

# Grau de aproximação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira em função de convergência às normas do IASB

## *Degree of approximation between Management Accounting and Financial Accounting as a function of convergence with IASB standards*

Luciano Gilio<sup>1</sup>, Luis Eduardo Afonso<sup>2</sup>

### RESUMO

Este trabalho tem por objetivo investigar se a adoção das normas IFRS resultou em aproximação dos conceitos usados tanto pela contabilidade gerencial como pela financeira, em empresas abertas brasileiras. A convergência contábil gerou significativa alteração de padrões na contabilidade financeira como, por exemplo, a mensuração a valor justo de ativos. Por sua vez, a contabilidade gerencial possui discricionariedade na apuração de transações para os tomadores de decisão das empresas. Com base neste quadro, tem-se como hipótese básica deste trabalho que a mesma base referencial, atrelada à essência econômica, dada a adoção das normas internacionais de contabilidade, possa aproximar contabilidade financeira e gerencial. Os procedimentos metodológicos do trabalho dividem-se em duas partes. Na primeira foi feita uma análise qualitativa dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), sendo selecionados os assuntos e normas com provável maior impacto na convergência para a contabilidade financeira e com possível maior relação com a contabilidade gerencial. Neste caso, a análise preliminar levou à exclusão das normas que têm uso praticamente exclusivo para usuários externos. Foram então analisadas apenas normas consideradas mais impactantes pelo próprio CPC, com relação a 11 processos, para a tomada de decisão. Com base nesta seleção, foi enviado um questionário estruturado, com 30 perguntas, a 638 companhias abertas brasileiras, cuja taxa de resposta foi da ordem de 10%. Os resultados evidenciam que, na percepção dos respondentes, ocorreu aproximação entre as contabilidades gerencial e financeira, particularmente nos processos de depreciação, impairment, valor justo de instrumentos financeiros, combinações de negócios, intangíveis e segmentos operacionais. Em que pese o fato de a convergência ser bastante recente, os resultados fornecem evidências positivas no sentido de confirmação da hipótese básica do artigo.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial; Contabilidade Financeira; IFRS; Normas Contábeis Internacionais; Convergência Contábil.

### ABSTRACT

*This paper investigates whether IFRS adoption resulted in significant approach of concepts used by management and financial accounting in Brazilian listed companies. The convergence of accounting standards has generated significant changes in financial accounting. Backed by a conceptual framework based on the primacy of substance over the form in recognition, measurement and disclosure of economic phenomena, the new rules introduced concepts such as fair value measurement of assets. In turn, management accounting has discretion in determining transaction to the decision makers of companies. Based on this framework, it is assumed that the same basic framework, linked to economic substance, can induce the understanding that the adoption of international accounting standards can bring financial and managerial accounting together. The methodology began with a content analysis of selected accounting standards, to identify likely points of greatest relevance to the study. Then, a structured questionnaire was sent to 638 Brazilian companies, completed by just over 10%. Results showed that there were similarities between management and financial accounting, even though not in all cases.*

**Keywords:** Management Accounting, Financial Accounting, IFRS, International Accounting Standards, Accounting Convergence.

<sup>1</sup> Universidade de São Paulo - São Paulo, Brasil - luciano.gilio@usp.br

<sup>2</sup> Universidade de São Paulo - São Paulo, Brasil - lafonso@usp.br

## 1 INTRODUÇÃO

A introdução das normas IFRS gerou grandes mudanças na contabilidade em geral, especialmente na contabilidade gerencial, focada nos usuários internos das empresas, e na contabilidade financeira, elaborada para os usuários externos.

Os números contábeis, oriundos da contabilidade financeira, focada na orientação regulatória, evidenciam o que é permitido ou obrigatório, instituído pelo órgão regulador. Entretanto, formas diversas de aplicação dos conceitos e critérios contábeis são encontradas em outras fontes. Para fins internos da empresa, a geração de informações com base em critérios contábeis é feita pela área conhecida como contabilidade gerencial, conforme especificam Frezatti, Aguiar, & Guerreiro (2007). O foco interno e amenor rigidez no uso de critérios contábeis determinam o conceito de contabilidade gerencial. A característica principal dessa área da contabilidade é o foco no público interno para os processos de tomada de decisão, planejamento, coordenação de pessoas e avaliação de desempenho.

A atual convergência de padrões contábeis regulatórios no Brasil e no mundo tem a intenção de buscar um melhor registro econômico dos eventos (Armstrong, Barth, Jagolinzer, & Riedl, 2010), o que é, de alguma forma, evidenciado na Estrutura Conceitual Básica (Pronunciamento Técnico CPC 00), com a citação da primazia da essência sobre a forma. Como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) representa a adoção das 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 nº 6.404/76 (lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações), levou à adoção das normas internacionais, prevendo que um órgão contábil não estatal (o CPC) elaborasse normas correlacionadas às do IASB. Armstrong et al. (2010) 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 possível considerar que o processo de convergência contábil brasileiro teve início em 2006, com o Comunicado nº 14.659 do Banco Central. Este processo teve continuidade no ano seguinte com a Instrução CVM nº 457 e a Circular Susep nº 357, baseadas nas quais se passou a exigir demonstrações contábeis consolidadas a partir de 2010. Porém, o marco maior deste início de convergência foi a Lei nº 11.638/07, que teve impacto nas demonstrações contábeis já a partir 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 & Van-Breda (1999), 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. Um argumento relevante para a convergência aos usuários da informação fora do universo contábil era a evidenciação da essência dos eventos econômicos das entidades, já que as normas IFRS foram elaboradas de acordo com a **primazia da essência sobre a forma**, conforme o pronunciamento conceitual (Pronunciamento Técnico CPC 00, p. 13).

Por exemplo, a contabilidade passou a registrar em processos de aquisições, ou outras combinações de negócios, elementos que aproximaram o valor das organizações adquiridas de seus valores de mercado observáveis. 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. Nesse processo, a contabilidade gerencial pode influenciar na forma como são apuradas as informações pela contabilidade financeira, pelas características intrínsecas das corporações.

Os critérios de mensuração e reconhecimento são elementos de possível divergência entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira. Entre esses elementos pode ser citada a mensuração da depreciação de ativos a valores econômicos, conforme previsto em norma (CPC 27, p.15). Também pode ser elencada 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.

Para Ansari & Euske (1995), essa nova regulamentação contábil levou a incorporação de novos elementos à contabilidade financeira, dos quais podem ser citados o foco na relevância, a redução da ênfase da confiabilidade e a mudança de uma visão única para uma de múltiplas visões, que é inerente à contabilidade gerencial. Como evidenciam os autores, expressões como **foco no cliente** e **marcação a mercado**, empregadas nos relatórios gerenciais, foram incorporadas às normas contábeis.

Os autores citam ainda que a condição anterior da contabilidade financeira, de uma única visão, poderia excluir muitas informações, empobrecendo a qualidade da informação contábil. Essa visão anteriormente adequada pode ter se tornado desatualizada, gerando até perda de qualidade da informação. É possível interpretar que a convergência da contabilidade financeira com a gerencial (que é rica em diversidade de padrões e visões) poderia aumentar essa qualidade.

No entanto, tem havido historicamente separação entre contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. Deve ser notado que ambas apresentam conceitos e critérios minimamente similares, sendo possível que a adoção das normas IFRS tenha contribuído para a aproximação da prática das duas modalidades de contabilidade.

Com base no cenário apresentado, o objetivo primário deste trabalho é investigar qual foi o grau de aproximação entre os conceitos usados pela contabilidade gerencial e os conceitos determinados para a contabilidade financeira após a convergência contábil brasileira às normas IFRS (adoção dos CPCs).

O primeiro objetivo secundário é identificar os conceitos em que há maior propensão à aproximação entre contabilidade financeira e gerencial, tendo como base as normas internacionais. O segundo 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 o 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.

Na contabilidade financeira há limitações quanto ao reconhecimento, à mensuração e à evidência de determinados valores. Essas informações acessíveis aos usuários externos por meio dos relatórios contábeis são algumas vezes incompletas e imperfeitas em relação às demandas por informação de alguns grupos de usuários. Assim, dado que usuários internos e externos podem ter diferentes necessidades informacionais, eventualmente as informações podem ser reprocessadas para geração de novas informações na contabilidade gerencial, para atingirem os objetivos de sua elaboração.

Com base neste contexto, este artigo está dividido em mais quatro seções, além desta introdução. A seção 2 contempla os principais aspectos da interação entre a contabilidade gerencial e a financeira. A seção 3 apresenta a análise da base normativa. A seção seguinte descreve a metodologia do trabalho, seguida dos resultados, reportados na seção 5. Os comentários finais estão na sexta e última seção.

## 2 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE FINANCEIRA

Os números contábeis apresentados pelas empresas seguem normas e conceitos funda-

mentais da contabilidade. Entre outros atributos, devem manter sua confiabilidade e garantir que não haja nenhuma forma de manipulação. Dado que as normas contábeis seguem características qualitativas de um referencial conceitual em desenvolvimento constante, há grande número de normas contábeis nos diversos países (e o Brasil não é uma exceção), conforme apontam Lopes & Martins (2005).

A própria existência das normas é originada pela busca de segurança e confiabilidade (ou objetividade) em períodos de crises financeiras intensas (Iudícibus & Lopes, 2012), em que o usuário não demanda mais do que a relevância da informação (Hendriksen e Van Breda 1999, p. 97). As demonstrações contábeis podem não conter toda a informação relevante, mas, essa deveria estar contida nas notas explicativas e no conjunto integrante dos relatórios financeiros. Por outro lado, a contabilidade gerencial, por apresentar liberdade de critérios (Frezatti et al., 2007, p. 16), possibilita a incorporação de características ausentes da contabilidade financeira. Essa maior liberalidade ocorre na contabilidade gerencial ainda que traga aspectos contestáveis do ponto de vista conceitual.

Os ativos intangíveis gerados internamente, apesar de inicialmente não aparecerem na contabilidade financeira, principalmente devido à dificuldade de mensuração, aparecem formalmente nas combinações de negócios. Segundo Costa, Carvalho, & Lemes (2006), as normas do IASB permitem e exigem a contabilização de ativos intangíveis nas combinações de negócios, mesmo os gerados internamente na adquirida. A contabilidade gerencial poderia investigar a presença de ativos intangíveis gerados internamente na empresa. Todavia é necessário que haja interesse de usuários internos em obter essa informação. Para Antunes, (2006), a controladoria tem a função de definir investimentos em ativos intangíveis, mas a grande justificativa para a ausência de sistemas estruturados de mensuração desses investimentos seria a dificuldade em sua mensuração.

Há exceções para valores relacionados a ativos intangíveis gerados internamente que

têm reconhecimento exigido na contabilidade financeira. No entanto, alguns desses elementos exigidos sofrem intensa regulação, como projetos de softwares e novos produtos quando na fase de desenvolvimento, de acordo com o pronunciamento CPC 04 (Ativo Intangível). Conforme desenvolve (Martins, 2002), grande parte dos ativos intangíveis contabilizáveis pelas normas contábeis então em vigor no Brasil decorre 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. Esta é uma evidência da divergência entre as premissas econômica e normativa. Sobre este ponto ver também Iudícibus, Martins, Gelbcke, & Santos (2010, cap. 13).

O capital intelectual e as marcas são exemplos da complexidade para reconhecimento e evidenciação. Lev (2005) explica que a falta de mercados, as dificuldades para negociação, a duração limitada e a falta de controle completo dificultam o reconhecimento contábil de ativos intangíveis.

Outro exemplo relevante é a contabilização da depreciação de ativos, cujo conceito é apresentado no CPC 27. Por muito tempo, a depreciação foi contabilizada de forma linear, conforme a legislação tributária, com pouca atenção à vida útil do ativo. A contabilização da depreciação sob uma perspectiva econômica apresenta um conceito de diminuição de valor pelo uso do ativo. Os ativos imobilizados são então contabilizados de acordo com as novas normas contábeis, em conformidade com a essência dos ativos, deduzindo-se de seu valor o montante consumido pelo seu uso. Entretanto, a contabilidade gerencial pode ou não considerar a depreciação desses elementos tal qual a norma contábil define.

Para Frezatti *et al.* (2007), a contabilidade financeira passa por problemas para dar respostas aos seus agentes, enquanto a contabilidade gerencial sofre outros tipos de pressões, como agilidade e clareza. Para os autores, vários aspectos diferenciam contabilidade gerencial e



financeira, entre os quais os principais são: aplicação de princípios, foco de análise, grau de confiabilidade, agentes envolvidos e frequência de emissão de relatórios. A liberdade de escolha dos princípios é uma diferença relevante, pois princípios como realização da receita, custo histórico como base de valor e, principalmente, prudência podem apresentar discordância entre as contabilidades gerencial e financeira. Cada uma tem perspectivas distintas entre usuários interno e externo, o que influencia o conteúdo em diversas dimensões, como análise global ou em unidade de negócios, centros de custos e resultados, entre outros. O grau de confiabilidade é divergente já que há uma estrutura de averiguação e garantia de confiabilidade para a contabilidade financeira, com auditorias e controles internos e externos específicos; já, para a contabilidade gerencial, a liberdade é maior. Na contabilidade financeira há usuários da informação externos: órgãos reguladores, acionistas, provedores de fundos externos. Na contabilidade gerencial, os acionistas ou gestores são os maiores influenciadores. A frequência de relatórios é uma clara distinção entre as contabilidades: a financeira divulga informações conforme os prazos regulatórios e a gerencial segundo a necessidade de informação do agente interno. E, por fim, na contabilidade financeira há exigência legal de profissionais habilitados; diferentemente da contabilidade gerencial.

Para Zimmerman (2010), o sistema de contabilidade interno é um importante componente do sistema de informações, sendo a base para a tomada de decisão. Pesquisa do autor em empresas dos EUA mostra 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 estoques.

O mesmo autor ressalta que nas empresas pode haver incerteza oriunda de relatórios que apresentam diferentes números para o mesmo conceito. Além disso, há críticas ao uso da informação dos sistemas contábeis para a tomada de decisão, dado que estes usam muitas bases para a mensuração, como o custo histórico e não o 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.

Em uma análise ampla, pode-se partir da percepção da diferença entre contabilidade gerencial e financeira por autores como Anderson, Needles e Caldwell (1995); Louderback, Dominiak e Holmen (2000); Horngren, Sundem e Stratton (2004). Identifica-se que há convergência na definição dos usuários principais das informações pela contabilidade gerencial ou financeira (usuário interno e externo respectivamente).

Hemmer e Labro (2008) mencionam que propriedades de sistemas de gestão e de contabilidade financeira não são independentes. Para os autores há uma perspectiva preocupante na área gerencial: a tendência prática é de aproximação com a contabilidade financeira; porém na pesquisa acadêmica há distanciamento entre ambas. Essa possibilidade de aproximação já havia sido mencionada por Drury e Tayles (1997) e principalmente por Joseph *et al.* (1996). Os autores desenvolvem o argumento de Johnson & Kaplan (1991), de que a contabilidade gerencial poderia ter sofrido um processo de dominância, o que faria com que perdesse relevância. Hemmer e Labro (2008) identificam a existência de um vácuo na literatura contábil sobre (potenciais) ligações entre os sistemas de contabilidade gerencial e financeira.

Richardson (2002) mostra evidências inconclusivas a respeito da dependência de uma contabilidade perante outra. Parece haver evidências de dominância principalmente no que se refere à disputa por postos de trabalho para campo profissional.

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 apresentaria forte interação entre as áreas financeira e gerencial.

Define-se, portanto, contabilidade gerencial, e suas principais variantes, de forma dis-

tinta de contabilidade financeira. As normas internacionais ao integrarem a essência sobre a forma na contabilidade financeira criaram uma possibilidade de estreitar a relação ainda pouco estudada com a contabilidade gerencial.

### 3 ANÁLISE DA BASE NORMATIVA

A primeira etapa dos procedimentos metodológicos do trabalho foi a escolha da base normativa das normas contábeis. O corpo de normas contábeis produzidas pelo IASB, intitulados pronunciamentos contábeis internacionais (*International Accounting Standards - IAS*) e atualmente pronunciamentos internacionais para relatórios financeiros (*International Financial Reporting Standards - IFRS*), forma a base conceitual da contabilidade financeira adotada internacionalmente<sup>3</sup>. Com a convergência contábil brasileira às normas do IASB, o CPC adotou as normas internacionais seja por meio de pronunciamentos técnicos, intitulados CPCs, que se correlacionam aos pronunciamentos IAS e IFRS, seja pelo estabelecimento de critérios para a adoção direta das normas.

As normas contábeis passaram por uma fase de adoção, tendo sido aceitas pelos diversos órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), entre outros. Essa fase de adoção ocorrida entre 2008 e 2009 foi finalizada, tendo restado algumas restrições específicas de alguns dos órgãos reguladores. Nesse processo a CVM foi o principal órgão de regulamentação da adoção de CPCs, IAS e IFRS.

Em 2010, o CPC emitiu documento que destaca os pronunciamentos emitidos na convergência contábil brasileira. Nesse texto, ficam evidenciados pontos de maior impacto em relação às normas contábeis anteriores. Conforme citado no documento:

[...] 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 objetivo deste trabalho, foi realizada uma análise qualitativa, sendo selecionados os assuntos e as normas com provável maior impacto na convergência para a contabilidade financeira e com possível maior relação com a contabilidade gerencial. Análise preliminar levou à exclusão das normas que têm uso praticamente exclusivo para usuários externos, como a primeira adoção ou critérios para apuração de lucro por ação. Apesar de ser considerada a possibilidade de algumas interseções relevantes no uso gerencial dessas informações, não foram identificados maiores impactos, o que justificou sua exclusão.

A primeira parte da análise refere-se à ênfase em algumas normas, consideradas apenas as mais impactantes pelo próprio CPC. Considerou-se que essas normas têm forte relação com a contabilidade gerencial para a tomada de decisão, tendo como base seu impacto econômico.

A base conceitual (de onde são extraídos os conceitos) de todas as outras normas da contabilidade financeira e a estrutura conceitual básica é o CPC 00. Nesse documento encontra-se a definição da primazia da essência sobre a forma nas normas internacionais. Esse é um diferencial presente nesse referencial, que centralizou o que antes era denominado por princípios contábeis geralmente aceitos (PCGA)<sup>4</sup>. Este é um resultado da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis no Brasil. O princípio econômico e a

<sup>3</sup> Conforme explica Weffort (2005), os esforços para a convergência contábil internacional iniciaram-se efetivamente, em 1973, com a criação do *International Accounting Standards Committee* (IASB). Outros órgãos relevantes são o *International Federation of Accountants* (IFAC), que tem a seu cargo estabelecer padrões de auditoria, ética, educação e contabilidade gerencial e o *International Organization of Securities Commission* (IOSCO), aliado do IASB como organização que congrega atualmente mais de 120 órgãos reguladores de Bolsas

<sup>4</sup> Não se pode esquecer também da Estrutura Conceitual da Contabilidade publicado pela Fipecafi em 1986 e referendada pela Instrução CVM 029 do mesmo ano, que já tratava de uso da essência ao invés da forma.

aproximação da informação para a tomada de decisão, considerados com esse Pronunciamento, são observados no CPC 00 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2009) 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” (p. 15).

O CPC 01 (Redução ao Valor Recuperável de Ativos) trata de um tema relevante para a contabilidade gerencial já que a alteração de valor tende a ser reconhecida no ato da identificação, independentemente de o evento já ter ocorrido. Entretanto, ao contrário da permissão normativa, pode ocorrer tanto acima quanto abaixo do saldo momentâneo, o que revela uma diferença significativa. 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 efetivamente possuídos pela empresa que os registra.

O CPC 04 (Ativo Intangível) e o CPC 15 (Combinação de Negócios) dizem respeito à contabilização de ativos intangíveis e *goodwill*, inclusive gerados internamente, e no reconhecimento e mensuração em situações de aquisições, fusões e outras combinações de negócios, incluindo o eventual ágio. O CPC 04 estabelece a conta para ativos intangíveis, visando eliminar uma dificuldade conceitual que havia no Brasil com o tratamento de ativos diferidos, intangíveis e despesas antecipadas, ao agrupar conteúdo conceitualmente similar.

O CPC 15 usa 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 relações mais claras entre informações geradas para o usuário interno, que estão incluídas na nova contabilidade financeira.

Há muitos elementos significativos nessa norma. O primeiro é a definição da entidade adquirente e da adquirida. O segundo é 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 geração interna, pois foram comprados com o conjunto de ativos e passivos). O terceiro é o valor do ágio, definido como um valor residual entre os ativos e passivos a valor justo e valor pago, o que tende a diminuir fortemente esse valor em relação à prática anterior. Por fim, o valor do ágio no ativo não é amortizado, inexistindo discricionariedade de período de amortização. O critério anterior era conceitualmente errôneo, já que não há argumentos para a consideração de cinco, dez ou vinte anos ao invés de qualquer outro período definido de forma discricionária.

Para a norma de arrendamento mercantil, CPC 06 (Operações de Arrendamento Mercantil), o impacto é significativo já que, pela mensuração e reconhecimento desse item na contabilidade financeira, muitos ativos das empresas eram enquadrados como arrendamento operacional para que não fossem reconhecidos nos balanços patrimoniais, o que não era adequado, de acordo com a essência econômica. Com a implantação do padrão internacional, ativos e passivos devem ser contabilizados por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, igual ao valor presente dos pagamentos mínimos. Já o arrendamento operacional deve ser contabilizado como um contrato de locação e por seus atributos econômicos, independente dos aspectos jurídicos. Mais detalhes sobre este tema podem ser encontrados em Fioravante e Salotti (2009).

Os CPCs 02 e 11, que se referem aos efeitos da taxa de câmbio e à conversão e aos contratos de seguros, respectivamente, não foram selecionados para aprofundamento da análise, pois não apresentam percepção de relação relevante com a contabilidade gerencial. 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 cri-

tério único, enquanto o foco de análise gerencial depende muito do uso da informação.

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 que critérios de rateio de custos, típicos da contabilidade de custos, sejam aplicados a determinados segmentos básicos da entidade e reportados aos usuáριοs externos da informação contábil. Essa norma exige que haja divulgação de informações sobre receita, lucro e ativos de cada segmento operacional da entidade, informações sobre o grau de dependência dos principais clientes e, também, informações geográficas. No parágrafo 33 do CPC 22 (CPC, 2009) que trata de informações sobre área geográfica, é evidenciada 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. (p. 12)”.

Quanto à constituição de provisões, regulamentada pelo CPC 25 – Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes – na contabilidade financeira, há a possibilidade de discricionariedade de tratamento, o que poderia facilitar a suavização e o gerenciamento de resultados. O principal critério é de que se deve provisionar o valor se o caso for considerado provável. Quando o caso for considerado como possível, os valores não devem ser provisionados, pois são apenas contingentes. Assim, a consideração de tratamento diferenciado para a essência econômica, na tomada de decisão é ainda mais necessária.

A argumentação exposta para as provisões é válida, de forma similar, para a constituição da depreciação de itens do ativo imobilizado, o que é regulamentado pelo CPC 27 (Ativo Imobilizado). A depreciação dos ativos e a respectiva despesa de depreciação são regulamentadas de forma que sejam contabilizadas pelo atributo econômico do consumo do ativo, afastando-se de regras práticas, como a 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: a contabilização dos ativos da empresa pelo valor justo. Nesse caso, ativos adquiridos com a intenção de investir devem ser evidenciados a valor justo (havendo duas alternativas de se fazer isso). Portanto, as novas normas contábeis tendem a enfatizar os tratamentos internos para tomada de decisão de uma contabilidade voltada para a correta mensuração da essência econômica desses eventos, diferentemente do tratamento contábil anterior, com base exclusivamente no custo histórico como base de valor.

Os CPCs 17, 20 e 29, a respeito de construção, custos de empréstimos e ativos biológicos, respectivamente, não foram selecionados. Considerou-se que não apresentam evidências de relação ampla ou relevante com a contabilidade gerencial. Não houve mudança significativa para os contratos de construção. Os custos de empréstimos de ativos que demoram longos períodos para serem finalizados são alocados no próprio ativo e são específicos para empresas da área de construção civil. E as definições de ativos biológicos são muito específicas, pois tratam da contabilização de animais ou plantas em vida.

O CPC 30 (Receitas) é uma norma fundamental para muitos eventos econômicos que evidencia divergência entre as contabilidades financeira e gerencial. Neste caso, a essência econômica foi adotada de forma clara. Por exemplo, quando há mais de um componente identificável nas receitas geradas, deve estar refletida na contabilização a substância econômica da transação. 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 a origem das receitas.

Já a maior diferença 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 tra-



tamento a valor justo de instrumentos financeiros por parte da contabilidade gerencial deve ser investigado, 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, que trata dos tributos sobre o lucro, além de ser assunto complexo e específico, não sofreu alterações tão significativas. O CPC 33 é igualmente específico a respeito de tratamento de um evento econômico que apresenta 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 diferença reflete-se em um aspecto societário, já que no Brasil há um foco de atuação contábil nas demonstrações individuais, o que é diferente nas normas IFRS, que focam as demonstrações consolidadas. Assim, não foi considerado ser prioritário tratar dessa norma no presente estudo. O CPC 37, que trata da adoção inicial de normas, é focado, claramente, na própria contabilidade financeira. Desta forma, não há interação econômica relevante que justifique sua escolha.

Concluindo, a análise efetuada mostrou evidências de que esses 11 pontos de destaque dos normativos (CPC 00, 01, 04, 06, 15, 22, 25, 27, 28, 30 e 38) devem ser importantes na convergência. Por este motivo, foram selecionados, no tocante à relevância e impacto (relação) na contabilidade gerencial.

Existe um elevado grau de discricionariedade, inerente à seleção dos pontos de destaque das normas. Complementa-se a isso que não é possível que apenas uma pesquisa consiga abarcar todas as especificidades dos diversos pronunciamentos contábeis.

#### 4 METODOLOGIA

Na seção anterior foram definidos os processos da contabilidade financeira, com base nos pronunciamentos do CPC, objeto de análise de conteúdo. Com base nesta escolha, elaborou-

-se um questionário, que buscou captar os pontos mais importantes de relação entre as contabilidades financeira e gerencial.

A pesquisa da aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira configura-se em um projeto exploratório, com poucas contribuições anteriores e que teve dois caminhos distintos: um aprofundamento para melhor compreensão de fenômenos e 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.

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.

Assim, Martins e Theóphilo (2009, p. 107) citam que: “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 são usados na análise, fez-se prioritário o uso de análises de conteúdo, técnica da pesquisa qualitativa. Nessa técnica, buscou-se a essência do texto nos detalhes, não se restringindo ao texto propriamente dito, mas, também, aos detalhes do contexto e à inferência extraída dele (Ibid., p.99). E foi usada técnica combinada de coleta de dados por questionário eletrônico em uma abordagem com foco quantitativo. Seu planejamento e operacionalização exigiram cuidados específicos para esse tipo de pesquisa.

Para amparo metodológico da pesquisa, em especial o desenvolvimento do questionário aplicado, foram usados elementos da teoria institucional. O conceito desenvolvido por Oliver (1992) para desinstitucionalização tem seu uso em compreender as dificuldades da alteração institucional dentro das empresas, para con-

ceitos recém-introduzidos após a adoção do padrão internacional. Em seu texto (p. 563) o autor 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.

DiMaggio e Powell (1983) tratam da teoria institucional e apresentam 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 maior competitividade e eficiência que seriam esperadas. 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. Esses elementos são usados como amparo na construção de questionamentos, já que oferecem referências de justificativas comuns para adoção de normas ou resistência, eventualmente assimilação dos conceitos por pressões externas, e outras referências.

#### 4.1 Operacionalização do questionário

Para a presente pesquisa, foi feito uso de um questionário eletrônico, enviado por correio eletrônico. O questionário continha 30 questões, disponibilizado em servidor do Google Docs. Continha duas partes: uma introdução, com perguntas a respeito de informações gerais, como nome, cargo e função, e um segundo conjunto, com perguntas específicas relacionadas aos objetivos da pesquisa. O questionário está disponibilizado no Anexo.

Segundo Marconi e Lakatos (2012), deve haver um ordenamento lógico para as perguntas de um questionário. Inicialmente, deve haver uma introdução (aquecimento da pesquisa) que não contemple os objetivos principais. Esta recomendação foi seguida com o emprego de perguntas iniciais relacionadas à

identificação, em que pouca reflexão ou personalidade eram exigidas. Posteriormente, foram mescladas questões 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.

Na maior parte das perguntas, que gravavam respostas em escala *likert* de cinco pontos, procura-se analisar conforme uma escala ordinal. De forma geral, os respondentes deveriam expressar seu grau de concordância em relação a diversos temas.

#### 4.2 População de empresas abertas

O questionário foi enviado para todas as empresas abertas do país. As informações das empresas foram obtidas primariamente por meio do banco de dados público de cadastro das companhias abertas brasileiras, disponível no site da CVM no endereço <http://www.cvm.gov.br/port/cadastro/ftp.asp>. A esse banco de dados foram acrescentados os endereços de correio eletrônico obtidos por contato direto com as companhias abertas e entidades a elas relacionadas. Também, foi complementado pelo banco de dados das companhias abertas integrantes da Revista Melhores e Maiores®.

Em 31.12.2010, havia 638<sup>5</sup> empresas abertas brasileiras em situação operativa. Assim, foi calculada, com base nessa população, a amostragem da população finita. Houve 66 respostas, o que representa pouco mais de 10,3% do total. Dado o reduzido número de respondentes, empregou-se o procedimento reportado em Fávero, Belfiore, Chane Silva (2009) para verificar se este total de respostas pode ser considerado significativo em relação ao total. Para um grau de confiança de 90%, seriam necessários 61 questionários respondidos, valor inferior aos 66 respondentes obtidos. Desta forma, é possível considerar como válida, dado o grau de confiança estabelecido, que a amostra é significativa.

<sup>5</sup> Informação obtida por meio do *software* Economática.

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 12) e Sampieri, Collado, & Lucio (2006, p. 287), é importante que haja confiabilidade e validade de aplicação do instrumento escolhido, quando da aplicação de um questionário de pesquisa. O coeficiente Alfa de Cronbach 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.

Conforme Martins & Theóphilo (2009) explicam, quando o valor do Alfa de Cronbach for superior a 70% (ou 0,7), pode-se considerar que há confiabilidade das medidas. Usou-se o programa de informática (SPSS)<sup>®</sup>, 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.

Adicionalmente, foi usado o teste de Mann-Whitney. Este é o teste não paramétrico mais empregado para duas amostras independentes com variáveis ordinais (Siegel & Castellan, 2006). Esse teste foi realizado a fim de se compreender a relação entre dois subgrupos considerados como fundamentais na pesquisa desenvolvida: os respondentes que se definiram como responsáveis por contabilidade financeira em suas empresas e os que se definiram como responsáveis por contabilidade gerencial.

## 5 RESULTADOS

O objetivo deste trabalho é 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. Foram selecionados onze processos, com base nos quais foi elaborado um questionário, visando obter informações sobre as companhias abertas.

A maior parte dos respondentes ocupa cargos gerenciais, sendo que os profissionais de contabilidade gerencial representam 51% e os profissionais da contabilidade financeira, 35%. Cerca de 60% dos

respondentes têm como função predominante a tomada de decisões dentro da empresa, contraposto aos 34% que responderam que sua função é atender órgãos reguladores. Cabe ressaltar que essa maioria é verificada, ainda que dez respondentes que se consideram estar desempenhando função com predomínio para a tomada de decisão não sejam oriundos da contabilidade gerencial.

Cerca de 90% 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 demonstrações 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. Há uma expressiva parcela (46%) que ainda o faz por ajustes manuais. 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. Conforme a Figura 1, os processos mais citados foram depreciações (41 vezes), *impairment* (39 vezes), valor justo de instrumentos financeiros (38

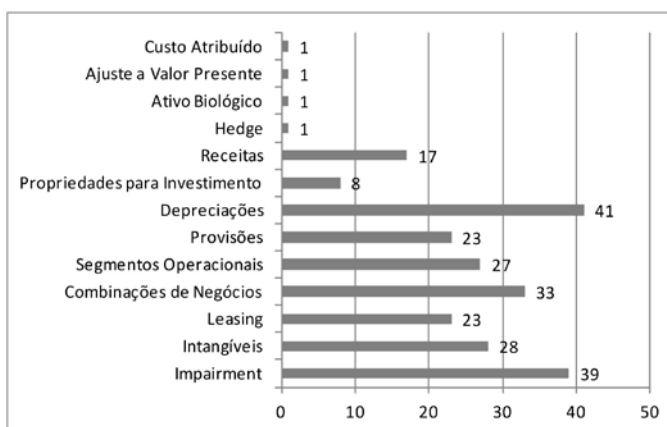


Figura 1 – Principais Processos.  
Fonte: dados da pesquisa.

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 parte significativa (43,9%) dos respondentes entendeu que práticas gerenciais foram adotadas por serem mais comuns ou mais recomendadas no mercado, independente de determinação normativa (ver Tabela 1). Ressalta-se que a adoção de uma prática já aceita por ser mais praticada ou mesmo mais recomendada oferece

indício de que, conforme o conceito de isomorfismo mimético institucional sugere, houve uma tendência à aceitação de práticas do mercado. Entretanto, isso pode ser questionado por se identificar que está se tratando de aproximadamente apenas metade dos respondentes que concordam com o uso mencionado.

Grandeparte (44,6%) dos respondentes entende que conceitos ou práticas gerenciais já usados na contabilidade gerencial de suas empresas foram utilizados na contabilidade financeira, o que aparece em destaque na Tabela 1. Este valor reforça a possibilidade de ter ocorrido isomorfismo mimético (DiMaggio & Powell, 1983). Número expressivo (43,9%) entende que práticas com premissas não fundamentadas em princípios econômicos na maior parte ainda permanecem após a adoção do novo padrão. A desinstitucionalização de conceitos preconizada por Oliver (1992) pode não ter ocorrido para esse tema e isso pode ser

Tabela 1 - Resultados de Frequência.

Questão	Fundamento / Processo	Frequência das Escalas em Destaque	Aproximação
9	Essência sobre a forma / Sem ajustes	35,4%	Sim
10	Práticas adotadas mais comuns ou mais recomendadas no mercado	43,9%	Sim
11	Práticas gerenciais já usadas foram incluídas na contabilidade financeira	44,6%	Sim
12	Permanência de fundamentos não econômicos	43,9%	Não
14	Valor justo gerou aproximação	65,2%	Sim
15	Valor justo é usado na tomada de decisão	63,6%	Sim
17	Valorização da contabilidade na controladoria	54,5%	Sim
18	Controladoria está usando a contabilidade financeira	76,9%	Sim
20	Teste de <i>impairment</i>	34,4%	-
21	Ativos Intangíveis	39,1%	Sim
22	Arrendamento Mercantil	51,7%	Não
23	Combinações de Negócios	44,4%	Sim
24	Informações por Segmentos	70,5%	Sim
25	Provisões	70,3%	Sim
26	Depreciação	71,2%	Sim
27	Propriedade para Investimentos	38,3%	Sim
28	Reconhecimento de Receitas	65,6%	Sim
29	Valor Justo de Instrumentos Financeiros	66,2%	Sim

Nota: Fonte: dados da pesquisa.



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 65,2% dos respondentes, esse conceito aproximou a contabilidade financeira da gerencial. Fica evidente que o conceito de valor justo, para 63,6% do total, tem grande influência na tomada de decisão das empresas, frequência expressiva destacada na Tabela 1. 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.

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 76,9% afirmaram que a controladoria está efetivamente usando informações da contabilidade financeira em seus relatórios e análises gerenciais. Esse número representa uma notável evidência de relação de proximidade entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira, que, conforme exposto anteriormente, não é algo comprovado em textos acadêmicos anteriores. Isso representa uma institucionalização de parte da realidade da contabilidade gerencial para elaboração da contabilidade financeira.

Ao serem questionados a respeito de aproximação entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial nos processos selecionados, para 34,4% dos respondentes o teste de *impairment* de ativos não foi significativamente usado pelas áreas gerenciais, conforme destacado na Tabela 1. O mesmo fenômeno ocorreu para as respostas à aceitação dos ativos intangíveis reconhecidos pelas normas internacionais, com uma distribuição relativamente equilibrada entre as alternativas. Foram 28,1% de respostas nos itens 1 e 2, 39,1% nos itens 4 e 5, a maior frequência de respostas, que também pode ser conferido na Tabela 1, 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. Entre os que responderam, a maioria (51,7%) acha que não houve influência na ava-

liação 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 do tema, ainda em desenvolvimento, e a conseqüente falta de consenso a esse respeito, mesmo que esse seja um dos processos em que esteja mais evidente a primazia da essência sobre a forma.

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% consideram ter ocorrido uso de critérios internos na evidenciação na contabilidade financeira, o que aparece em destaque na Tabela 1. 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), destaques da Tabela 1, e poucas respostas para os itens 1 e 2 (10,9% e 12,2%).

A questão relacionada ao processo propriedade para investimentos não foi respondida em seis questionários, quantidade mais elevada de abstenções, mesmo número da questão que tratou do processo arrendamento mercantil. Este fato provavelmente ocorreu devido a este 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 ao valor justo de instrumentos financeiros, com 65,6% e 66,2% que responderam favoravelmente (itens 4 e 5), respectivamente.

Por meio de duas questões distintas (questões 7 e 30), porém, formuladas de forma ligeiramente modificada foi possível identificar (uma no início e outra ao final do questionário) que parcela expressiva dos respondentes entendeu que após a adoção das normas internacionais houve aproximação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. A

porcentagem foi de 46% para os itens 4 e 5, quando perguntados no início do questionário e de 62,2%, no final. Ressalte-se a baixa proporção de respondentes, tanto na questão inicial, quanto na final, que consideraram não ter havido nenhuma aproximação, conforme evidenciado na Figura 2.

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 tende 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 ênfase em relação ao que foi percebido no grupo de respondentes da contabilidade gerencial.

Nas combinações de negócios, verificou-se uma proporção mais elevada de respostas confirmando essa aproximação no grupo de respondentes da contabilidade financeira 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 diferença nas citações de processos entre os dois grupos, com exceção do processo relativo a provisões.

Na questão que tratou da aproximação, o grupo de respondentes da contabilidade gerencial 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 influenciado mais esse grupo do que aos demais.

Com base neste fato, a fim de fazer uma análise dos respondentes que afirmaram que muitos conceitos oriundos da contabilidade gerencial foram aplicados na contabilidade financeira por determinação normativa, foi realizada uma análise específica para esse grupo, denominado **normativo**. Dessa subamostra, entende-se que para 32 dos 36 respondentes, ocorreu aproximação entre as contabilidades 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. Deste modo é provável que tenha se verificado forte influência normativa nesses processos sugeridos.

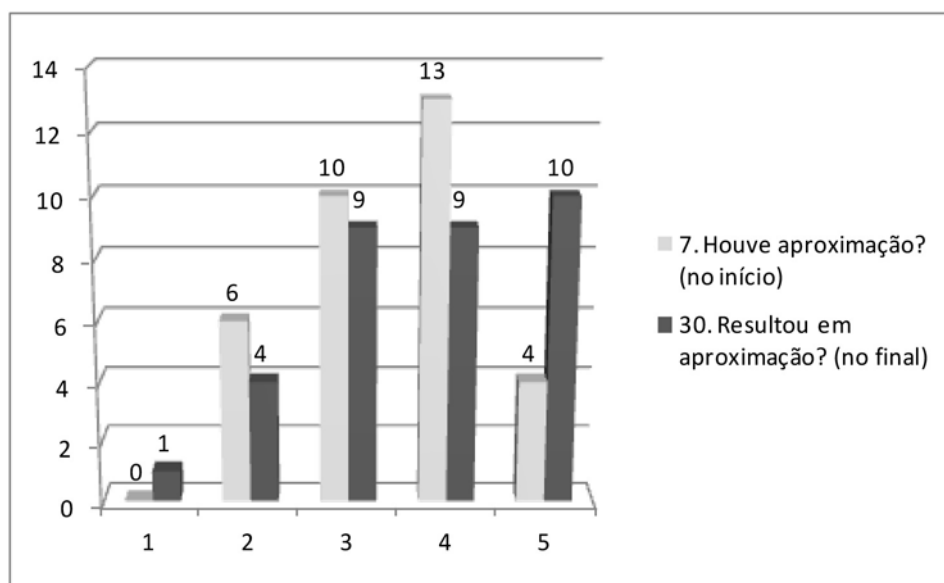


Figura 2 – Aproximação Percebida.  
Fonte: dados da pesquisa.

A semelhança (ou diferença) entre os dois grupos principais da pesquisa foi verificada por meio do teste não paramétrico de Mann-Whitney, aplicado às respostas do questionário. 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. Os resultados dos testes para cada variável indicam a não rejeição da hipótese nula para praticamente todas as questões aplicadas. Desta forma, há evidências estatisticamente significativas que as médias dos dois grupos são iguais. Assim, pode-se inferir que não há diferença substancial entre esses dois grupos. A exceção ocorreu apenas para as questões que trataram de ativos intangíveis e de provisões.

## 6 COMENTÁRIOS FINAIS

Neste artigo foi empregado um instrumento de coleta de dados estruturado direcionado às empresas abertas brasileiras, tendo por base a teoria abordada no referencial conceitual e nos pronunciamentos do CPC escolhidos. Espera-se que este trabalho possa ter contribuído com a avaliação das percepções dos respondentes no contexto da convergência contábil brasileira às normas internacionais e, assim, atingir o objetivo principal de investigar qual foi o grau de aproximação entre os conceitos usados pela contabilidade gerencial e os conceitos determinados para a contabilidade financeira.

Pode-se inferir que, de forma genérica, os resultados apontam para algumas direções. Considera-se que há significativas evidências de aproximação entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial. Em alguns processos, tornam-se mais evidentes essas aproximações, enquanto em outros, como o processo de arrendamentos mercantis, essa aproximação ainda não foi claramente identificada.

Alguns resultados merecem destaque. O primeiro deles é o teste de recuperabilidade de

ativos, para o qual seria útil verificar com maiores detalhes se algum usuário interno de fato está usando essa informação para a tomada de decisão. Com base neste achado, outras investigações são possíveis. Pode ser citada a investigação da complexidade de evidenciação de informações por segmento por parte das empresas, que pode resistir em mostrar critérios gerenciais ao público externo, em que se incluem os concorrentes. Pode-se tentar entender melhor as percepções entre os dois grupos 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, 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. De forma correlata, pode-se considerar que a experiência brasileira possa servir como parâmetro para outros países que venham a passar por processo similar de convergência aos padrões do IASB.

Além do objetivo fundamental, foram definidos objetivos específicos, entre eles o de identificar os conceitos em que há maior propensão à aproximação entre contabilidade financeira e gerencial, tendo como base as normas internacionais. Para esse objetivo proposto, foram identificados 11 pontos de maior destaque, os quais foram usados para a elaboração do questionário aplicado. Outro objetivo específico estabelecido foi o de investigar se as empresas brasileiras perceberam a convergência contábil aos padrões internacionais como uma aproximação aos conceitos econômicos no reconhecimento e na mensuração de eventos, o que obteve resultados congruentes aos do objetivo primário.

E outro objetivo específico foi de identificar se há diferença de entendimento e interpretação da possibilidade de aproximação entre os públicos relacionados à contabilidade

gerencial e financeira, o que não foi observado para a maioria dos processos, apesar de não ser para todos. Dessa forma, esses dois grupos entendem e interpretam que a aproximação ocorreu, mas não da mesma forma para todos os assuntos questionados.

É necessário apontar algumas possíveis limitações da pesquisa. Uma delas é o emprego de percepções dos respondentes para várias questões. 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 poderão buscar estudar o fenômeno diretamente. Da mesma forma, deve ser lembrado que o número de respondentes, embora significativo estatisticamente, é pequeno, o que torna necessária cautela na generalização dos resultados.

A pesquisa trata das percepções da aproximação à realidade econômica, com algumas questões sobre o uso, mas não aprofunda se de fato essas informações são usadas pelo gestor interno. Um estudo de caso poderia ajudar a estudar com maior profundidade alguns dos pontos levantados.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anderson, H. R., Needles, B. E., & Caldwell, J. C. (1995). *Managerial Accounting* (p. 752). Boston: Houghton Mifflin.
- Ansari, S., & Euske, K. J. (1995). Breaking down the barriers between financial and managerial accounting: A comment on the Jenkins committee report. *Accounting Horizons*, 9(2), 40-43.
- Antunes, M. T. P. (2006). A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(41), 21-37. doi:10.1590/S1519-70772006000200003
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2010). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85(1), 31-61. doi: 10.2308/accr.2010.85.1.31
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Recuperado em 18 de julho de 2009, de [http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Recuperado em 18 de agosto de 2011, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível. Recuperado em 18 de agosto de 2011, de [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil. Recuperado em 18 de agosto de 2011, de [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinações de Negócios. Recuperado em 27 de julho de 2009, de [http://www.cpc.org.br/pdf/CPC15\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC15_R1.pdf).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 22 – Informações por Segmento. Recuperado em 18 de agosto de 2011, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC22.pdf>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Recuperado em 18 de agosto de 2011, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC25.pdf>.> Acessado em: 18/08/2011.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Recuperado em 16 de julho de 2009, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC26.pdf>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Recuperado em 29 de julho de 2011, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27.pdf>.



- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento. Recuperado em 29 de julho de 2011, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC28.pdf>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas. Recuperado em 02 de janeiro de 2010, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC30.pdf>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Recuperado em 18 de agosto de 2011, de <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC38.pdf>.
- Costa, F. M. da, Carvalho, L. N. G. de, & Lemes, S. (2006). *Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005* (p. 288). São Paulo: Atlas.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. doi:10.1016/S0742-3322(00)17011-1
- Drury, C., & Tayles, M. (1997). Evidence on The Financial Accounting Mentality Debate: a Research Note. *The British Accounting Review*, 29(3), 263-276. doi:10.1006/bare.1996.0045
- Fávero, L. P. L., Belfiore, P. P., Chan, B. L., & Silva, F. L. Da. (2009). *Análise de dados - modelagem multivariada para tomada de decisões* (p. 646). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fioravante, A. C., & Salotti, B. M. (2009). IAS 17 - Arrendamento mercantil. In Ernst & Young e Fipecafi (Ed.), *Manual de normas internacionais de contabilidade* (pp. 130-149). São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de, & Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 9-22. doi: 10.1590/S1519-70772007000200002
- Hemmer, T., & Labro, E. (2008). On the optimal relation between the properties of managerial and financial reporting systems. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1209-1240.
- Hendriksen, E. S., & Van-Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade* (p. 550). São Paulo: Atlas.
- Hornngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. (2004). *Contabilidade gerencial* (12ª ed.). São Paulo: Prentice-Hall.
- Iudícibus, Sergio de, & Lopes, A. B. (Eds.). (2012). *Teoria Avançada da Contabilidade* (2ª ed., p. 360).
- Iudícibus, Sérgio de, Martins, E., Gelbcke, E. R., & Santos, A. dos. (2010). *Manual de contabilidade societária* (p. 794). São Paulo: Atlas.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (p. 296). Boston: Harvard Business Review Press.
- Joseph, N., Turley, S., Burns, J., Lewis, L., Scapens, R., & Southworth, A. (1996). External financial reporting and management information: a survey of U.K. management accountants. *Management Accounting Research*, 7(1), 73-93. doi:10.1006/mare.1996.0004
- Lev, B. (2005). Intangible assets: concepts and measurements. In *Encyclopedia of social measurement* (pp. 299-305). Amsterdam. doi:10.1016/B0-12-369398-5/00471-0
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2005). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem* (p. 181). São Paulo: Atlas.
- Louderback, J. G., Dominiak, G. J., & Holmen, J. (2000). *Managerial accounting* (p. 752). Cincinnati.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2012). *Metodologia Científica* (6ª ed., p. 320). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2ª ed., p. 247). São Paulo: Atlas.
- Martins, V. A. (2002). *Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível*. Universidade de São Paulo. Retrieved from <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08032004-170157/pt-br.php>
- Oliver, C. (1992). The Antecedents of Deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13(4), 563-588. doi:10.1177/017084069201300403

Richardson, A. J. (2002). Professional dominance: the relationship between financial accounting and managerial accounting, 1926-1986. *The Accounting Historians Journal*, 29(2), 91-121.

Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. del P. B. (2006). *Metodologia de Pesquisa* (p. 624). São Paulo: McGraw-Hill.

Weffort, E. F. J. (2005). *O Brasil e a harmonização contábil internacional. Influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. Universidade de São Paulo.

Zimmerman, J. (2010). *Accounting for decision making and control* (7th. ed., p. 720). Columbus: McGraw-Hill.

### ANEXO - QUESTIONÁRIO

Nº	Questão	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?	Semiaberta	Identificação
4	Em qual área da empresa você trabalha?	Semiaberta	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?	Semiaberta	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

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 evidência 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 evidência 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