados como uma única amostra e os postos altos, médios ou baixos distribuídos equilibradamente se a hipótese nula é verdadeira ou de forma desequilibrada, se os postos tenderem a serem menores e, portanto, soma de postos menor (ou maior, no caso da outra amostra) para a hipótese alternativa. Cabe explicar que os postos são os números adotados para as respostas de cada item, variando de 1 a 5, portanto, a soma de postos ocorre, por exemplo, quando há uma resposta 3 e outra 2, somando-as, obtém-se a soma de postos 5 e média 2,5.

Favero *et al* (2009, p. 163) trata de explicar que a soma de postos de cada grupo é uma etapa do cálculo de U, estatística teste de Mann-Whitney. A Tabela 22 mostra para cada questão e, por grupo da variável de agrupamento, qual foi a média dos postos e a soma dos postos obtidos.

Tabela 22 – Postos Mann-Whitney

Questão	Variável de Agrupamento	N	Média de Postos	Soma de Postos
7	1	33	26,92	888,50
	2	23	30,76	707,50
30	1	33	28,24	932,00
	2	23	28,87	664,00
8	1	33	27,58	910,00
	2	23	29,83	686,00
9	1	32	25,58	818,50
	2	23	31,37	721,50
10	1	33	27,79	917,00
	2	23	29,52	679,00
11	1	32	29,41	941,00
	2	23	26,04	599,00
12	1	33	30,55	1008,00
	2	23	25,57	588,00
14	1	33	26,55	876,00
	2	23	31,30	720,00
15	1	33	26,27	867,00
	2	23	31,70	729,00
17	1	33	26,20	864,50
	2	23	31,80	731,50
18	1	32	27,84	891,00
	2	23	28,22	649,00
20	1	31	27,87	864,00
	2	23	27,00	621,00
21	1	32	23,98	767,50
	2	22	32,61	717,50
22	1	29	24,17	701,00
	2	22	28,41	625,00
23	1	30	23,92	717,50
	2	23	31,02	713,50
24	1	30	24,95	748,50
	2	22	28,61	629,50
25	1	31	23,29	722,00
	2	23	33,17	763,00
26	1	33	26,94	889,00
	2	23	30,74	707,00
27	1	29	25,74	746,50
	2	21	25,17	528,50
28	1	33	28,55	942,00
	2	23	28,43	654,00
29	1	32	27,66	885,00
	2	23	28,48	655,00

As somas são usadas no cálculo da estatística U que define o teste de média de Mann-Whitney.

As hipóteses do teste aplicado são:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$$

A hipótese nula (H_0) define que as médias amostrais são iguais nas duas situações, enquanto a hipótese alternativa (H_1) é de que as médias sejam diferentes (FAVERO *et al*, 2009, p.164). Nas hipóteses, pressupõe-se que as médias das populações se apresentem da mesma forma que as médias das amostras.

A variável de agrupamento considerada é a área predominante, conforme Gráfico 2 – Área Predominante. Essa variável é usada para agrupar os dados das duas amostras, mas especificando qual faz parte de cada grupo a ser testado. Esse é um ponto fundamental para a realização do teste de Mann-Whitney.

5.2.2 Análises do teste

A estatística de Mann-Whitney foi calculada para todas as 21 questões com variável ordinal no questionário. Os valores da estatística U, os valores de Z e os P valores respectivos para cada questão são apresentados na Tabela 23.

Tabela 23 – Estatística U de Mann-Whitney

Questão	Mann-Whitney U	Z	P valor
7	327,500	-0,92	0,36
30	371,000	-0,15	0,88
8	349,000	-0,54	0,59
9	290,500	-1,39	0,17
10	356,000	-0,41	0,68
11	323,000	-0,82	0,41
12	312,000	-1,18	0,24
14	315,000	-1,13	0,26
15	306,000	-1,30	0,19
17	303,500	-1,34	0,18
18	363,000	-0,09	0,93
20	345,000	-0,21	0,83
21	239,500	-2,07	0,04

continua

			conclusão
22	266,000	-1,04	0,30
23	252,500	-1,71	0,09
24	283,500	-0,91	0,36
25	226,000	-2,43	0,02
26	328,000	-0,91	0,36
27	297,500	-0,14	0,89
28	378,000	-0,03	0,98
29	357,000	-0,20	0,84

Em destaque, aparecem, dado um nível de significância de 5%, que o teste de Mann-Whitney apresentou P valor em que a não rejeição da hipótese nula surge para quase todas as questões, sendo, portanto, essas consideradas como tendo médias iguais e seus públicos respostas estatisticamente similares.

Como exceção, está o P valor para o teste aplicado à questão 21, com 0,04, que trata de ativos intangíveis e seu tratamento contábil após a adoção do padrão internacional de contabilidade. E, também, para a questão 25, que trata de uso da informação de provisões no contexto, em que o P valor de 0,02 fez com que se rejeite a hipótese nula, sendo diferentes as médias entre os grupos.

Sendo apenas de todas as 21 questões, dois processos considerados diferentes entre os públicos da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira, não se pode dizer que há diferença substancial para os assuntos tratados entre esses dois públicos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o novo cenário da contabilidade que se estabeleceu a partir da adoção das normas internacionais de contabilidade, por meio dos pronunciamentos do CPC, uma aproximação da contabilidade financeira, regulada por essas normas, e da contabilidade gerencial, focada nos usuários internos, pode ter ocorrido. Essa aproximação se tornou mais provável com a introdução de um conceito no referencial conceitual intitulado primazia da essência sobre a forma. Como ambas as contabilidades, gerencial e financeira, empregam muitos elementos similares oriundos dos referenciais conceituais da última, essa aproximação pode ter se tornado mais clara já que a essência econômica sempre foi premissa da contabilidade gerencial para a tomada de decisão dos usuários internos.

O objetivo deste trabalho foi investigar se a adoção das normas IFRS, por meio dos pronunciamentos técnicos do CPC, resultou em uma aproximação dos conceitos usados pela contabilidade gerencial e pela contabilidade financeira nas empresas brasileiras. Para atingir esse objetivo, buscaram-se, em documento do CPC que apresenta os destaques das normas e prováveis maiores impactos nas demonstrações contábeis iniciais, quais conceitos poderiam resultar em uma provável aproximação em uma análise desse conteúdo. Com esses conceitos, selecionaram-se onze processos e com eles elaborou-se questionário, a fim de se obterem informações nas companhias abertas para atingir os objetivos da pesquisa.

Identificou-se que a maior parte dos respondentes é de cargos gerenciais, sendo que de profissionais de contabilidade gerencial esse percentual é de 51% e de profissionais da contabilidade financeira é de 35%. Cerca de 60% dos respondentes, também, têm como função predominante a tomada de decisões dentro da empresa, contraposto aos que responderam que sua função é atender órgãos reguladores, com 34% do total. Cabe ressaltar que essa maioria é verificada, ainda que alguns (dez respondentes) que se consideram na função com predomínio para a tomada de decisão não sejam oriundos da contabilidade gerencial.

Cerca de 85% das empresas dos respondentes sofrem regulação contábil pela CVM, tendo adotado o padrão das normas internacionais por meio dos pronunciamentos técnicos do CPC. A grande maioria (91% dos respondentes) elabora nesse padrão, principalmente, por iniciativa da exigência regulatória e apenas 9% o fizeram por exigência da matriz.

A maior parte (54% do total) das empresas dos respondentes da pesquisa tem essas alterações de padrão contábil já parametrizadas, mas com uma parcela que ainda o faz por ajustes manuais muito próxima, com 46% do total. Essa pequena diferença entre ambos os grupos oferece indícios de que os novos conceitos ainda não estão amplamente institucionalizados nas empresas até o momento.

Esse perfil das empresas e dos respondentes que as representaram permitiu selecionar processos em que houve maior aproximação da contabilidade gerencial na convergência brasileira ao padrão contábil internacional. Os processos mais citados foram depreciações (citado 41 vezes), *impairment* (39 vezes), valor justo de instrumentos financeiros (38 vezes), combinações de negócios (33 vezes), intangíveis (28 vezes) e segmentos operacionais (27 vezes). Alguns novos processos apareceram nas respostas abertas. Foram citados: ajuste a valor presente, custo atribuído, ativo biológico e *hedge* contábil. No entanto, não houve um número significativo de menções.

Posteriormente, identificou-se que houve pequeno, porém maior número de respostas entre os que consideram que a contabilidade gerencial passou a usar as informações da contabilidade financeira após a adoção das normas IFRS do que o número de respostas entre os que entendem o contrário. Verificou-se, também, que a maior parte (cerca de 43,9%) dos respondentes entendeu que práticas gerenciais foram adotadas por serem mais comuns ou mais recomendadas no mercado, independente de determinação normativa.

Identificou-se, também, que a maior parte (aproximadamente 44,6%) dos respondentes entendem que conceitos ou práticas gerenciais já usados na contabilidade gerencial de suas empresas foram utilizados na contabilidade financeira. Maioria (com 43,9%), também, entende que práticas com premissas não fundamentadas em princípios econômicos ainda permanecem após a adoção do novo padrão. A desinstitucionalização de conceitos pode não ter ocorrido para esse tema e isso pode ser contrário ao que seria esperado com a adoção da primazia da essência sobre a forma das normas internacionais.

Em relação ao valor justo, a pesquisa evidenciou que, para a maioria absoluta dos que responderam, cerca de 65,2% do total, esse conceito aproximou a contabilidade financeira da gerencial. E ficou evidente, ainda, que o conceito de valor justo, para a ampla maioria (63,6% do total), tem grande influência na tomada de decisão das empresas. Pode-se perceber com isso que o conceito não é vago para os profissionais da área de contabilidade gerencial ou

aplicável somente na contabilidade financeira.

Identificou-se, ainda, que, apesar de 24,2% discordarem, outros 54,5% consideraram que as áreas de controladoria passaram a ver maior uso no que é produzido pela contabilidade financeira. E cerca de 76,9% afirmaram que a controladoria está, efetivamente, usando informação da contabilidade financeira em seus relatórios e análises gerenciais.

Ao serem questionados a respeito de aproximação entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial em cada um dos processos selecionados, os respondentes mostram que o teste de recuperabilidade de ativos (*impairment*) não foi, significativamente, usado pelas áreas gerenciais, com 34,4% de respostas no item 3, sendo essa a opção intermediária. O mesmo fenômeno ocorreu para as respostas à aceitação dos ativos intangíveis reconhecidos pelas normas internacionais, com uma distribuição equilibrada em relação ao ponto central. Foram 28,1% de respostas nos itens 1 e 2, 39,1% nos itens 4 e 5 e 32,8% no item 3.

As operações de arrendamento mercantil apareceram com destaque, pois foi nelas que o maior número de abstenções (seis) foi observado. Ficou evidente que, entre os que responderam, a maioria (51,7% do total) acha que não houve influência na avaliação de ativos pelas novas formas de mensuração e reconhecimento do padrão internacional para os bens arrendados. Uma possível razão a ser apontada para justificar esse padrão de respostas seria o estágio atual, ainda em desenvolvimento, do assunto e a consequente falta de consenso a esse respeito.

No processo de combinações de negócios, há um maior número de respondentes que consideram que esse processo foi significativo na aproximação do valor de mercado das empresas. Esses 44,4% que responderam que acreditam nessa influência foram concentrados nos que acreditam que isso ocorreu, mas não plenamente, ao selecionarem o item 4 da resposta à questão. Já nas informações por segmentos, 70,5 % dos respondentes consideram ter ocorrido uso de critérios internos na evidenciação na contabilidade financeira. As provisões e depreciações apresentaram resultado similar entre os respondentes, com uma concentração entre os itens 4 e 5, 70,3% e 71,2% respectivamente, e muito pouco para os itens 1 e 2, 10,9% e 12,2% respectivamente.

Foram identificadas seis ausências de respostas, maior quantidade de abstenções do questionário ao lado do que ocorreu para o processo arrendamento mercantil, ao se questionar se o valor justo nas propriedades para investimentos é usado pela controladoria. Isso,

provavelmente, se verificou devido a ser um processo em que poucas empresas se envolvem, sendo, portanto, difícil sua avaliação. Já o novo padrão contábil das normas IFRS foi usado pela maior parte das empresas no que tange aos assuntos reconhecimento de receitas e valor justo de instrumentos financeiros, com 65,6% e 66,2% que responderam favoráveis (itens 4 e 5), respectivamente.

Com a pesquisa foi possível identificar com duas questões distintas (uma no início e outra ao final do questionário) que a maior parte dos respondentes entendeu que, após a adoção das normas internacionais, houve aproximação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. Essa maioria foi de 46% para os itens 4 e 5 ao ser aplicado no início do questionário e de 62,2% ao ser aplicado no final. Ressalte-se o baixo número de respondentes nos itens 1, tanto na questão inicial, quanto na final, destacando que para muito poucos não ocorreu nenhuma aproximação.

Para os respondentes que informaram serem da área relacionada à contabilidade para usuários externos, 71,4% do total afirmou que sua função é atender a órgãos reguladores. Esse grupo, isoladamente, entende, de forma apenas intermediária, que as práticas gerenciais foram adotadas por já fazerem parte da contabilidade gerencial de sua empresa. Quanto aos ativos intangíveis, esse grupo considerou que houve maior aceitação dos montantes com destaque em relação ao que foi percebido no grupo de respondentes da contabilidade gerencial.

Nas combinações de negócios, o grupo de respondentes da contabilidade financeira teve uma proporção mais elevada de respostas confirmando essa aproximação em relação ao grupo contabilidade gerencial, o que pode ter sido resultado de maior conhecimento desse processo por esse público. Não se verificou de modo claro, a diferença nas citações de processos entre os dois grupos, com exceção do processo relativo a provisões, mas, ao se analisarem detalhes, não se identificaram diferenças significativas.

Na questão que tratou da aproximação, o grupo de respondentes da contabilidade gerencial se mostrou ter sido mais influenciado a perceber a aproximação ao longo da aplicação do questionário do que os demais respondentes. Isso revela que o próprio questionário pode ter instruído mais a esse grupo do que aos demais.

A fim de obter uma análise dos respondentes que afirmaram que muitos conceitos oriundos da contabilidade gerencial foram aplicados na contabilidade financeira por determinação normativa, foi realizada análise específica para esse grupo denominado normativo. Dessa

subamostra com 36 respondentes, obtém-se que, para quase todos (32 respondentes), ocorreu aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira após as normas IFRS terem sido adotadas. Além disso, é razoável afirmar que o poder de isomorfismo mimético ocorre para este grupo, ainda que de forma moderada, sendo provável que haja intensificação dessa influência do meio com o passar do tempo e, assim, as referências para serem copiadas estejam mais presentes. Identifica-se, também, que esse grupo de respondentes sugeriu todos os processos adicionais com maior probabilidade de aproximação, assim, é provável que tenha se verificado forte influência normativa nesses processos sugeridos.

A relação, de semelhança ou diferença entre os dois grupos principais da pesquisa foi verificada quanto ao objetivo a ser investigado de identificar se houve aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira após a adoção das normas IFRS. Aplicando-se o teste não paramétrico de Mann-Whitney, foi possível analisar todas as questões apresentadas. Esse teste tem como hipótese nula que as médias amostrais testadas são estatisticamente iguais para ambas as situações ou grupos e a hipótese alternativa de que essas médias são distintas. A variável de agrupamento, a fim de distinguir o grupo em que a área informada é a contabilidade gerencial ou a contabilidade financeira, foi de área predominante, obtida com a questão 2. Calculou-se uma estatística que indica a não rejeição da hipótese nula para praticamente todas as questões aplicadas. Assim, seriam similares as médias para os dois grupos. A exceção ocorreu para as questões em que se tratou de ativos intangíveis e para provisões. Assim, pode-se inferir que não há diferença substancial entre esses dois grupos.

É necessário apontar algumas possíveis limitações da pesquisa realizada. Uma delas é o emprego de percepções dos respondentes para algumas questões, já que se trata de como o indivíduo percebe o fenômeno estudado. Isso aconteceu em muitos assuntos questionados, caracterizando-se como preponderante neste trabalho, ainda que algumas outras questões tenham sido objetivas com a intenção de obter evidências a respeito da implantação efetiva de determinados processos. Desse modo, outros estudos que sucederão a este, poderão buscar estudar o fenômeno diretamente em todas as vertentes investigadas.

Outra limitação é que a aplicação do questionário trata de uma análise que prioriza a visão quantitativa, conforme a opção metodológica adotada a fim de atingir os objetivos da pesquisa. Essa análise lida com um tema incipiente e suas análises exigem cautela, tanto para sua interpretação, quanto no sentido de uma possível generalização. Assim, é necessário que as conclusões a respeito da aproximação sejam feitas de forma conservadora. Um estudo de

caso poderia ajudar a estudar maiores detalhes em profundidade em futuras pesquisas. A pesquisa obtém as percepções da aproximação à realidade econômica, com elementos de questionamento a respeito do uso, mas não aprofunda se de fato essas informações são usadas pelo gestor interno.

Para o teste de recuperabilidade de ativos, houve percepção de aproximação, mas seria útil verificar, em profundidade, se algum usuário interno de fato está usando essa informação para alguma tomada de decisão. Muitas outras investigações em profundidade são possíveis levando-se em consideração o que foi obtido com a presente pesquisa, entre as principais cita-se a investigação da complexidade de evidenciação de informações por segmento por parte das empresas, que podem resistir em mostrar critérios gerenciais ao público externo, em que se incluem os concorrentes. Pode-se entender melhor e em profundidade as percepções entre os dois grupos principais estudados, usuários internos e externos, para cada um dos itens aqui explorados a fim de confirmar ou rejeitar os achados, afinal dentro de uma mesma empresa ao que se pode identificar pode haver diferenças de percepções por conta da área de atuação.

Outro aspecto a ser mencionado é que a adoção das normas internacionais ocorreu bastante recentemente. Assim, o processo de institucionalização de seus conceitos pode ser, ainda, incipiente, havendo espaço para análises futuras, quando houver possibilidade de maior institucionalização de conceitos nas empresas que os utilizam.

Apesar das limitações listadas, pode-se inferir que, de forma genérica, os resultados apontam para algumas direções. Considera-se que entre os principais pontos em que se poderia perceber aproximação entre a contabilidade dita normativa, a contabilidade financeira, e a contabilidade para fins internos, a contabilidade gerencial, ocorreram aproximações pelas evidências apresentadas. Em alguns processos, tornam-se mais evidentes essas aproximações, enquanto em outros, como o processo de arrendamentos mercantis, essa aproximação ainda não foi identificada.

Houve com essa pesquisa a criação do instrumento de coleta de dados estruturado tendo por base a teoria abordada no referencial conceitual. Esse instrumento traz uma diferença em relação ao que já foi estudado anteriormente, pois objetivou a aplicação empírica e obtenção das percepções no contexto da convergência contábil brasileira às normas internacionais, com referências principais da teoria institucional.

Os resultados obtidos e análises realizadas poderão ser usados dentro do ambiente acadêmico

na nova configuração educacional em razão da adoção do padrão internacional para a contabilidade financeira ter possivelmente alterado paradigmas de aprendizagem. Isso poderá auxiliar professores e alunos a conhecer os caminhos em que há maior distanciamento ou proximidade. Poderá também auxiliar na compreensão de qual é a percepção entre esses dois públicos, contadores gerenciais e financeiros, para absorção de conhecimento dentro da mesma sala de aula.

Já o meio empresarial e regulatório poderá se servir dos resultados contidos nessa pesquisa a fim de capturar diferenças relevantes entre aquilo que o órgão regulador intenciona atingir e o que de fato está sendo percebido pelos usuários. Representantes das empresas poderão discutir a eficiência e a validade das normas, além de sua capacidade de evidenciação aos diversos públicos daquilo que efetivamente ocorre internamente para tomada de decisão; poderão assim reivindicar adequadamente a execução da prática contábil ideal para seus interesses. Eventuais falhas e inconsistências do processo de convergência contábil brasileiro poderão vir a ser mais bem interpretados com o conhecimento da aproximação do que já é produzido para contabilidade gerencial ao que está sendo produzido na contabilidade financeira.

REFERÊNCIAS

AKALU, M. M.; TURNER, R. *Adding shareholder value through project performance measurement, monitoring & control: a critical review*. Erasmus Research Institute of Management, Report Series, Research in Management. Abril, 2002.

ALMEIDA, J. E. F.; LOPES, A. B.; CORRAR, L. J.. Gerenciamento de resultados para sustentar a expectativa do mercado de capitais: impactos no índice market-to-book. *In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT*, 2. , 2008, **Anais...** Salvador, 2008.

_____; SOUZA, A. F.. Fluxo de caixa e accruals: objetividade versus subjetividade no índice market-to-book das companhias abertas brasileiras. *In: Seminários em Administração - SEMEAD*, 11., 2008, **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

ANDERSON, Henry R.; NEEDLES, Belverd E.; CALDWELL, James C.. *Managerial Accounting*. Boston: Houghton, 1989.

ANSARI, S.; EUSKE, K. J. *Breaking Down the barriers between financial and managerial accounting: a comment on the jenkins committee report*. **Accounting Horizons**, vol. 9, n. 2, junho, 1995.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa. A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 41, p. 21-37, Maio/Ago. 2006.

ARMSTRONG, C.S.; BARTH, M.E.; JAGOLINZER, A.D.; RIEDL, E.J. *Market reaction to the adoption of IFRS in europe*. **The Accounting Review**, vol. 85, n. 1, p.31-61, janeiro, 2010.

BAKER, R.C.; BARBU, E.M. *Trends in research on international accounting harmonization*. **The International Journal of Accounting**, 42, p. 272-304, 2007.

BARTH, E.M.; BEAVER, W.H.; LANDSMAN, W.R.. *The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view*. **Journal of Accounting and Economics**, 2001.

BARTH, M.. *Including estimates of the future in today's financial statements*. **BIS Working Papers n°208**. Monetary and Economic Department of Bank for International Settlements, agosto, 2006.

BEAVER, W.H.; RYAN S. G.. *Accounting fundamentals of the book-to-market ratio*. **Financial Analysts Journal**, Nov.-Dec., 1993.

_____; _____. *Biases and lags in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity*. **Journal of Accounting Research**, v. 38, n. 1, 2000.

BENS, Daniel A.; BERGER, Philip G.; MONAHAN, Steven J. *Discretionary disclosure in financial reporting: an examination comparing internal firm data to externally reported segment data*. **The Accounting Review**. American Accounting Association, vol. 86, n. 2, p. 417-449, 2011.

BERTALANFY, L.V. **Teoria geral dos sistemas**. Rio de Janeiro: Vozes, 1975.

BOSCOV, Camila. **O enfoque gerencial na divulgação de informações por segmentos**. 2009. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BURNS, J.; SCAPENS, R.W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, 11, p. 3-25, 2000.

CARVALHO L. N.; LEMES, S.; COSTA F. M. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, Atlas, 2001.

CHEN, M.; CHENG S.; HWANG, Y. *An empirical investigation of the relationship between intellectual capital and firm's market value and financial performance*. **Journal of Intellectual Capital**, 159, 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acessado em: 18/07/2009.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>> Acessado em: 18/08/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf> Acessado em: 18/08/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1)– Operações de Arrendamento Mercantil**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf> Acessado em: 18/08/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinações de Negócios**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC15_R1.pdf> Acessado em: 27/07/2009.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 22 – Informações por Segmento**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC22.pdf>> Acessado em: 18/08/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC25.pdf>> Acessado em: 18/08/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC26.pdf>> Acessado em: 16/07/2009.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27.pdf>> Acessado em: 29/07/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC28.pdf>> Acessado em: 29/07/2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC30.pdf>> Acessado em: 02/01/2010.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC38.pdf>> Acessado em: 29/07/2011.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.. "The iron cage revisited" institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". **American Sociological Review**, 48, p.147-60, 1983.

DRURY, Colin; TAYLES, Mike. *Evidence on the financial accounting mentality debate: a research note.* **The British Accounting Review.** Kidlington, vol. 29, n. 3, p. 263, Sep. 1997.

ELLET, William. *The Case Study Handbook: how to read, discuss, and write persuasively about cases.* **Harvard Business School Press**, 2007.

FAVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.** São Paulo: Campus/Elsevier, 2009.

FISHER, Irving. *The nature of capital and income.* New York: Cosimo, 2006. Republicação da obra original publicada em 1906.

FREZATTI, F.; AGUIAR A.B.; GUERREIRO R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, n. 44, p. 9-22, maio-agosto, 2007.

GERPOTT T.J.; THOMAS, S.E.; HOFFMAN, A.P.. *Intangible asset disclosure in the telecommunications industry.* **Journal of Intellectual Capital**, vol. 9, n. 1, p. 37, 2008.

GUERREIRO, R.; PEREIRA C. A.; FREZATTI, F. *Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach.* **Journal of Accounting & Organizational Change**, vol. 2, n. 3, p. 196-228, 2006.

HEMMER, T.; LABRO, E.. *On The Optimal Relation Between the Properties of Managerial and Financial Reporting Systems.* **Journal of Accounting Research**, vol. 46, n. 5, dezembro, 2008.

HENDRIKSEN, E.S; VAN BRED, M. F. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN; SUNDEM; STRATTON. *Contabilidade gerencial.* 12. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. *Definition of management accounting. statements on management accounting: practice of management accounting*, 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD - IASB. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. Disponível em: <<http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>>. Acessado em: 18/08/2011.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. (Coord.) - **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____; MARTINS, E.; CARVALHO, L.N.. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, n.38, p.7-19, maio/agosto, 2005.

_____; **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **A contabilidade como sistema de informação empresarial**. Boletim do IBRACON, n. 245, p.7-9, out.-nov., 1988.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JOSEPH, Nathan; TURLEY, Stuart; BURNS, John; LEWIS, Linda; SCAPENS, R.; SOUTHWORTH, A. *External financial reporting and management information: a survey of U.K. management accountants*. **Management Accounting Research**, vol. 7, n. 1, p. 73, Mar., 1996.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em ação**. Balanced Scorecard. 22. ed. São Paulo: Campus, 1997.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EDUSP, 1980.

KERR G.; DARROCH J. *Performance in the contemporary conglomerate*. **Academy of Strategic Management Journal**, Jan., 2004.

KIDA, E.T.; HICKS, D.W.. *Economic versus accounting income: the impact of education on students' concepts*. **Journal of Economic Education**, (pre-1986), 1982.

LEV, Baruch. *Intangible assets: concepts and measurements*. Encyclopedia of Social Measurement, v.2 , Elsevier, 2005.

LOPES, A. B.; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LOUDERBACK, J.G.; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G.. **Managerial accounting**. 9. ed. Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

LUSTOSA, Paulo R. B. A (In) Justiça do Valor Justo: SFAS 157, Irving Fisher e Gecon. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10., 2010. Anais... São Paulo: USP, 2010.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Vinicius A. **Contribuição à avaliação do Goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível**. 2002. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

McCONNELL, Patrícia. *Response to 'Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability'*. **Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum**, p. 211-213, vol. 40, n. 3, 2010.

WEISZFLOG, Walter. **Michaelis moderno dicionário da língua portuguesa**. Editora Melhoramentos, 2011.

MOONITZ, M. *Should we discard the income concept?* **The Accounting Review**. Abril, 1962.

OLIVEIRA, A. M. Informações, a busca da evidenciação ideal. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIECAFI, v.10, n.19, p.16-22, setembro/dezembro, 1998.

OLIVER, C. *The antecedents of deinstitutionalization*. **Organization Studies**. [S.1], outono, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PAIXÃO, R.B.; BRUNI, A.L.; JUNIOR, C.V.O.C. Precificação e valor: um estudo sobre a influência da força das marcas. *In*: Congresso Brasileiro de Custos, 13., 2006. **Anais...** Belo Horizonte, outubro-novembro, 2006.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PINTO, Y.P. B.. **Estudo do problema da mensuração contábil dos ativos intangíveis**. 2003. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

POWER, Michael. *Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability*. **Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum**, p. 197-210, vol. 40, n. 3, 2010.

RICHARDSON, A.J.. *Professional dominance: the relationship between financial accounting and managerial accounting, 1926-1986*. **The Accounting Historians Journal**, Dez., 2002.

RYAN, J. *The relationship between accounting profit and economic income*. **Australian Accounting Review**, Nov., 2007.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: MacGraw-Hill, 2006.

SCAPENS, R. *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice*. **Management Accounting Research**, 5, p. 301-321, 1994.

SENETTI J.T.; KIM, C.; SELLANI R. J. *Measuring the effect of investment in intellectual capital*. **Journal of Applied Management and Entrepreneurship**, Apr., 2004.

SIEGEL, Sidney; CASTELLAN, John. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

SOLOMONS, David. *Economic and accounting concepts of income*. **The Accounting Review**, p.374-383, Out., 1966.

SOUZA, N. A.; PINHO, R.M. Uma análise do Q de Tobin como proxy para o nível de investimento da firma. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 7., 2007. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada À administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

WEFFORT, Elionor F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**. Influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. 2005. Teste (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Faculdades de Economia, Administração e de Contabilidade da Universidade de São Paulo. Academia-Empresa 3. Price WaterhouseCoopers. São Paulo: Atlas, 2005.

WILLIAMSON, Oliver E. *The new institutional economics: taking stock, looking ahead*. **Journal of Economic Literature**, vol. XXXVIII, p. 595-613, 2000.

WYATT, Anne. *Accounting recognition of intangible assets: theory and evidence on economic determinants*. **The Accounting Review**, v.80, n. 3, p.967-1003, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZAN, A. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. 2006. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2006.

ZATTA, F. N. **O entendimento do papel da contabilidade como fornecedora de informações para o mercado de capitais** – Uma contribuição para a formação de preços nesse mercado. 2004. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Espírito Santo.

ZIMMERMAN L. J. *Accounting for decision making and control*. 4. ed. Ed. McGraw-Hill. 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Mensagem de Correio Eletrônico

APÊNDICE 2 – Questionário

APÊNDICE 1 – MENSAGEM DE CORREIO ELETRÔNICO

On 03/04/2011 20:09, Luciano Gilio (USP) wrote:

Prezado Sr(a). Fabio Frezatti:

Sou mestrando do programa de pós-graduação em controladoria e contabilidade da FEA-USP sob orientação dos professores doutores Luís Eduardo Afonso e Fábio Frezatti, e venho desenvolvendo uma pesquisa a respeito da **aproximação entre contabilidade societária e a controladoria após a convergência contábil aos padrões IFRS no Brasil**. Tendo em vista a necessidade de obter respostas das grandes empresas brasileiras que estão participando da convergência contábil brasileira, solicito sua colaboração e de sua empresa, USP, identificada como uma das companhias mais relevantes dessa convergência, a fim de responder o questionário disponível no link abaixo (o que não leva mais de 7 minutos para ser completamente preenchido) até dia 15/04/2011.

<https://spreadsheets.google.com/viewform?formkey=dEJ0d202MXB1UWV5VERiSVRvMmX6b3c6MQ> (clique no link ou copie e cole no seu browser).

Aos respondentes que deixarem um e-mail de resposta serão enviados os resultados da pesquisa. Caso não tenha disponibilidade de tempo, outros colaboradores da empresa podem responder ao questionário sem prejuízo da qualidade da pesquisa.

Qualquer dúvida, por favor, entre em contato pelo telefone (11) 9654-5174 ou pelo email luciano.gilio@usp.br.

Atenciosamente,

Luciano Gilio

Nº USP 4954798

APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO

Questão	Texto da Pergunta	Tipo de Resposta	Relação com a Teoria
1	Qual seu nome? (Essa informação não será divulgada, será usada exclusivamente para validade das respostas). (PREENCHIMENTO OPCIONAL).	Aberta	Identificação
2	Qual o nome da empresa em que você trabalha?	Aberta	Identificação
3	Qual o seu cargo?	Semi-aberta	Identificação
4	Em qual área da empresa você trabalha?	Semi-aberta	Identificação
5	Qual a função predominante de sua área dentro da empresa?	Fechada	Identificação
6	Qual o órgão regulador que determinou (predominantemente) a adoção dos padrões contábeis convergentes ou integralmente aos padrões internacionais?	Semi-aberta	Isomorfismo coercitivo e normativo
7	Você acredita que após a adoção das normas contábeis do CPC em convergência com as normas contábeis IFRS houve aproximação de conceitos usados pela contabilidade gerencial e pela contabilidade financeira?	Likert (1 a 5)	Isomorfismo coercitivo, mimético e normativo
8	Você considera que devido à imposição normativa, muitos ou poucos conceitos gerenciais foram aplicados na contabilidade financeira?	Likert (1 a 5)	Isomorfismo coercitivo e normativo
9	Na adoção das normas contábeis do CPC/IASB uma das principais características é o uso da premissa da essência sobre a forma. Você acha que devido a essa premissa das diretrizes normativas, a contabilidade gerencial passou a adotar os números da contabilidade financeira sem realizar ajustes?	Likert (1 a 5)	Desinstitucionalização
10	Na adoção das normas contábeis do CPC/IASB você acha que alguma prática contábil gerencial foi adotada devido a ser essa a prática mais comum ou mais recomendada no mercado, independente de haver definição da norma que a especifique?	Likert (1 a 5)	Isomorfismo mimético
11	Na adoção das normas contábeis do CPC/IASB você acredita que a contabilidade usou conceitos gerenciais por conta de serem esses os padrões praticados na contabilidade gerencial?	Likert (1 a 5)	Isomorfismo mimético
12	Você acredita que práticas contábeis anteriores de mensuração não econômica foram na maior parte mantidas mesmo após a adoção das normas do CPC/IASB?	Likert (1 a 5)	Desinstitucionalização
13	Em quais processos abaixo você considera que ocorreu a maior aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira após a adoção das normas do CPC/IASB? (selecione quantos achar necessário)	Semi-aberta	Todas as teorias usadas
14	Você acredita que a mensuração a valor justo, conceito integrante dos padrões contábeis presentes nas normas do CPC/IASB, aproximou a contabilidade gerencial da contabilidade financeira?	Likert (1 a 5)	Isomorfismo normativo
15	Qual o grau de influência da mensuração por valor justo na mensuração para tomada de decisões?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
16	Sua empresa adota o padrão das IASs e IFRSs por força de uma obrigação regulatória ou por exigência da matriz internacional?	Fechada	Isomorfismo coercitivo e normativo
17	Você acredita que após a adoção das normas do CPC/IASB as áreas de controladoria e finanças (e áreas similares) passaram a perceber utilidade nos números apurados pela contabilidade financeira?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional

continua

conclusão			
18	Você identifica que as áreas de controladoria e finanças (e áreas similares) usam as informações produzidas pela contabilidade financeira em seus relatórios e análises gerenciais?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
19	A adoção das normas do CPC/IASB ainda é feita por ajustes individuais ou as operações estão parametrizadas nos sistemas contábeis da empresa no padrão dos CPCs/IFRSs?	Fechada	Teoria Institucional
20	O teste de redução ao valor recuperável de ativos (teste de impairment) passou a ser muito ou pouco usado pelas áreas gerenciais?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
21	O reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de ativos intangíveis conforme as normas do CPC/IASB aumentaram a aceitação de seus montantes apurados pelas áreas de controladoria, finanças, valuation, fusões e aquisições, MIS (e áreas similares)?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
22	O reconhecimento de bens usados para operações de arrendamento mercantil financeiro como ativo pelo arrendatário conforme estabelecido pelas normas do CPC/IASB influenciou significativamente as áreas de controladoria, finanças, avaliação de empresas (e áreas similares) quanto ao valor dos ativos?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
23	As combinações de negócios conforme as normas do CPC/IASB exigem mensuração de valor justo das adquiridas. Esse processo influenciou significativamente a área de controladoria, finanças, avaliação de empresas e áreas que usam esse valor quanto ao valor mensurado para ativos e empresas?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
24	A produção de informações por segmento conforme requisitado para evidenciação pelas normas do CPC/IASB usou os critérios internos de relatórios por canal, produto, cliente e outras divisões?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
25	As provisões apuradas pela contabilidade financeira foram usadas como informação pelas áreas de controladoria, finanças e áreas similares?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
26	A depreciação de ativos imobilizados conforme os critérios econômicos determinados pelas normas do CPC/IASB foi usada pelas áreas de controladoria, finanças e áreas similares?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
27	A mensuração por valor justo das normas CPC/IASB para propriedades para investimentos (investimentos adquiridos com a finalidade de vendê-lo quando estiverem mais valorizados) é usada de alguma forma pela controladoria, finanças e áreas similares?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
28	Os critérios de reconhecimento das receitas estabelecidos pelas normas do CPC/IASB foram usados pelas áreas de controladoria, finanças e áreas similares?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
29	A mensuração de instrumentos financeiros por valor justo determinado pelas normas do CPC/IASB é usada pelas áreas de controladoria, finanças e áreas similares?	Likert (1 a 5)	Teoria Institucional
30	Você acredita que a adoção das normas contábeis do CPC/IASB resultou em uma aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira?	Likert (1 a 5)	Isomorfismo coercitivo, mimético e normativo