

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

Luciano Gilio

Mestre em Controladoria e Contabilidade pelo Departamento de Contabilidade e Atuária (EAC) da FEA/USP
Rua Iquiririm, 393, ap. 74, Vila Indiana
05586-000 - São Paulo, SP - Brasil
Telefone: (11) 2157-4871
E-mail: luciano.gilio@usp.br

Luís Eduardo Afonso

Professor Doutor do Departamento de Contabilidade e Atuária (EAC) da FEA/USP
Av. Prof. Luciano Gualberto 908. FEA 3, Sala 107, Butantã
05508-900 - São Paulo, SP - Brasil
Telefone: (11) 30915820
E-mail: lafonso@usp.br

RESUMO

Este trabalho investiga se a adoção das normas IFRS no Brasil resultou em aproximação significativa dos conceitos usados pela contabilidade gerencial e financeira nas empresas brasileiras. Com a convergência contábil brasileira, a contabilidade financeira passou por significativa alteração de padrões. 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 para o registro contábil. Por sua vez, a contabilidade gerencial possui discricionariedade para usar a essência econômica na apuração de transações para os usuários internos das companhias tomarem decisões. Considera-se que 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 que apontou os pontos nos pronunciamentos vigentes de provável maior impacto para o estudo. Com base nisso, foi feito e encaminhado questionário estruturado a 638 companhias abertas brasileiras, dos quais foram recebidos aproximadamente 10,3% respondidos. 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, enquanto empresas e órgãos reguladores poderão identificar pontos de atenção de seus interesses.

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

Área temática: Controladoria de Contabilidade Gerencial

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 00, 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 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.

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.

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.

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?

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.

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.

2 ESTRATÉGIA DE PESQUISA

A pesquisa da aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira configura-se em um projeto exploratório, com poucas contribuições. 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, essa base foi produzida 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. Porém, para a seleção de quais processos da contabilidade financeira foram usados na análise (análise da base normativa), faz-se prioritário o uso de análises de conteúdo, técnica da pesquisa qualitativa.

2.1 Operacionalização de Questionário

Foi aplicado um questionário dentro da presente pesquisa, a fim de atingir o objetivo proposto. 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 personalidade 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.

Na maior parte das perguntas que geravam respostas em 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) se aproximam. 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.

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.

2.2 Amostragem

A amostra usada na pesquisa 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 638¹ empresas abertas brasileiras em situação operativa. Assim, foi calculada, com base nessa população, a amostragem da população finita.

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 $\hat{p} \cdot \hat{q}$, 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.

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. O 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. 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. 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 ANÁLISE DA BASE NORMATIVA

A 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

¹ Informação obtida por meio do *software* Economática.

internacionalmente². 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 reguladores³, 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:

[...] 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, 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.

² 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.

³ 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.

A primeira análise que se deve fazer (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, conseqüentemente 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.

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.

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.

4 RESULTADOS

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 contrario 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 conseqüente 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

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.

BOSCOV, Camila. **O enfoque gerencial na divulgação de informações por segmentos**. 2099. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

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.

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.

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.

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

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.

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

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

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.

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