

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 10, n. 2, p. 105-124, abr./jun., 2014

doi:10.4270/ruc.2014214  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



**PERCEÇÃO DOS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS IFRS NA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A ÓTICA DOS PROFESSORES DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM CONTABILIDADE<sup>1</sup>**

***AWARENESS OF THE IMPACT OF ADOPTING IFRS ON MANAGEMENT ACCOUNTING FROM THE PERSPECTIVE OF TEACHERS OF POSTGRADUATE STRICTO SENSU PROGRAMS IN ACCOUNTING***

***CONCIENCIA DEL IMPACTO DE LAS IFRS EN LA ADOPCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PROFESORES DE LOS PROGRAMAS DE ESTUDIOS DE POSGRADO EN CONTABILIDAD***

**Kleber Domingos de Araújo**

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor Assistente da Universidade Federal de Goiás (UFG)  
Endereço: Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE, Caixa Postal: 131  
CEP: 74.001-970 – Goiânia - GO  
E-mail: [kleberfgv@yahoo.com.br](mailto:kleberfgv@yahoo.com.br)  
Telefone: (62) 3521-1390

**Edgard Bruno Cornacchione Junior**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor Titular da Universidade de São Paulo / USP  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA  
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908  
CEP: 05508-010 – São Paulo - SP  
E-mail: [edgadbc@usp.br](mailto:edgadbc@usp.br)  
Telefone: (11) 3091-5820

**Luciane Reginato**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professora Doutora da Universidade de São Paulo / USP  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA  
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908  
CEP: 05508-010 – São Paulo - SP  
E-mail: [lucianereginato@usp.br](mailto:lucianereginato@usp.br)  
Telefone: (11) 3091-5820

**Janilson Antonio da Silva Suzart**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA  
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908  
CEP: 05508-010 – São Paulo - SP  
E-mail: [suzart@suzart.ctn.br](mailto:suzart@suzart.ctn.br)  
Telefone: (11) 3091-5820

<sup>1</sup> Artigo recebido em 02.12.2013. Revisado por pares em 02.06.2014. Reformulado em 23.06.2014. Recomendado para publicação em 24.06.2014 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 30.06.2014. Organização responsável pelo periódico: FURB.

**RESUMO**

Com a adoção das IFRS estima-se que as práticas e/ou a forma de analisar e interpretar as informações contábeis gerenciais sejam influenciadas. A substituição de uma contabilidade baseada em regras societárias e fiscais por uma que utiliza princípios e que, até então, a intervenção brasileira tem-se mantido isenta da influência fiscal, transformou a contabilidade financeira praticada no Brasil, pelo menos no que tange as sociedades anônimas e assemelhadas. A literatura internacional descreve que o processo de convergência das normas contábil-societárias nacionais ao padrão IFRS tem propiciado um processo de integração entre a contabilidade gerencial e a financeira. A pesquisa procurou dimensionar, através de uma amostra não probabilística em três grandes regiões brasileiras, a percepção dos professores de pós-graduação acerca dos impactos das IFRS na contabilidade gerencial e o modo pelo qual esses impactos devem ser orquestrados na prática docente. Utilizou-se a pesquisa qualitativa exploratória, com entrevistas compostas por questões abertas e semiestruturadas. Após a coleta e organização dos dados, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo por meio da análise categorial de palavras, díades e tríades, comparando as declarações dos professores da área financeira com as dos professores da área gerencial. Os resultados indicaram que há percepção de aproximação entre a contabilidade financeira e a gerencial por parte dos professores e a necessidade de inter-relação com outras áreas do conhecimento. Adicionalmente, os achados indicaram uma integração gradativa, de longo prazo entre ambas as contabilidades, especialmente no que tange ao papel a ser desenvolvido pelas universidades brasileiras na formação dos contadores.

**Palavras-chave:** IFRS; integração; contabilidade financeira; contabilidade gerencial; convergência.

**ABSTRACT**

*With the adoption of IFRS is estimated that the practices and/or how to analyze and interpret managerial accounting information are influenced. The substitution of an equity-based accounting and tax rules by using principles and that, until then, the Brazilian intervention has remained exempt from tax influence, turned the financial accounting practiced in Brazil, at least regarding the anonymous and similar societies. The international literature describes the convergence of national accounting standards for equity – IFRS has provided an integration process between management and financial accounting. The research sought to scale, through a non-probabilistic sample in three Brazilian regions, the perception of teachers graduate of the impacts of IFRS on management accounting and the way these impacts must be orchestrated in teaching practice. We used a qualitative exploratory study with composed of open and semi-structured interview questions. After collecting and organizing data, the technique of content analysis through categorial analysis of words, dyads and triads was used, comparing the statements of the financial district teachers with teachers of management area. The results indicated that there is perception of approach between financial and managerial accounting by teachers and the need for inter-relationship with other areas of knowledge. Additionally, the findings indicated a gradual integration, long-term between both accounts, especially regarding the role to be developed by Brazilian universities in the training of accountants.*

**Keywords:** IFRS; integration; financial accounting; managerial accounting; convergence.

## RESUMEN

*Se estima que la adopción de las IFRS es influenciada por las prácticas y/o la forma de analizar e interpretar la información contable de gestión. La sustitución de una contabilidad basada en la equidad y la normativa fiscales, mediante el uso de principios y que hasta ahora la intervención brasileña se tiene mantenida isenta de la influencia fiscal, volvió la contabilidad financiera se practica en Brasil, por lo menos con respecto a las sociedades anónimas y similares. La literatura internacional describe la convergencia de las normas contables nacionales para la equidad en las IFRS han proporcionado un proceso de integración entre la gestión y la contabilidad financiera. La investigación trató de escala, a través de una muestra no probabilística en tres regiones del país, la percepción de los profesores de posgrado de los impactos de las IFRS en la contabilidad de gestión y de la forma en que estos impactos deben ser orquestados en la práctica docente. Se utilizó un estudio exploratorio cualitativo compuesto por preguntas de la entrevista abierta y semi-estructurados. Después de la recolección y organización de datos, se utilizó la técnica de análisis de contenido a través del análisis categórico de palabras, díadas y tríadas, comparando las declaraciones de los maestros del distrito financiero con los maestros de área de gestión. Los resultados indicaron que existe la percepción de acercamiento entre la contabilidad financiera y de gestión de los profesores y la necesidad de interrelación con otras áreas del conocimiento. Además, los resultados indicaron una integración gradativa, de largo plazo entre ambas cuentas, especialmente en relación con al papel a ser desarrollado por las universidades brasileñas en la formación de los contables.*

**Palabras clave:** IFRS; la integración; la contabilidad financiera; contabilidad de gestión; la convergencia.

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil apresenta-se como um país importante para a economia mundial por diversas razões, dentre elas, a capacidade de geração de riqueza, a diversidade de recursos e o potencial de consumo, movidos por organizações em constante crescimento. A contabilidade atua como instrumento relevante nesse processo e tem passado por intensa mudança em razão da convergência das normas do *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Defende-se que o relatório global (internacional) possa melhorar o funcionamento do mercado de capital mundial por fornecer melhor informação para investidores e demais usuários dos demonstrativos financeiros (EPSTEIN, 2009). Uma percepção de melhoria é a redução do custo global das empresas voltado à preparação e auditoria de seus demonstrativos financeiros, bem como a redução dos custos de interpretação e comparação dos relatórios de diversas empresas em diferentes países (BARTH, 2008).

As normas impuseram mudanças profundas no modelo contábil financeiro, como o reconhecimento de determinados ativos a valor justo e a inserção do teste de recuperabilidade que auxilia a direcionar o reconhecimento do ativo imobilizado no balanço patrimonial. Isso sinaliza a acurácia em gerar benefícios futuros desses grupos de ativos que devem ser constantemente revisados (EPSTEIN, 2009). Pode-se citar, ainda, o reconhecimento das receitas de subvenção que passam a ser obrigadas a transitar pelo resultado, o que antes era identificado diretamente no Patrimônio Líquido através de reservas (IUDÍCIBUS, et al., 2010).

O processo de convergência tem sido acompanhado com bastante cautela pelas empresas e pesquisadores, em função dos impactos de adoção (adequação) e informação (BARTH, 2008). A reação do mercado de capitais Europeu em relação à adoção do IFRS em 2005 foi vista de forma positiva, sugerindo que há uma melhoria na qualidade da informação

através dos padrões dos relatórios financeiros (ARMSTRONG et al., 2010). Nessa extensão, encontra-se o processo de construção da contabilidade contemporânea, ao encontro da informação mais prospectiva e menos retrospectiva, com a inserção dos paradigmas contidos nas normas internacionais (TAIPALEENMÄKI; IKÄHEIMO, 2013, p. 5).

Com a introdução das IFRS, há de se esperar um volume expressivo de pesquisas com enfoque eminentemente societário. Por outro lado, estima-se que as normas influenciem também as práticas ou a maneira de analisar e interpretar as informações contábeis gerenciais (WIRTANEN, 2009). Espera-se, ainda, que tal mudança promova impactos no campo acadêmico (BARTH, 2008). Assim, a presente pesquisa procurou discutir, através da perspectiva de professores de pós-graduação *stricto sensu* do Brasil, as suas percepções em relação a tais impactos e como têm relacionado essas modificações à prática docente, respondendo a seguinte questão de pesquisa: *qual o impacto das normas internacionais na prática docente de disciplinas da contabilidade gerencial?*

Como objetivo geral, buscou-se compreender como as instituições de ensino, por meio da percepção dos professores, estão se posicionando na perspectiva do ensino da área de contabilidade gerencial e como essas alterações são compreendidas no sentido de anteverem os futuros cenários para a formação e atuação do profissional da área gerencial. Os objetivos específicos compreendem: (i) identificar a percepção dos professores dos cursos de pós-graduação, das áreas gerencial e financeira dos programas *stricto sensu* em contabilidade no Brasil, em relação ao padrão internacional; (ii) identificar as perspectivas de mudança no ensino da contabilidade gerencial no Brasil com base nas IFRS.

O presente estudo está dimensionado em cinco partes: (i) a introdução; (ii), a segunda compreende o referencial teórico; (iii) a terceira é composta pela metodologia; (iv) a quarta compreende a análise dos resultados, e (v) na última parte são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Impactos na contabilidade financeira com a adoção das normas internacionais

A missão do IASB (*International Accounting Standards Board*) é desenvolver um único conjunto de alta-qualidade de padrões contábeis convergentes e aceitos mundialmente (ALEXANDER; JERMAKOWICZ, 2006). No processo de convergência, o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) está desenvolvendo agenda comum de trabalho com o IASB. Além desses dois importantes órgãos de apoio à convergência, a SEC (*Securities Exchange Commission*), com a eliminação em 2007 da reconciliação para inscritos não americanos que preparam suas demonstrações em IFRS, indica, mesmo em longo prazo, o comprometimento com o relatório financeiro global (BARTH, 2008). O Brasil, com a institucionalização do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a alteração da lei 6.404/76, aderiu ao processo de convergência das normas contábeis internacionais. Nesse contexto, alguns pesquisadores apontam a prática de julgar e aplicar as normas por parte dos profissionais de contabilidade como sendo um dos fortes impactos nessa transição, haja vista a imposição de um novo perfil profissional, menos vinculado a regras (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007; LEMES; CARVALHO, 2004; FIRMINO, 2011). Isso ocorre em função da base normativa internacional ser direcionada mais por princípios do que por regras (BARTH, 2008). Nessa discussão encontra-se a relevância e a confiabilidade.

A relevância é a capacidade de fazer a diferença na tomada de decisão dos usuários financeiros, ou seja, ter uma relação significativa com o reflexo dos valores de mercado. A confiabilidade é caracterizada quando a quantia que se pretende representar está sendo representada, ou seja, mensurada de forma suficiente e capaz de impactar o valor da empresa (BARTH; BEAVER; LANDSMAN, 2001). Na abordagem do conceito de relevância e da

confiabilidade, encontra-se, por exemplo, a aplicação do valor justo. Essa aplicação exige o aprimoramento da capacidade de julgamento do profissional (MAIA, 2012) para que se possa evidenciar o impacto da volatilidade de determinados ativos no resultado. Essa metodologia foi considerada como um dos fatores causadores da crise do *subprime* iniciada em 2007 nos Estados Unidos (KING, 2009) pela marcação dos títulos a mercado. Por outro lado, fornece informação mais adequada sobre a posição desses ativos, bem como uma melhor plataforma de evidenciação, tanto obrigatória quanto voluntária, comparada com alternativas de mensuração de custo amortizado (KING, 2009; RYAN, 2008).

Shimamoto e Reis (2010) investigaram, em uma amostra não probabilística no Brasil, a convergência das normas internacionais sob a perspectiva dos profissionais de contabilidade, sugerindo que os profissionais estão mais voltados para questões formais do que para os aspectos conceituais. Grecco et al. (2011), ao investigarem a percepção dos profissionais brasileiros em relação ao processo de convergência contábil às normas internacionais, encontraram como principais dificuldades na implementação das novas práticas contábeis brasileiras a falta de conhecimento, em especial, acerca da mensuração e divulgação de ativo imobilizado e intangível, bem como a falta de profissionais qualificados e de suporte de tecnologia de informação.

Wirtanen (2009), em sua pesquisa, concluiu que a implementação das IFRS impactou a gestão interna das empresas, tornando os relatórios financeiros mais efetivos e coerentes, modificando processos e funções com impacto no sistema de informações. Weißenberger e Angelkort (2011) investigaram a integração da contabilidade gerencial e financeira em empresas alemãs. O resultado da pesquisa apontou para um aumento no nível de integração entre os dois sistemas contábeis em função do impacto positivo na consistência da linguagem financeira, no contexto das IFRS, ressaltando a necessidade de aprofundar em novas pesquisas sobre os impactos dos padrões financeiros na tomada de decisão interna. Cohen e Karatzimas (2013, p. 277) investigaram também o impacto das IFRS no sistema de contabilidade gerencial, encontrando evidências, estatisticamente significativas, do uso de dados financeiros para reporte interno, com nível de harmonização de ambas as práticas contábeis e as técnicas de gestão, bem como, com as de medição de desempenho orientadas pelas IFRS.

Observa-se, desse modo, o destaque da literatura para os impactos causados pela convergência ao padrão IFRS, os quais foram ou estão sendo responsáveis pela reformulação de procedimentos e conceitos utilizados para evidenciar as demonstrações contábeis aos mais diversos interessados pela informação contábil, entre eles, os usuários internos. Nessa direção, torna-se natural enaltecer a contabilidade gerencial, que será foco da seção a seguir.

## 2.2 Contabilidade gerencial: Objetivos e perfil do profissional

O encurtamento no ciclo de vida do produto, a adoção generalizada da robótica, a tecnologia de informações em operações de manufatura e o advento dos mercados mundiais em produtos e componentes tem alterado significativamente a prática da contabilidade gerencial (LIPPA, 1990). Chenhall e Morris (1986) enfatizam a importância do sistema de contabilidade gerencial no desenvolvimento da informação tempestiva, agregada e integrada no contexto empresarial.

Brooks (1988) define a contabilidade gerencial como aquela determinada internamente por cada organização como forma de resposta a sua particular necessidade. De forma similar, para Anderson et al. (1989, p.1) as práticas e os procedimentos da contabilidade gerencial são usados para auxiliar as ações da gestão interna organizacional. Chama-se a atenção para o cuidado da interferência dos princípios contábeis utilizados nas informações financeiras, que são subjacentes e interligados às informações gerenciais, e que, por sua vez, são utilizadas para a tomada de decisão (BROOKS, 1988).

Para Eierle e Shultze (2009), a contabilidade gerencial objetiva disponibilizar informação para realizar a maximização da riqueza. Como complemento, Chenhall (2003) se reporta à contabilidade gerencial como sendo um conjunto de práticas, que englobam, por exemplo, orçamento empresarial e o custeio de produtos. Nessa linha, Anderson et al. (1989) e Louderback III et al. (2000) inserem neste conjunto os instrumentos planejamento e controle, sendo a contabilidade gerencial a provedora de informações para os gerentes, orientando-os sobre o seu uso nas tomadas de decisões e, conseqüentemente, no curso de suas ações, ou seja, é um sistema de informações voltado a auxiliar o gerenciamento das áreas e da organização como um todo. Chenhall (2003) observa que os termos contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial, sistema de controle gerencial e controle organizacional são usados algumas vezes de forma intercambiável, focando os aspectos internos da organização. Horgreen, Foster e Datar (2000) destacam que a contabilidade gerencial não se direciona exclusivamente às partes internas da organização, mas desenvolve suas atividades compartilhando informações com as partes externas, como fornecedores e clientes. Além disso, não há um sistema de contabilidade que possa ser aplicado igualmente a todas as organizações e em todas as circunstâncias. Isso dependerá da necessidade de cada organização para um determinado momento (OTLEY, 1980, p.413).

De forma tradicional, o objetivo da contabilidade gerencial tem sido voltado para as responsabilidades de planejamento, orçamento, direção e motivação, envolvendo a mobilização de pessoas para a execução dos planos, o controle e análise de desempenho financeiro e não financeiro, e, ainda, a gestão da cadeia de valor (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; HORNGREN; FOSTER, DATAR, 2000). Entretanto, essas funções têm sofrido alterações. Mahoney, Jerdee e Carroll (1965) identificaram, dentre as funções desenvolvidas pela área gerencial, em relação às funções gerais e às de multiespecialidades, características que envolvem adicionalmente funções descritas da contabilidade financeira. Granlund e Lukka (1998) observaram indícios de uma tendência emergente de utilização de princípios aceitos internacionalmente em empresas filandesas, tanto na contabilidade financeira quanto na contabilidade gerencial, caracterizando uma maior integração entre as duas bases contábeis. Yazdifar e Tsamenyi (2005) destacam como papel da contabilidade gerencial a competência na habilidade em integrar informações financeiras e não financeiras. Macdonald e Richardson (2002) estudaram as perspectivas históricas do desenvolvimento da contabilidade gerencial colocando-a como agente de amplas mudanças sociais no campo das organizações, envolvendo relações de conhecimento, poder, desempenho e controle.

Assim, percebe-se uma dinâmica no sentido de maximizar a interação e a aproximação da contabilidade gerencial, quanto ao uso e ao controle das informações da contabilidade financeira. Nesse momento, o profissional da contabilidade ganha destaque, tendo em vista o seu perfil de provedor e usuário da informação na empresa.

Parker (2001) identificou um conjunto de desafios para o profissional da contabilidade, como a necessidade de ampliar competências para uma gestão multidisciplinar, com um aumento da capacidade de adaptação às mudanças, desenvolvimento de habilidades intelectuais, funcionais, pessoais, interpessoais, de comunicação, e ainda, a capacidade de realizar julgamentos. As funções da contabilidade seguem uma tendência mais automatizada com maior importância em projetar sistemas de informação de gestão, apoiar as decisões operacionais de programas e projetos, auxiliar a gestão de pessoal e desenvolver planos estratégicos e financeiros.

Ferris (1982), no que diz respeito à remuneração e à formação, identificou que não há uma relação entre o nível de formação (desempenho acadêmico) e o nível de remuneração para o profissional contábil. Já Stone, Hunton e Wier (2000, p. 699) observam que, em relação ao mercado de trabalho pode-se esperar que os contadores mais bem preparados encontrem melhor remuneração. Nessa linha comparativa, Albu et al. (2011) destacam que na

Romênia há grandes variações relativas aos salários, inferindo que a clara correlação entre posição, experiência e salário não são aparentes. Os autores observam também que há uma busca por profissionais com competências técnicas, pessoais e relacionadas ao ambiente (econômico e do negócio). Assim, de forma similar, Lippa (1990) considera que empregadores buscam cada vez mais os serviços de “contadores que pensam” e que entendem a lógica e as limitações das técnicas que eles praticam.

Albelda (2011, p. 93) investigou o impacto do uso dessas práticas contábeis na melhoria da gestão e do desempenho ambiental. Tais diferenças são caracterizadas na desconformidade entre o discurso e a prática das instituições. Apesar de a pesquisa também sugerir que a prática contábil gerencial atua como facilitadora da gestão ambiental, há evidências de que determinados negócios continuam como de costume. Nesse sentido, a sobrevivência econômica e seus controles estão sendo submetidos a utilização de indicadores de desempenho ambiental para a responsabilização externa na perspectiva da *accountability*, perante a sociedade. De forma mais recente, as mudanças nos significados e práticas de prestação de contas são evidentes através de novas estruturas de descentralização, com mais responsabilidade, habilidade e capacitação dos funcionários (GREEN; VANDEKERCHOVE; BESSIRE, 2008). De Loo, Verstegen e Swagerman (2011) ao investigarem o papel dos contadores gerenciais na Holanda, encontram, dentre os achados, a função de responsabilidade pela integridade da informação financeira, alinhada à gestão de risco.

Observa-se que o desafio do profissional da área gerencial demanda um perfil que, além da habilidade em selecionar, interpretar, modelar e disponibilizar informação financeira e ambiental (nos impactos internos e externos) encontra-se relacionado às competências interpessoais, de comunicação (e julgamento) e, também, de projetar sistema de gestão e apoio à tomada de decisão.

### **2.3 Processo de formação acadêmica: a preparação do profissional**

O ensino das normas internacionais pode ser uma experiência desafiadora, uma vez que os padrões individuais, ou suas partes, variam entre uma base de princípios e outra fundamentada em regras e, como tal, a abordagem pedagógica adotada pode variar (COETZEE; SCHMULIAN, 2012). Binberg (2000) infere que independentemente das mudanças que estão acontecendo, ou possam acontecer, o foco principal do curso de contabilidade gerencial continuará a ser as várias técnicas de contabilidade de custos, nos quais os tópicos de medição de custos, orçamento e padrões deverão evoluir para ABC (*Activity Based Costing*), *benchmarking*, adição de medidas qualitativas, porém com ênfase nos tópicos centrais do curso. Entretanto, com a adoção das normas internacionais, espera-se que essas abordagens sejam afetadas, impactando a prática e o nível de detalhe da contabilidade gerencial (JONES; LUTHER, 2005).

No cerne do estudo das normas internacionais encontra-se a visão da atividade das empresas, que leva a impactos de reconhecimento, mensuração e evidenciação em transações e eventos econômicos. A contabilidade financeira e a gerencial se relacionam no processo contábil e decisório. Como forma de desenvolvimento, há uma necessidade de melhor preparação do ensino na área financeira, assim como na área gerencial, tendo em vista a relação estreita e vinculante entre as duas bases contábeis (CAMPBELL; HELLELOID, 2011; COETZEE; SCHMULIAN, 2012). Necessidades mais imediatas são percebidas em função do custo dos produtos, impactos na análise de investimentos em função da vida útil dos ativos e do aumento ou redução da depreciação. Diretamente, o impacto no custo do produto pode ser observado em alguns fatores: redução ou aumento da depreciação em função da revisão de vida útil e valor residual relativo ao ativo imobilizado utilizado, em conformidade com o processo de transformação (efeito temporário); o uso da capacidade normal, redução do custo ao excluir a capacidade ociosa; a mensuração de determinados estoques a valor justo

(atrelados a títulos/instrumentos financeiros), bem como, estoque de *commodities* e ativo biológico, em função de atividades específicas; o impacto dos juros, pode vir a compor o custo do produto, quando ativos qualificáveis (a diferença entre o preço em condições normais e o preço pago em condições de financiamento deve ser considerada despesa de juros do período, de modo a não impactar o custo do período); maior evidenciação dos custos (MACKENZIE et al., 2013). A estruturação do relatório por segmento depende de informações gerenciais da entidade. Estas frequentemente poderiam necessitar de tratamento adequado como forma de preservar a entidade.

A informação que serve a área financeira, alimenta a área de gestão que afeta o desempenho da organização (BRIAN, 2011). O volume de informação que permite identificar formatos gerenciais com a possibilidade de utilização de relatórios padronizados para a tomada de decisão deve ser considerado para os diferentes níveis. Gilio (2011) observa que há elementos na contabilidade financeira que aproximam os valores econômicos definidos para a tomada de decisão interna daqueles usados em relatórios externos, como, por exemplo, quando da combinação de negócios.

Observa-se que há uma preocupação com o foco tradicional da contabilidade gerencial. Miranda, Riccio e Miranda (2013) ao pesquisarem sobre as grades curriculares e conteúdos das disciplinas da área gerencial no Brasil, observaram que há uma amplitude dos temas estudados. Os autores consideram que há uma sobreposição de livros didáticos e conteúdos abordados nas salas de aula nas diversas áreas do conhecimento. Apontam ainda que essa mistura é verificada nas disciplinas curriculares em que o conteúdo de orçamento é observado em disciplinas isoladas ou em conjunto com finanças, em conteúdos de controladoria e de contabilidade gerencial.

Ressalta-se a necessidade de adaptação a um ensino que valorize a visão crítica das normas baseada em princípios, aliando-se a contabilidade financeira à gerencial. Na busca dessa formação, há duas formas básicas de abordagem pedagógica: a primeira é aquela que se encontra centrada na figura do professor, sendo, nesse caso, o aluno o sujeito passivo; a segunda: encontra-se a abordagem pedagógica centrada no aluno, sendo este o elemento ativo da aprendizagem e da busca do conhecimento. É necessário, pois, que o foco dos programas de educação contábil seja centralizado no aluno, na sua capacidade de construção do conhecimento contábil, na compreensão dos princípios que sustentam a contabilidade e na prática dos negócios (COETZEE; SCHMULIAN, 2012). Todavia, são prementes também, a capacidade técnica e pedagógica do professor como mediador, considerando a ótica interdisciplinar da contabilidade gerencial e financeira no processo de aprendizagem das relações e aplicações das normas internacionais nas organizações.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa foi constituída por professores de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade no Brasil, abrangendo as regiões Sul, Sudeste; e Nordeste. Optou-se pela amostra somente com professores de *stricto sensu* em função de que a participação discente nos programas está vinculada à obrigatoriedade do desenvolvimento de pesquisa imposta pelo órgão regulador dos programas de pós-graduação. Em síntese, assume-se que os referidos professores estão estreitamente relacionados a essas mudanças, com a possibilidade de estarem desenvolvendo pesquisas relacionadas, fomentando, mais efetivamente, a massa crítica sobre o tema. Escolheu-se, em cada programa, um professor representante da área vinculada à contabilidade financeira e um professor da área de contabilidade gerencial, a fim de cruzar as informações em uma análise qualitativa.

Foram selecionados dez programas, considerando-se as regiões elegidas por conveniência. A amostra, não probabilística, envolveu vinte professores. Visando garantir o



anonimato dos entrevistados, os mesmos não foram identificados no presente artigo, tampouco as suas respectivas universidades.

A técnica selecionada para a coleta de dados foi a entrevista, com o uso de um roteiro semiestruturado de questões. Em função da distância entre as regiões, optou-se pela realização das entrevistas por intermédio de ligações telefônicas. Cada entrevista, após ser transcrita, foi encaminhada ao respectivo entrevistado para que pudesse realizar a devida conferência e correção, caso houvesse necessidade, buscando-se preservar a consistência e a veracidade das respostas.

Foram consideradas, na amostra, as entrevistas cujos entrevistados avaliaram e conferiram suas respostas. Das vinte entrevistas realizadas, dez respondentes retornaram e um apresentou desistência, alegando tratar-se de assunto complexo e propondo a realização de uma entrevista presencial para a discussão do tema. O roteiro da entrevista foi dividido em quatro grupos: (i) percepção da aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira; (ii) impacto no aspecto educacional da contabilidade gerencial; (iii) metodologia de ensino; (iv) perfil do contador gerencial na perspectiva do mercado global.

O procedimento de coleta constituiu-se inicialmente do levantamento de todos os cursos de mestrado e doutorado na área de contabilidade e controladoria no Brasil. Na sequência, realizou-se a identificação dos professores dessas instituições por área, financeira e gerencial. O contato foi realizado por correio eletrônico e por telefone. Alguns professores preferiram realizar a entrevista imediatamente e outros preferiram agendá-la posteriormente. As entrevistas ocorreram entre janeiro e fevereiro de 2013 e tiveram uma duração média de 25 minutos cada uma. Os dados para análise foram transcritos e organizados em arquivos.

A técnica escolhida para a análise dos dados foi a análise de conteúdo. De acordo com Bardin (1977): “A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise de comunicações”. Desse modo, a análise de conteúdo compreende desde a análise sistemática e descritiva dos termos constantes nas comunicações à análise dos significantes (análise léxica) e significados (análise temática) desses termos. Mais precisamente foi escolhido o método de análise categorial, um dos possíveis tipos de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), esse método permite a classificação das unidades de codificação em categoriais de elementos de significação. As unidades de codificação empregadas foram as palavras, analisadas individualmente e em díades (duas) ou tríades (três palavras).

Wanlin (2007) descreve que a análise de conteúdo se organiza em três fases cronológicas: (i) pré-análise; (ii) exploração dos dados; e (iii) inferência e interpretação. A pré-análise se destina a sistematização de um esquema ou plano de análise e objetivo: (i) a escolha dos documentos a serem analisados; (ii) a elaboração dos objetivos; e (iii) a elaboração dos indicadores. A exploração dos dados é a fase central da análise e consiste em codificar, decompor ou enumerar os dados de modo a acessar o conteúdo significativo dos mesmos. A última fase, a inferência e interpretação, compreende a identificação e validação do conteúdo significativo, por intermédio de análises estatísticas, de tabelas, de diagramas, de figuras ou de modelos.

Na presente pesquisa, buscou-se identificar a percepção dos entrevistados em relação ao impacto das normas internacionais na prática docente da disciplina contabilidade gerencial. Para alcançar tal objetivo, as entrevistas foram agrupadas e analisadas de três maneiras: (i) apenas os entrevistados da área financeira; (ii) apenas os entrevistados da área gerencial; e (iii) todos os entrevistados. Inicialmente foram identificadas as frequências das palavras individualmente. Para essa etapa, os termos com funções de determinantes (artigos, pronomes e advérbios) e de ligação (preposição e conjunção), restando apenas substantivos, adjetivos e verbos.

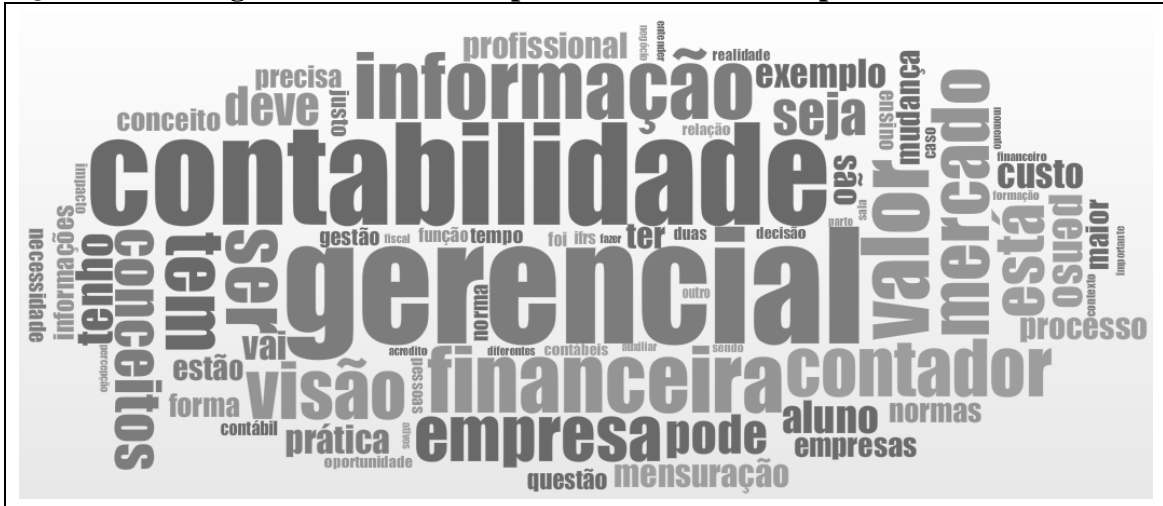
Na sequência, foram identificadas as díades e as tríades de cada agrupamento, de maneira que fossem classificadas em categorias. A identificação dessas unidades de





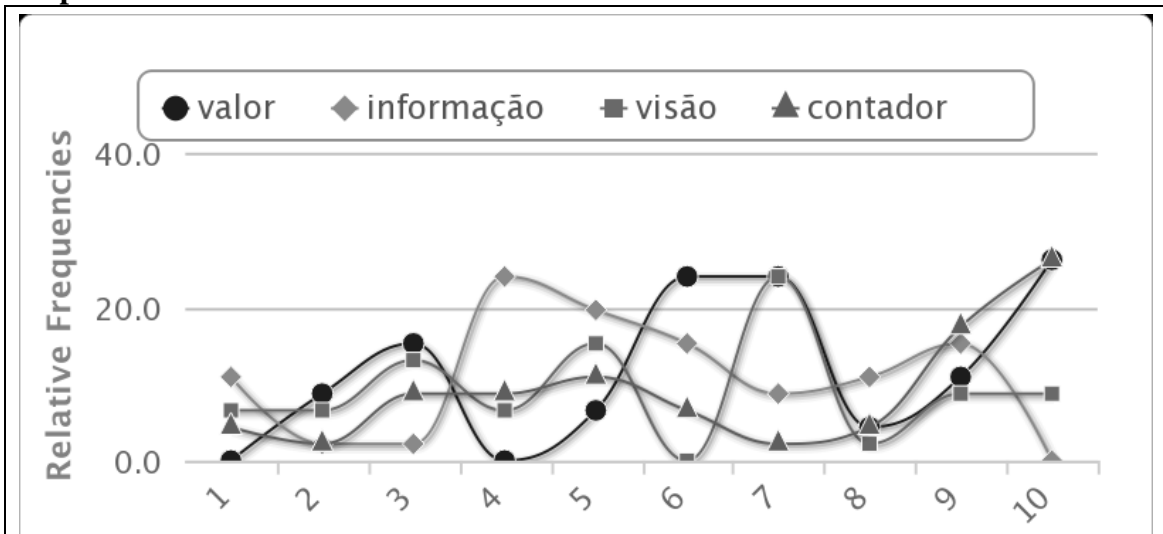
Considerando as frequências relativas, nota-se que a ocorrência dos termos mais empregados, também, não foi homogênea entre os respondentes. A exceção foi a palavra empresa, cuja frequência foi bastante similar entre os três primeiros respondentes e igualmente similar entre os dois últimos. Quando comparadas com as frequências relativas do primeiro grupo, o segundo demonstrou menor dispersão no uso das palavras-chave. No quadro 5 é exibido o diagrama de nuvens de palavras do terceiro grupo, no qual estão incluídos todos os respondentes.

Quadro 5 – Diagrama de nuvens de palavras – todos os respondentes



Excetuando-se as palavras contabilidade, gerencial e financeira, os termos mais utilizados, em ordem decrescente, foram: (i) valor; (ii) informação; (iii) visão; (iv) contador; (v) mercado; e (vi) empresa. Na reunião das duas áreas, as declarações se reportam, principalmente, aos termos valor e informação. No quadro 6 é exibido o gráfico com as frequências relativas das quatro palavras mais empregadas nas declarações de todos os respondentes.

Quadro 6 – Frequências relativas das quatro palavras mais utilizadas – todos os respondentes



Em relação às frequências relativas, o termo com maior homogeneidade entre os respondentes foi contador. Na reunião dos professores das duas áreas, nota-se menor

dispersão nas frequências relativas das palavras-chave do que foi observado em cada grupo individualmente.

Na segunda etapa das análises, trabalhou-se com as díades e tríades, considerando as declarações feitas pelos respondentes, sem a exclusão de nenhuma classe de palavras. Todavia, houve exclusão das seguintes díades, em razão do instrumento de coleta induzir a aparição dessas nas declarações: (i) “contabilidade financeira”; (ii) “contabilidade gerencial”; e (iii) “contador gerencial”. Para a realização dessa etapa, foram criadas quatro categoriais relacionadas com o objeto em estudo e com as perguntas feitas aos respondentes. Foram criadas as seguintes categorias:

- a. Conceitos relevantes: categoria que se refere aos conceitos advindos da adoção das IFRS que foram considerados relevantes para o processo de ensino da contabilidade gerencial;
- b. Processo de integração: categoria que se relaciona com a descrição de exemplos e justificativas que se referem à possível integração entre as contabilidades financeira e gerencial;
- c. Perfil profissional: categoria composta pelas análises e reflexões acerca do papel da universidade na formação do contador gerencial de acordo com as expectativas e limitações do mercado profissional;
- d. Mudanças na controladoria: categoria que se refere aos reflexos da adoção das IFRS nas funções desempenhadas pelas controladorias e / ou pelos *controllers*.

Nessa etapa foram analisados individualmente cada um dos dois grupos: (i) o primeiro composto pelos professores da área financeira; e (ii) o segundo, pelos professores da área gerencial. Em relação aos conceitos introduzidos pelas IFRS que foram relevantes para a integração entre as contabilidades financeira e gerencial, nas declarações do primeiro grupo, foram identificados os seguintes: (i) valor justo; (ii) capacidade ociosa dos estoques; (iii) ajuste a valor presente; (iv) teste de recuperabilidade (*impairment test*); (v) essência sobre a forma; e (vi) mensuração de ativos. Ainda em relação aos conceitos, destacaram-se os seguintes trechos nas declarações dos respondentes:

- a. “A contabilidade gerencial já vinha trabalhando antes conceitos como: valor justo, custo de reposição, custo de oportunidade [...]” (Professor 4F);
- b. “Por exemplo, antes, para se calcular a depreciação, tínhamos duas formas: a gerencial e a financeira. Hoje não há essa necessidade.” (Professor 3F);
- c. “A pessoa precisa entender os objetivos das IFRS e os da sua empresa para saber explicar com coerência.” (Professor 5F).

Considerando a categoria processo de integração, os professores incluídos no primeiro grupo demonstram não estarem em consenso sobre a intensidade do impacto causado pelas IFRS, nos aspectos educacionais da contabilidade gerencial. Todavia, os principais exemplos sobre o processo de integração das contabilidades gerencial e financeira foram:

- a. A inter-relação que ambas as contabilidades possuem com as temáticas do planejamento, orçamento e fluxo de caixa;
- b. A mudança de postura dos contadores em relação à aplicação de regras baseadas em princípios e não em normas;
- c. A redução das transformações que eram realizadas nas informações financeiras para a produção de relatórios gerenciais;
- d. As informações financeiras, de acordo com as IFRS, devem ser úteis a uma gama de usuários, dentre eles, os usuários internos;
- e. Os gestores passaram a perceber que as informações financeiras, na concepção das IFRS, podiam melhorar o processo de tomada de decisão.

Considerando o perfil profissional do contador gerencial e o papel das universidades, a maioria dos respondentes do primeiro grupo entende que há uma oportunidade para a

academia reformular as metodologias de ensino e o currículo dos cursos de contabilidade. “Em toda a disciplina que o aluno tem, deve ter uma preocupação da conexão entre a financeira e a gerencial” (Professor 1F). Ainda sobre a terceira categoria, os professores da área financeira destacaram que: (i) há necessidade de inclusões de disciplinas relacionadas com a economia e a estatística; (ii) o maior uso da metodologia de análise e resolução de casos para ensino da contabilidade; e (iii) conduzir o aluno a fazer pesquisas para conhecer melhor os problemas do campo de atuação. Todavia, uma ressalva foi apontada pela maioria dos respondentes desse grupo: a de que não haverá mudança significativa no perfil do contador gerencial, em razão da convergência às IFRS. “O papel não muda. Deve continuar apoiando a gestão com o fornecimento de informação útil em uma relação de custo / benefício viável e de olho no negócio da empresa.” (Professor 4F).

Em referência à quarta categoria, denominada de mudanças na controladoria, os respondentes desse grupo destacaram os seguintes pontos em suas declarações:

- a. O *controller* é um profissional que precisa ter bom domínio tanto da contabilidade financeira, quanto da gerencial;
- b. O *controller* precisa ter desenvolvido habilidades que lhe permitam realizar pesquisas internamente, para o planejamento de longo prazo da empresa (visão de futuro, segundo o Professor 1F);
- c. A controladoria precisa ter uma visão sinérgica com as áreas da economia, administração e contabilidade, em função do que é exigido pelo mercado;
- d. A ausência de conceitos prévios da área econômica (como a teoria contratual, no exemplo do Professor 5F) dificulta o aprendizado da disciplina controladoria para os alunos dos cursos de graduação.

Na continuação, passa-se às análises relativas as díades e tríades obtidas das respostas dos professores da área gerencial, o segundo grupo. Tendo em consideração a primeira categoria, conceitos relevantes, os respondentes do segundo grupo destacaram os seguintes: (i) valor justo; (ii) ajuste a valor presente; (iii) avaliação de ativos; (iv) avaliação de estoques; (v) relatórios por segmento; e (vi) essência sobre a forma. Quando se compara esses resultados com os obtidos a partir das declarações do primeiro grupo, verifica-se o destaque dado nesse grupo ao relatório por segmento, enquanto uma das ênfases do primeiro grupo se relacionou com o teste de recuperabilidade.

Os seguintes termos foram considerados assemelhados, por tratarem do mesmo tema: (i) capacidade ociosa de estoques (grupo 1) e avaliação de estoques (grupo 2); (ii) mensuração de ativos (grupo 1) e avaliação de ativos (grupo 2).

Tratando-se ainda da primeira categoria, outro destaque se refere à seguinte díade: notas explicativas. No primeiro grupo esse termo não foi utilizado com a mesma intensidade da que ocorreu entre os professores da área gerencial. Por exemplo:

- a. “[...] o contador gerencial pode auxiliar na elaboração dos demonstrativos financeiros (notas explicativas) de forma que expliquem o valor econômico.” (Professor 5G);
- b. “O fato da contabilidade gerencial, diante da normatização poder ser usada também na financeira, poderia auxiliar o contador financeiro na melhor fundamentação das notas explicativas.” (Professor 2G).

De modo similar ao ocorrido no primeiro grupo, os respondentes desse grupo não apresentaram um consenso sobre a intensidade do impacto causado pelas IFRS nos aspectos educacionais da contabilidade gerencial. Os professores ressaltaram como exemplos do processo de integração das contabilidades financeira e gerencial, os seguintes:

- a. Maior credibilidade da informação financeira para o processo de tomada de decisão;
- b. O processo de integração ocorrerá a longo prazo, considerando o contexto brasileiro, em especial, a presença de outros profissionais (não contadores) na área gerencial;

- c. Pode haver a integração de algumas práticas contábeis, porém cada contabilidade deve continuar a apresentar de forma diferente as informações contábeis;
- d. Ambas contabilidades utilizam uma visão utilitarista da informação contábil, nos processos decisórios de seus usuários;
- e. A convergência às IFRS pode aumentar a relevância dada pelas empresas à contabilidade gerencial.

Em relação à terceira categoria, perfil profissional, os respondentes do segundo grupo, em sua maioria, acreditam que há oportunidade para reformulações no ensino da contabilidade, porém com menor ênfase do que a dada pelos respondentes do primeiro grupo. “Não há a necessidade de inserção de novos conceitos, mas a prática desses conceitos” (Professor 5G).

Os principais destaques feitos pelos professores da área gerencial, em relação à terceira categoria, foram: (i) há necessidade do processo de convergência às IFRS ser tratado nas disciplinas relacionadas com a contabilidade gerencial; (ii) os cursos de contabilidade não podem privilegiar apenas a visão financeira; (iii) as universidades devem ter a preocupação com a formação de profissionais que trabalhem em equipes; e (iv) as IFRS ainda não estão nos currículos de muitos cursos, pois a maioria dos profissionais formados atuará em pequenas e médias empresas. Destacou-se ainda a seguinte fala: “O professor tem que oportunizar aos alunos a resolução de casos, e, quando possível, realizar visitas técnicas, o que nem sempre é fácil” (Professor 4G).

Em relação às mudanças na controladoria, os respondentes desse grupo destacaram o seguinte:

- a. O mercado necessita de *controllers* que tenham visão crítica e que sejam capazes de resolver problemas, tendo as informações contábeis como uma de suas fontes de dados;
- b. O *controller* não deve entender apenas a técnica contábil, e sim entender o conteúdo do negócio;
- c. O *controller* possui muitas atribuições (é um “faz tudo”, na declaração do Professor 5G), porém, os proprietários não têm percebido a utilidade da contabilidade gerencial;
- d. Por ocupar uma posição tática, o *controller* precisa ter uma boa visão do ambiente da empresa e não apenas uma visão interna.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os professores entrevistados, em sua maioria, concordam que há impactos das IFRS na contabilidade gerencial. Entretanto, não está clara a intensidade desses impactos, apontando a existência de diversas mudanças no conhecimento da contabilidade gerencial que se relacionam com o valor justo, teste de recuperabilidade, controle de contratos e nível de comunicação com o mercado, dentre outros. Espera-se ainda um aumento da valorização da contabilidade gerencial como consequência da redução das diferenças entre a contabilidade gerencial e a financeira.

A principal mudança teve como ênfase o valor justo e a mudança de paradigma da “essência sobre a forma”. Dentre os métodos que melhor atendem às características da disciplina de contabilidade gerencial, o método de análise e resolução de casos recebeu maior destaque. Como participação do contador gerencial na elaboração das demonstrações contábeis, os entrevistados salientaram as notas explicativas e o valor econômico. Quanto à aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira pode-se inferir que há efetivamente um processo de integração entre as duas contabilidades, conforme as declarações dos respondentes, o que já havia sido anteriormente delineado pela literatura (JONES; LUTHER, 2005; WEIßENBERGER; ANGELKORT, 2011). Porém, indica que se trata de um processo efetivo de integração gradativa, de longo prazo, de acordo com as dificuldades relatadas pelos

mesmos, em especial, em relação ao papel das universidades brasileiras na formação dos contadores.

O contador gerencial, cujas características neste trabalho se assimilam com as características do *controller*, deve ter um perfil multidisciplinar, ou seja, ter qualificação em diversas áreas do conhecimento, como informática (TI), economia e gestão de pessoas, além de demonstrar uma visão embasada na ética, ter boa comunicabilidade, dominar mais de um idioma e, de forma específica, ser um conhecedor das IFRS, tendo uma boa visão do negócio. Observa-se, ainda, que existe uma discussão quanto ao conceito do que seja, de fato, gerencial, não havendo um consenso comum. Assim, os cursos universitários têm um papel muito importante nessa discussão, pois conforme a observação de Coetzee e Schmulian (2012), o processo de aprendizado centrado no aluno deve buscar a valorização da visão crítica na construção do aprendizado.

As declarações dos entrevistados se apresentam coerentes com a mudança do paradigma da “essência sobre a forma” e com a conexão entre a prática gerencial e a financeira, haja vista ser a essência a materialização dos atos e dos objetivos da gestão. A conexão entre a contabilidade gerencial e financeira se configura através do distanciamento da imposição fiscal, permitindo que a gestão seja mensurada com critérios de maior riqueza conceitual (*impairment test, fair value*, resultados abrangentes, dentre outros).

Uma limitação da pesquisa constitui-se no curto período de institucionalização das normas em IFRS/CPC, que ocorreu a partir de 2008 (adoção voluntária). Este aspecto constitui-se em elemento de futuras pesquisas com o enfoque na formação do professor e a prática de ensino da área financeira e gerencial, voltada especificamente para professores de graduação. Portanto, no tocante à materialização do ensino da contabilidade gerencial na perspectiva da convergência, a pesquisa sugere que não há uma prática consistente dessa realidade, sendo que ainda são necessários novos estudos desse assunto. Observa-se que a formação educacional corresponde a um espectro de variáveis de recursos (físicos, humanos, tecnológicos, pedagógicos, dentre outros), envolvendo uma relação de miríades específicas a cada ciência. Porém, o trabalho se limita a um recorte de interferência global em uma ótica específica da formação contábil local e a relação entre duas abordagens. Nesse sentido, a pesquisa aponta, ainda, que há a necessidade de se realizar novos estudos que direcionem aspectos cada vez mais específicos que envolvam domínios curriculares (conteúdo), qualidade técnica profissional e pedagógica no contexto da contabilidade gerencial e financeira.

## REFERÊNCIAS

ALBELDA, Esther. The role of management accounting practices as facilitators of the environmental management: evidence from EMAS organizations. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**. v. 2, n. 1, p. 76-100, 2011.

ALBU, N. Ctlin; ALBU, Nadia; FAFF, Robert; HODGSON, Allan. Accounting competencies and the changing role of accountants in emerging economies: the case of Romania. **Accounting in Europe**, v. 8, 22, p. 155-184, 2011. <http://dx.doi.org/10.1080/17449480.2011.621395>

ALEXANDER, David; JERMAKOWICZ, Eva. A true and Fair View of the principles / rules debate. **ABACUS**, v. 2, n. 2, 2006. <http://10.1111/j.1468-4497.2006.00195.x>.

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



ARMSTRONG, Christopher. S.; BARTH, Mary. E.; JAGOLINZER, Alan. D.; RIEDL, Edward. J. Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. **The Accounting Review**, v. 85, n. 1, p. 31-61, jan. 2010. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2010.85.1.31>

BARDIN, L. **L'analyse de contenu**. Paris: Presses Universitaires de France, 1977.

BARTH, Mary. E. Global financial reporting: implications for U.S. academics. **The Accounting Review**, v. 83, n. 5, p. 1159-1179, 2008. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2008.83.5.1159>.

\_\_\_\_\_; BEAVER, William H.; LANDSMAN, Wayne R. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. **Journal of Accounting & Economics**, v. 31, p. 77-104, 2001. [http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00019-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00019-2)

BINBERG, Jacob G. The role of behavioral research in management accounting education in the 21<sup>st</sup> century. **Issues in Accounting Education**, v. 15, p. 713-728, 2000. <http://dx.doi.org/10.2308/iace.2000.15.4.713>

BRIAN, Mackie. Decision-Making and information needs: the most complex questions. **Cost Management**, p. 23-33, 2011.

BROOKS, Michael J. Financial accounting principles and management accounting practice. **Management Accounting**, v. 66, n. 9, 1988.

CAMPBELL, Katherine; HELLELOID, Duane. Implications of IFRS adoption on the organization and human resource management practices of global accountings firms. **Journal of International Business Research**, v, 10, n. 1, 2011.

CHENHALL, R. H. Management control systems design withing its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting Organization and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

\_\_\_\_\_; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **The Accounting Review**, v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986.

COETZEE, S. A.; SCHMULIAN, A. A critical analysis of the pedagogical approach Employed in an introductory course to IFRS. **Issues in Accounting Education**, supl. Special Issue on the first course in accounting, v. 27, fev, p. 83-100, 2012.

COHEN, S.; KARATZIMAS, S. Has IFRS adoption affected management accounting systems? Empirical evidence from Greece. **Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, v. 28, n. 2, p. 268-285, 2013. <http://dx.doi.org/10.1504/IJAAPE.2013.055897>

DE LOO, I.; VERSTEGEN, B.; SWAGERMAN, D. Understanding the roles of management accountants. **European Business Review**, v. 23, 2011.

EIERLE, B.; SHULTZE, W. The role of management as a user of accounting information: implications for stand setting. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1130162>>. Acesso em: 05 dez. 2012.

EPSTEIN, Barry J. The economic effects of IFRS Adoption: investigating the expected benefits. **The CPA Journal**, mar., 2009.

FERRIS, K. R. Educational predictors of professional pay and performance. **Accounting Organizations and Society**, v. 7, n. 3, p. 225-23, 1982. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90003-4](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(82)90003-4)

FIRMINO, J. E.; **Aspectos comportamentais no julgamento profissional dos auditores independentes**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2011.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

GILIO, Luciano. **Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS**. 2011. 110 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; GERON, C. M. S.; SEGURA, L. C. Percepção dos profissionais brasileiros com relação ao processo de convergência contábil às normas internacionais. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 32, n. 3, 2013. <http://dx.doi.org/10.4025/enfoque.v32i3.17587>.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. Towards increasing business orientation: finnish management accountants in a changing cultural context. **Management Accounting Research**, v. 9, p. 185-211, 1998. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1998.0076>.

GREEN, M.; VANDEKERCKHOVE, W.; BESSIRE, D. Accountability discourses in advanced capitalism: who is now accountable to whom? **Social Responsibility Journal**, v. 4, n. 1/2, p. 198-208, 2008. <http://dx.doi.org/10.1108/17471110810856956>.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; ARIOVALDO, S. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

JONES, T. C., & LUTHER, R. Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies: some observations from a British perspective. **Accounting in Europe**, v. 2, n. 1, 2005. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180500379160>.

KING, Alfred M. Determining fair value: the very essence of valuation is the professional judgment of the appraiser, not just a set of rules. **Strategic Finance**, jan., 2009.

LEMES, S.; CARVALHO, L. Nelson. Efeito da convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais do IASB. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo, SP. **Anais ...**, USP, 2004.

LIPPA, V. Measuring performance with synchronous management. **Management Accounting**, fev., 1990.

LOUDERBACK III, Joseph G.; HOLMEN, Jay S.; DOMINIAK, Geraldine F. **Managerial Accounting**. Ohio: South-Western College Publishing, 2000.

MACDONALD, L. D.; RICHARDSON A. J. Alternative perspectives on the development of American management accounting: relevance lost induces a renaissance. **Journal of Accounting Literature**, v. 21, 2002.

MACKENZIE, B., COETSEE, D., NJIKIZANA, T., CHAMBOKO, R., COLYVAS, B.; HANEKOM, B. **IFRS 2012: Interpretação e Aplicação**. (Francisco Araújo Costa, Leonardo Zilio, Mariana Bandarra, Trad.) São Paulo: bookman / KPMG, 2013.

MAHONEY, T. A.; JERDEE, T. H; CARROLL, S. J. The job(s) of management. **Industrial Relations: A Journal of Economy and Society**, v. 4, n. 2, p. 97-110, 1965.

MAIA, Kallil Iangle Castro. **O ensino de julgamento e tomada de decisão nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil**. 2012 133 f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, Rio de Janeiro, 2012.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius Aversari; MARTINS, Éric. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista Informação Contábil**, v. 1, n. 3, set. 2007.

MIRANDA, C. S.; RICCIO, E. L.; MIRANDA, R. A. M. O ensino da contabilidade gerencial no brasil: uma avaliação de grades curriculares e literatura didática. **Revista Contabilidade e Controladoria – RC&C**, v. 5, n. 2, set. 2013.

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

PARKER, Lee D. Back to the future: the braodening accounting trajectory. **British Accounting Review**, v. 33, p. 421-453, 2001. <http://dx.doi.org/10.1006/bare.2001.0173>.

RYAN, S. G. Accounting in and for the subprime crisis. **The Accounting Review**, v. 83, n. 6, p. 1605-1638, 2008. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2008.83.6.1605>.

SHIMAMMOTO L. S.; REIS, L. G. Convergência às normas internacionais de contabilidade: uma análise sob a perspectiva dos profissionais contabilistas. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 1, n. 1, p. 90-105, jul/dez, 2010.

STONE, D. N.; HUNTON, J. E.; WIER, B. Succeeding in managerial accounting. Part 1: knowledge, ability, and rank. **Accounting Organizations and Society**, v. 25, p. 697-715, 2000. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00063-X](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00063-X).

TAIPALEENMÄKI, Jani; IKÄHEIMO, Seppo. On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 14, p. 321-134, 2013. <http://dx.doi.org/10.1016/J.ACCINF.2013.09.003>.

WANLIN, P. L'analyse de contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens: une comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation de logiciels. **Recherches Qualitatives**, n. 3, p. 243-272, 2007.

WEIßENBERGER, B. E; ANGELKORT, H. Integration and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, v. 22, p. 160-180, 2011. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.003>

WIRTANEN, Jonna. **The influence of IFRS implementation on business management in Finnish born globals**. Master's Thesis in Accounting. Helsing School of Economics, 2009.

YAZDIFAR, H.; TSAMENYI, M. Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. **Journal of Accounting & Organization Change**, v. 1, p. 180-198, 2005. <http://dx.doi.org/10.1108/18325910510635353>