

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC/SP

Leticia Longarini Ferreira

Contabilidades Societária e Gerencial: diferenças e fatores
críticos na integração

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

São Paulo
2012

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC/SP

Leticia Longarini Ferreira

Contabilidades Societária e Gerencial: diferenças e fatores
críticos na integração

Dissertação Apresentada à Banca Examinadora da
Pontifícia universidade Católica de São Paulo, como
exigência parcial para a obtenção do título de
MESTRE em Ciências Contábeis. Sob a orientação
do Prof. Dr. Sergio de Iudícibus.

São Paulo
2012

**Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais**

Leticia Longarini Ferreira

Junho de 2012

ERRATA

Página	Onde se lê	Leia-se
12	CAPITULO III	CAPITULO II
12	CAPITULO IV	CAPITULO III
13	(1989, <i>apud</i> Frezatti et al, 2008)	(1989, <i>apud</i> Frezatti et al, 2007)
44	visto no capítulo 1.4	visto no capítulo I
54	Para Ijiri (1970, p.3)	Para Ijiri (1973, p.3)
56	Iudícibus (1997)	Iudícibus (1987)
58	vistos na sessão 3.4.8	vistos no tópico 2 deste capítulo
70	Vimos no capítulo 2.9	Vimos no capítulo II, tópico 9
72	Porém muitas úteis	Porém muitas vezes úteis

BANCA EXAMINADORA

“Tudo tem o seu tempo determinado, e há tempo para todo o propósito debaixo do
céu.

Há tempo de nascer, e tempo de morrer;
Tempo de plantar, e tempo de arrancar o que se plantou;
Tempo de matar, e tempo de curar;
Tempo de derrubar, e tempo de edificar;
Tempo de chorar, e tempo de rir;
Tempo de prantear, e tempo de dançar;
Tempo de espalhar pedras, e tempo de ajuntar pedras;
Tempo de abraçar, e tempo de afastar-se de abraçar;
Tempo de buscar, e tempo de perder;
Tempo de guardar, e tempo de lançar fora;
Tempo de rasgar, e tempo de coser;
Tempo de estar calado, e tempo de falar;
Tempo de amar, e tempo de odiar; tempo de guerra, e tempo de paz”.

(Eclesiastes 3:1-8)

AGRADECIMENTOS

Ao orientador desta dissertação, Professor Dr. Sérgio de Iudícibus.

Ao Professor Dr. Roberto Fernandes dos Santos, coordenador do programa de Mestrado em Ciências Contábeis da PUCSP.

Aos membros da banca examinadora.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus pais, Diogo Ponce Ferreira e Maria Zilda Longarini Ferreira, pela paciência e compreensão durante minha ausência neste período e, por me ensinarem os valores que me fizeram ser uma pessoa íntegra e honesta. Dedico também aos familiares e amigos que me apoiaram com carinho, durante este período. Dedico, sobretudo, a Deus, por me conceder sabedoria, discernimento, força e persistência.

RESUMO

No exercício de nossas atividades contábeis, deparamos-nos com duas ramificações da contabilidade, as contabilidades societária e gerencial, que se diferenciam em vários aspectos levantados por diversos autores do ramo.

Ambas as ramificações contábeis mencionadas, cada qual com seu objetivo, cliente, foco e necessidades a serem atendidas, possuem histórico de similaridades e diferenciações. Algumas dessas diferenciações tornam-se fatores críticos que podem vir a impedir que tais ramificações conversem e se integrem, levando muitas companhias a possuir dois registros e acompanhamentos distintos para a elaboração e apresentação de números, que acabam sendo também diferentes e passam a apresentar falta de confiabilidade e fidelidade dos números e das bases de elaboração e controle.

Esta pesquisa visa apresentar os conceitos dessas duas ramificações contábeis, societária (também chamada por contabilidade financeira) e gerencial, apresentando os principais aspectos que regem uma e outra.

Também visa elencar as diferenças existentes entre elas, as possíveis aproximações e os fatores críticos na integração, inclusive no quesito sistema de informações, para que se torne possível a minimização dos riscos trazidos por tais fatores críticos por meio de uma proposta de modelo integrador. Tal modelo inclui a elaboração de duas peças contábeis, um Balanço Patrimonial e uma Demonstração do Resultado do Exercício, denominadas “Gerais”, que visam atender ao público tanto da contabilidade societária, quanto da contabilidade gerencial (usuários externos e internos), sem perder a integridade e qualidade da informação.

Palavras-chave: contabilidade gerencial, contabilidade societária, contabilidade financeira, integração, sistemas de informação, usuários da informação.

ABSTRACT

In the exercise of our accounting activities we find two branches of accounting - corporate and management accounting,, which differ in many aspects studied by several authors of the field.

Both accounting branches mentioned, each one with its purpose - customer focus and needs to be met, have a history of similarities and differences. Some of these differences become critical factors that may prevent them to be integrated. This takes many companies to have two separated records and accompaniments for the preparation and presentation of numbers, which eventually also present a distinct lack of reliability and fidelity of the numbers and the bases of preparation and control.

This research aims to present the concepts of these two accounting branches - corporate (also called a financial accounting) and management, presenting the main aspects that rule both.

It also aims to list the differences between them, pointing out possible approaches, highlighting the critical factors in the integration, including the information system to make it possible to minimize the risks posed by such critical factors through a proposed integrative model. This model includes the preparation of a Balance Sheet and Income Statement for the year, called "General", which aim to serve the public, both corporate and management accounting (external and internal users), without losing the integrity and quality of information.

Keywords: management accounting, corporate accounting, financial accounting, integration, information systems, information users.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABP – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
BCB – Banco Central do Brasil
BRGAAP – Brazilian Generally Accepted Accounting Principles
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
FASB – Financial Accounting Standard Board
IAS – International Accounting Standards
IASB – International Accounting Standards Board
IFRS – International Financial Reporting Standards
SIG – Sistema de Informações Gerenciais
TI – Tecnologia da Informação
UGC – Unidade Geradora de Caixa
VEU – Valor em Uso

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Conceito de Contabilidade Gerencial	33
Quadro 2:	Bases de Mensuração – Contabilidade societária (financeira)...	54
Quadro 3:	Linha do tempo da informação	61
Quadro 4:	Modelo de Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício Gerais	75

LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Etapas do processo decisório	35
Figura 2:	Esquema e abrangência da contabilidade gerencial	36
Figura 3:	Usuário da Informação Contábil	38
Figura 4:	Diferenças entre as contabilidades financeira e gerencial.....	59
Figura 5:	Sistema de informação Contábil	66

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I	
1. CONCEITUAÇÃO CONTÁBIL	19
1.1. Linha do tempo	25
1.2. Conceituação de Contabilidade Societária (Financeira)	28
1.3. Conceituação de Contabilidade Gerencial	32
1.4. Grupo de Usuários	36
CAPITULO III	
2. DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE SOCIETÁRIA E A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS FATORES CRÍTICOS DE INTEGRAÇÃO	41
2.1. Usuários da Informação	44
2.2. Restrições de Definições	45
2.3. Unidade de mensuração	47
2.4. Foco da Análise	48
2.5. Frequência de relatórios	49
2.6. Grau de confiabilidade	51
2.7. Natureza Temporal e bases de mensuração	54
2.8. Confidencialidade	58
2.9. Conceitos Pessoais	58
2.10. Sistema de Informação Contábil	59
CAPITULO IV	
3. MINIMIZANDO OS FATORES CRÍTICOS NA INTEGRAÇÃO E PROPOSTA DE MODELO INTEGRADOR	67
3.1. Proposta de modelo integrador	72
CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA	80
APÊNDICES.....	85

INTRODUÇÃO

Introdução ao tema

A ciência contábil, apesar de ser única, na prática e na teoria (inclusive legal) pode ser ramificada em duas áreas distintas do conhecimento, dentre outras. E esses dois desdobramentos, cada qual com propósitos distintos, abrem oportunidades para que o profissional contábil atue em qualquer uma das ramificações e se especialize, para atender a públicos distintos e em prazos diferenciados, utilizando-se de ferramentas e tratativas peculiares a cada propósito.

Essas ramificações são a contabilidade societária (por vezes mencionada e referenciada como contabilidade financeira) e a contabilidade gerencial. Kaplan e Atkinson (1989, *apud* Frezatti et al, 2008) consideram que, devido ao fato de possuírem necessidades distintas, a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial precisam tomar rumos diferentes. Os números contábeis originados na contabilidade societária, que é fundamentada na orientação regulatória, evidenciam aquilo que é permitido ou obrigatório conforme especificado pelos órgãos reguladores. Para fins internos da companhia, a aplicação de critérios contábeis flexíveis, que vão além do permitido legalmente na geração de informações, é feita pela área da contabilidade gerencial. Esse foco interno, com rigidez reduzida, determina o próprio conceito de contabilidade gerencial. O propósito dessa ramificação da contabilidade é seu foco no público interno para os processos de tomada de decisão, planejamento, coordenação de pessoas e mesmo avaliação de desempenho.

Aquilo que a contabilidade societária não permite ou abrange, mas é necessário para a melhor compreensão do negócio, a contabilidade gerencial acaba por incorporar, desde que primordial para fins de tomada de decisão. Isso se torna uma diferença entre ambas as ramificações contábeis, evidenciadas e com suas razões compreendidas. Porém, apesar de termos ciência da existência de essa e outras diferenciações entre as contabilidades societária e gerencial, que serão detalhadas nesta pesquisa, é possível que ambas atuem de forma integrada e caminhem (dadas às particularidades necessárias) em paralelo, com informações consistentes que conversem entre si e sejam integradas e íntegras.

As recentes modificações na Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por ações, através da 11.638/07, que levaram o Brasil à adoção das normas internacionais, prevendo que um órgão contábil não estatal, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, emitiria normas correlatas às normas internacionais de contabilidade e agregaria-as às práticas contábeis do país. Dessa forma, por meio de aprovação de órgãos ou agências reguladoras, iniciou-se uma busca pela melhoria no registro econômico das informações contábeis, incluindo conceitos como o da primazia da essência sobre a forma jurídica, onde a essência das operações deve ser mais fortemente considerada em contraposição à regra jurídica muitas vezes engessada.

Armstrong et. al. (2010, *apud* Gillio 2011, p. 8), mencionam que os benefícios da internacionalização de nossas normas podem ser a melhor qualidade da informação, maior comparabilidade e transparência, redução da assimetria e do risco informacional e redução de custos de capital.

Ansari e Euseke (1995, *apud* Gillio 2011, p. 9-10) concluem que toda essa nova regulamentação contábil deu abertura para novos elementos, tais como o foco na relevância ao invés do custo histórico, também um abandono da ênfase na confiabilidade e, além disso, a evolução para uma visão múltipla, comum na contabilidade gerencial, em lugar da visão única, comum à contabilidade societária, até então. Tais autores também evidenciam que expressões como “foco do cliente” e “marcação a mercado”, que na década de 90 eram frequentemente usadas em discussões gerenciais, foram incluídas nas normas contábeis pelos órgãos reguladores, o que pode significar uma nova direção dos padrões contábeis regulatórios, a caminho de um crescimento da relevância da informação. Citam ainda que essa condição anterior da contabilidade financeira (societária), de uma única visão, poderia ser excluída, e, desse modo, haveria a redução da qualidade da informação produzida e repassada. A falta de qualidade da informação pode prejudicar o usuário em sua tomada de decisão, portanto, se houver uma maior integração entre contabilidade societária e a contabilidade gerencial, diversidade em padrões e visões serão geradas, com aumento de qualidade das informações, e maior credibilidade e utilidade interna.

Por meio das explicações de diversos autores, podemos observar que a contabilidade gerencial e a contabilidade societária são tratadas dentro das companhias ora de forma distinta e ora de forma com que partam da mesma base de dados, mas ambas possuem critérios e conceitos que se assemelham em alguns aspectos. Nesse cenário, uma integração que permita que as duas ramificações caminharem de forma mais próxima, surge como uma alternativa.

Toms (2005, *apud* Frezzati et al, 2008) explica que durante o processo de desenvolvimento e convívio das duas contabilidades, visualizamos duas dimensões: a primeira, a dimensão ideológica em que o fortalecimento do capital ressaltou a visão interna, ou seja, influenciou o desenvolvimento da contabilidade gerencial; e a segunda dimensão, uma visão social do capital, ao menos no mundo anglo-saxão, que demandou a transparência das informações para o usuário externo à entidade, ou seja, influenciou no desenvolvimento da contabilidade financeira.

Dessa forma, conseguimos distinguir de maneira clara que a separação desses dois grupos é decorrente, entre outros aspectos, da diferença do usuário da informação, que possuem necessidades, perspectivas e expectativas de utilização da informação, distintas.

Quando falamos do usuário externo à companhia, que se utilizam da informação da contabilidade financeira, estamos falando de acionistas, controladores, gestores de fundos, órgãos do governo, fornecedores, clientes, financiadores, etc. Já quando mencionamos os usuários internos, referimo-nos a todo o grupo de pessoas de diferentes níveis hierárquicos da companhia, que se utiliza de informações contábeis para tomada de decisões em diferentes níveis, onde cada nível demanda um tipo de informação que lhe seja conveniente e assimétrico. Ou seja, o usuário interno demanda uma informação mais detalhada que possa analisar com maior profundidade.

Outras diferenciações visíveis referem-se à flexibilidade da informação, sistemas utilizados, confidencialidade, bases de mensuração, frequência de elaboração de relatórios, entre outros que serão abordados nesta pesquisa.

É importante mencionar que para se tornar possível uma pesquisa que destaque as dificuldades, vantagens e desvantagens de uma aproximação, dessas duas formas distintas de elaboração e apresentação da informação contábil, é necessária uma prévia conceituação da contabilidade gerencial e da contabilidade societária, onde consigamos visualizar os distanciamentos entre estas, que pode ocorrer de forma relevante ou não, de acordo com as necessidades que surgem no processo decisório das entidades.

A presente pesquisa busca então conceituar a contabilidade gerencial e a contabilidade societária, com base no que autores da área já desenvolveram, sem deixar de enfatizar o produto de cada uma, bem como o público-alvo das informações, as necessidades, os prazos e objetivos.

Após essa conceituação, a pesquisa visa identificar os pontos de diferenciação entre as contabilidades gerencial e societária, tais como uso da confiabilidade, relevância, diretrizes normativas, conceitos de valor, evidenciação da diferença entre valor econômico (até com um exemplo empírico) e foco no usuário da informação. Desse modo, busca traçar as possíveis aproximações e os fatores críticos para a aproximação e integração entre ambas, sem deixar de levar em consideração as problemáticas sistêmicas para que essa integração aconteça.

Traçadas as diferenças e fatores críticos, a pesquisa ainda propõe um modelo integrador das duas contabilidades por meio da elaboração de demonstrações financeiras gerais, que atendam a ambas com confiabilidade e qualidade de informação.

Problema de Pesquisa e Objetivos do Estudo

Este estudo tem como objetivo o aprofundamento teórico sobre a conceituação e a diferenciação das contabilidades societária e gerencial. Busca ainda resposta para a seguinte pergunta: **No processo de aproximação entre as contabilidades societária e gerencial, considerando as diferenças existentes e os fatores críticos, é possível promover uma integração visando atender aos**

usuários dessas contabilidades sem perder a confiabilidade e integridade dos números, bem como sem perder a essência de cada uma das contabilidades?

O objetivo geral do estudo é buscar um entendimento sobre as duas ramificações da ciência contábil, por meio de pesquisa teórica de vários autores. Posteriormente, traçar as principais diferenciações entre uma e outra e, assim, trazer à luz diferenças que podem ser cruciais em um processo de aproximação e integração da contabilidade societária e gerencial. Após as conceituações, a pesquisa busca a sua conclusão com a proposta de um modelo de integração entre as contabilidades societária e gerencial, que atenda aos usuários específicos de cada uma, de forma satisfatória e confiável.

Justificativas e Contribuições do Estudo

A contabilidade atravessa atualmente uma importante fase que envolve a harmonização do padrão contábil brasileiro com o padrão internacional. Frente a esse acontecimento, fica cada vez mais clara a ideia de que o distanciamento entre a contabilidade societária e a contabilidade gerencial caminha para a minimização e alinha de forma mais clara a integração entre ambas. Notamos isso através do constante conceito de prevalectimento da essência sobre a forma jurídica nas novas normas contábeis, o que atende aos anseios das companhias e do mercado. Assim, podemos concluir que há uma expectativa de maior flexibilização da contabilidade societária, o que permite cada vez mais as diferenças para com a contabilidade gerencial se minimizem e, essa integração, seja possível.

Este trabalho, ao utilizar os conceitos teóricos desenvolvidos e abordados pelos autores estudados, procura contribuir para o entendimento conceitual das duas ramificações, bem como o entendimento das atuais diferenças existentes entre elas e seus motivos. Dessa forma, torna-se possível levantar os fatores críticos da integração entre a contabilidade societária e a contabilidade gerencial, principalmente no âmbito sistêmico e, então, concluir sobre um possível modelo integrador.

Metodologia e escopo da pesquisa

O estudo far-se-á de forma exploratória, com pesquisas teóricas que abordam o tema, sob a ótica de autores renomados da área.

Parte do trabalho envolverá a pesquisa e entendimento conceitual da contabilidade gerencial e da contabilidade societária, traçando suas características e histórico. Posteriormente haverá uma pesquisa teórica sobre as principais diferenciações, que hoje apresentam barreiras na aproximação entre ambas as contabilidades, elencando os fatores que se apresentam críticos para a integração das contabilidades societária e gerencial. A finalização da pesquisa dar-se-á na proposta de um modelo integrador.

CAPÍTULO I

1. CONCEITUAÇÃO CONTÁBIL

A Contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade, visa controlar a situação patrimonial e os resultados obtidos no decorrer das operações da companhia, do ponto de vista econômico e financeiro, de forma quantitativa e qualitativa.

Segundo a CVM - Comissão de Valores Mobiliários, através da deliberação 29/86:

Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

A resolução do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, nº785/95 retrata a contabilidade como sendo uma ciência social que tem por objeto o Patrimônio; e que:

[...] busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.

Tal resolução diz ainda que as informações que são geradas pela contabilidade devem fornecer aos seus usuários uma base segura para a tomada de decisão, compreendendo de forma clara o estado em que se encontra a companhia, o seu desempenho, evolução riscos e oportunidades. Essa informação contábil é expressa por meios como as demonstrações contábeis e suas escriturações e registros, documentos, livros, planilhas, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas e outros.

Padoveze (1996) levanta o tema sobre a discussão frequente a respeito de a contabilidade ser arte ou ciência, considerando-a arte por ser uma ferramenta à disposição da sociedade para que um acompanhamento da geração de riqueza, sem uma fundamentação teórica que a torne ciência e considerando-a ciência por

ser um ramo do conhecimento humano, com uma série de características específicas que a tornem mais do que simples ferramenta técnica.

Nesse contexto, o autor conclui que a contabilidade pode sim ser considerada uma ciência, pois afinal ela possui objeto de estudo próprio (o patrimônio das entidades), com métodos racionais e, com relação entre elementos patrimoniais, apresenta constante evolução e, seus estudos possuem um caráter de generalidade, assim, relacionada com os demais ramos do conhecimento específico.

Ainda com relação ao fato de a contabilidade possuir objeto determinado de estudo, com método de investigação próprio, Gonçalves e Baptista (1998) levantam a questão de que a contabilidade é responsável por estudar fenômenos universalmente verificáveis e apresentar verdades em torno do mesmo objeto.

A contabilidade deve ser entendida no âmbito de meio de comunicação dos resultados da companhia, veículo de circulação da informação. E ao entrarmos no mérito da comunicação da contabilidade, Iudícibus (2000, p. 26) conceitua-a como:

o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação. Este processo de comunicação implica o reconhecimento dos tipos de informação necessária para cada tipo principal de usuário da informação contábil e a avaliação da habilidade dos usuários em interpretar a informação adequadamente. Não parte de posições doutrinárias sobre qual é o tipo de decisão que leva a resultados adequados e não entra em critérios de julgamento tanto sobre a ética de determinado procedimento como sobre o uso dos poderes corporativos, mas procura entender as necessidades expressas de cada usuário e fornecer uma resposta adequada, com a única ressalva de que envolve, por parte do contador, um entendimento sobre as restrições do usuário, para utilizar uma grande gama de informações, e sobre as restrições de mensuração da própria Contabilidade. Realça, assim, a noção de relevância, talvez uma das poucas formas de delimitar a quantidade e a qualidade da informação prestada, caso contrário, não saberíamos quais os limites a serem impostos à comunicação e à informação econômica. Envolve um processo de participação entre usuário e Contabilidade e uma noção sistêmica de informação empresarial.

Ao entrarmos no conceito de informação, onde podemos entender que se refere ao resultado do processamento, organização e manipulação de dados, e, assim agregue conhecimento ao usuário que recebe tal informação, ressaltamos o conceito levantado por Padoveze (2000, p.43), para quem *“informação é o dado que*

foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas”.

Informação e dados são comumente (e erroneamente) tratados como sinônimos, porém são coisas distintas, onde dados são informações ainda não associadas e não trabalhadas em conjunto e, portanto, isoladamente, não possuem utilidade na tomada de decisão. Informações são aquelas extraídas após a tratativa de tais dados que apresentem relação entre si e relevância, onde estes são trabalhos, associados e, então, convertidos em informações que serão úteis ao usuário demandante em sua tomada de decisão. Os dados só possuem valor e utilidade quando convertidos em informações.

Aliado a esse conceito de valor da informação, Bill Gates *apud* Pereira (1997), ressalta que informação é algo que alguém a deseja e está disposto a pagar por ela, sendo que ela não é mensurável e intangível, porém valiosa no mundo atual por proporcionar poder.

Por carregar, atualmente, esse valor intangível, a informação é sim um dos recursos mais importantes e vitais para as companhias, pois possui papel essencial nas tomadas de decisões e, assim influencia o desempenho da companhia frente ao mercado.

Guerreiro (1999, p.3) define que:

a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisão. Informação útil é a que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas em que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico. Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa. A informação deve ter um sentido lógico para o gestor, portanto os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos, mas racionais. Os sistemas de informações contábeis tradicionais utilizam conceitos que não atendem às necessidades informativas para o gerenciamento das operações.

O autor ainda coloca a opinião de que entre as diversas fraquezas e insuficiências desses conceitos destacam-se a soma de moeda de diferente poder

aquisitivo, o valor de um bem ser influenciado pela condição de pagamento, valores históricos defasados, não avaliação do impacto das despesas e receitas financeiras das atividades operacionais, dificuldade de análise da contribuição dos produtos, reconhecimento de receita somente por ocasião da venda, inibindo o reconhecimento de resultados das diversas atividades produtivas da empresa, dificuldade de avaliação de desempenho das áreas em função de rateios arbitrários de gastos.

A informação contábil se expressa por diferentes meios (veículos), como demonstrações contábeis, notas explicativas, escrituração ou registros, documentos, livros, planilhas, listagens, mapas, pareceres, laudos, orçamentos, relatórios diversos de acordo com as necessidades dos usuários. A informação deve satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, sem poder privilegiar a nenhum deles, pois os interesses nem sempre são coincidentes.

No que tange à importância e ao valor da informação contábil, levando em consideração que seu valor está relacionado a quão útil tal informação é para a tomada de decisões, Guerreiro (1989) observa alguns pontos:

Volume de informação: Um sistema de informação tem mais valor quanto maior é o volume de informação que o mesmo é capaz de gerar. Mas um grande número de informação apenas tem valor se for significativo, e se os usuários tenham tempo e condições de utilizar tais informações geradas, afinal, informação não utilizada perde o seu valor econômico. O autor (op.cit) também ressalta que pelo fato das informações descreverem aspectos da realidade, quanto mais analítica forem, melhor desempenham esse papel e conduzem à melhor compreensão, mas também ressalva que tais informações analíticas devem ser úteis e que seu custo não ultrapasse o benefício a ser gerado.

Seletividade: Para que o sistema de informações seja bom, o mesmo deve ser seletivo e filtrar a quantidade de informações que o usuário tem que manusear para obter os resultados que precisa. Desse modo, gera informações específicas e evita relatórios gerais e genéricos que não atendem a ninguém especificamente.

Tempo de resposta: Tempos menores de respostas nos sistemas de informação significam melhora na eficiência de controles, tais como em informações de custos, contabilidade e produção. Quanto menor o intervalo de tempo para obtenção de determinada informação no sistema, mais valioso é.

Precisão: Toda informação gerada no sistema de informações deve apresentar precisão qualitativa e quantitativa.

Confiabilidade: As informações extraídas do sistema de informações devem possuir uma alta possibilidade de acerto, ou seja, espera-se que o sistema forneça informações adequadas para que seja confiável.

Generalidade: Sistemas com muitas particularidades, geralmente, acarretam em mais custos para adaptação e adequação. Quanto mais geral um sistema for, mais valor econômico trás, ou seja, aquele sistema que melhor atende a uma ampla gama de necessidades, sem que se façam necessárias modificações e customizações complexas, mais econômico torna-se para a companhia. Apesar de não ser possível prever condições futuras que demandem customizações, um sistema com maior generalidade terá maior vida útil na companhia.

Flexibilidade: Um sistema flexível é aquele que pode ser facilmente modificado conforme necessidades atuais de informação.

Custos: Os custos para manutenção de um sistema de informações não podem ser superiores aos benefícios trazidos pela implantação de tal sistema.

Oportunidade: As informações geradas devem estar sempre disponíveis de forma oportuna para que sejam válidas e úteis para a tomada de decisão. Uma informação atrasada perde o significado.

Correção: As informações devem estar livres de erros ou defeitos, assim, evitam-se correções posteriores à sua extração.

Relevância: As informações geradas pelo sistema de informações devem possuir matéria relevante para a tomada de decisão e, desse modo, evitam a

existência/produção de informações que não se farão relevantes e não agregarão valor ao usuário.

Relatividade: as informações geradas pelos sistemas de informação devem possuir relação com outras informações do mesmo tipo, sejam históricas ou projeções, para que se tornem possíveis devidas ponderações.

Entendimento: As informações devem ser facilmente compreensíveis pelos usuários, para assim, evitar que sejam ignoradas, mas continuem a ser produzidas pelo fato do usuário nem sempre estar disposto a reconhecer sua dificuldade na compreensão de tal informação. Essa falta de compreensão das informações leva à criação de sistemas e a controles paralelos e informais.

Na teoria da contabilidade, há a adoção de diversos enfoques contábeis, conforme levantado por Hendriksen e Breda (2009), que são os enfoques fiscal, legal, ético, econômico, comportamental e estrutural.

O enfoque fiscal visa ao atendimento fiscal, pagamento de tributos à Receita Federal. Ou seja, os objetivos da contabilidade fiscal são muito distintos dos objetivos de divulgação de dados financeiros. A Receita não está focada no quanto a companhia teve de lucro e, sim, em quanto é sua base para tributação. Por esse motivo, ao longo dos anos de evolução da contabilidade, as leis de imposto de renda tiveram grande impacto sobre a forma de contabilizar determinadas particularidades, defasando a contabilidade societária. Porém, com os novos pronunciamentos contábeis, que têm como propósito aproximar a contabilidade do padrão internacional, esses “engessamentos” da contabilidade se extinguiram, como por exemplo, no que tange à depreciação (antes se seguia os prazos estipulados pela receita, sem que fosse possível uma avaliação técnica da verdadeira durabilidade e desgaste do bem).

Com relação ao enfoque legal, refere-se à análise de situações sob a ótica legal, como, por exemplo, análise de transmissão de propriedade, direitos e deveres no ato de compra e venda sob a ótica jurídica.

O enfoque ético refere-se à análise dos eventos contábeis, para saber se há algo além do seguimento das práticas contábeis vigentes que não deva ser feito, a fim de se seguir com ética e justiça.

Os enfoques econômicos referem-se à busca de correspondência entre os dados contábeis e as interpretações econômicas (macroeconomia, microeconomia e contabilidade social-empresarial).

O enfoque comportamental preocupa-se com a relevância da informação transmitida aos responsáveis pela tomada de decisões e com comportamento de indivíduos ou grupos diversos em consequência da apresentação de informações contábeis.

O enfoque estrutural visa à solução de problemas da estrutura do próprio sistema contábil e busca a uniformidade no registro e na divulgação de transações.

1.1. Linha do tempo

Hendriksen e Breda (2009, p.39) mencionam que:

o primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340. Fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas de Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França.

Segundo os autores, o primeiro codificador da contabilidade foi o frei franciscano chamado Irmão Luca Pacioli, célebre matemático italiano, que escreveu um livro intitulado *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá*, em 1494. Tal livro apesar de ser um tratado de matemática, possuía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas, *Particularis de Computis et Scripturis*. Esse é o primeiro registro sobre o sistema de partidas dobradas e o raciocínio de lançamentos contábeis. Os autores (op. cit, p.39-40) transcrevem o texto produzido pelo frei Luca Pacioli:

Para que tudo fique mais claro no encerramento mencionado, é necessário que faça esta outra comparação, a saber, somar numa folha de papel todos os débitos de Razão + e colocá-los do lado esquerdo, e somar todos os créditos e colocá-los do lado direito, e depois estas últimas somas serão ressomadas; uma das somas será o total dos débitos, e a outra será o total dos créditos. Agora, se as duas somas forem iguais, ou seja, uma for igual à outra, ou seja, as somas dos débitos e créditos, sua conclusão será a de que seu Razão terá sido bem mantido (...) e encerrado pelo motivo mencionado acima no Capítulo 14; mas, se uma das somas for maior do que outra, terá havido um erro no seu Razão, o qual, com diligência, será melhor que o controle com a inteligência que Deus lhe deu, e com os recursos de raciocínio que tiver adquirido, e que são muito necessários para o bom comerciante, como dissemos no início; caso contrário, não sendo um bom contador em seus negócios, andará como um cego, e muitas perdas poderão surgir.(...)

Apesar de o texto parecer atual, aconteceram diversas mudanças e contrastes. Hendriksen e Breda (2009, p.40-41) destacam essas mudanças em 4 blocos. O primeiro é com relação ao objetivo da contabilidade, que antes era produzir informação para o proprietário, geralmente único, e todos os registros eram mantidos em sigilo, portanto, sem pressões externas com relação a padrões, divulgações, exatidão, etc. O segundo item que sofreu mudanças é com relação a falta do conceito de entidade (princípio da entidade), que fazia com que não houvesse distinção entre os negócios pessoais e empresariais do proprietário. A terceira mudança foi com relação ao conceito de exercício contábil, devido à curta durabilidade dos negócios que prevalecia e também com relação ao controle de ativos fixos, que não se faziam importantes. A quarta mudança é no que tange à ausência de unidade monetária estável, que fazia com que os registros fossem minuciosamente detalhados para evitar erros e perdas.

Os autores ressaltam que a contabilidade foi produto de muitas mãos e terras, ou seja, mostrando-nos que a nossa cultura deriva praticamente por completo de outras culturas e se melhor desenvolve em períodos de paz e tolerância.

Vários registros contábeis datam do século II, onde, por exemplo, os agricultores egípcios, nas margens do Nilo, pagavam com cereais e linhaça, pelo uso de água para irrigação, aos coletores de tributos. Vale mencionar que recibos eram dados, em que continham desenhos representando os itens negociados, antes do uso da moeda como denominador comum.

Concomitante a isso, surgiram o conceito de propriedade privada, o desenvolvimento do crédito e a acumulação de capital. Hendriksen e Breda (2009, p.45) ressaltam que:

Entre esses antecedentes, o empreendimento conjunto e a empresa em sociedade, como instituições para facilitar a acumulação e o uso do capital, talvez tenham sido as influências mais fortes quanto à criação da necessidade do conceito de entidade contábil e do cálculo de lucros. A Itália do século XIV foi o país afortunado no qual esses eventos convergiram. Foi o destinatário da sabedoria acumulada por gerações de estudiosos da Mesopotâmia, do Egito, da Índia e do Oriente Médio. Mudanças políticas e doenças haviam destruído a antiga ordem social e lançado as bases de uma nova ordem. A contabilidade moderna, portanto, é tanto um produto do renascimento da Europa, a chamada Renascença, quanto a arte de Michelangelo, Da Vinci e Ticiano.

Com relação aos débitos e créditos, os autores comentam que as contabilizações em forma de conta T foram desenvolvidas para que ficassem evidenciadas as adições e reduções, já que números negativos não eram um conceito existente ainda. Os saldos eram obtidos por meio de verificação de que se o crédito foi superado pelo débito. Ainda acrescentam que o período entre 1494 e 1800 é considerado por alguns historiadores, injustamente, como período de estagnação da contabilidade, pois acreditam que foi uma era de descobrimento e transformação contábil, que culminou no período da Revolução Industrial, cujo impacto na contabilidade se deu em algumas particularidades, como por exemplo, o custo do ativo fixo sendo custo produtivo e o conceito de depreciação também incorporado ao custo.

Na era industrial e fabril, com todo o foco no controle de custos e na demanda por relatórios a investidores e proprietários ausentes, inicia-se a demanda por um sistema mais completo e confiável de mensuração.

Com relação à entrada da contabilidade no Brasil, acredita-se que se deu com a vinda da Família Real Portuguesa, que incrementou a atividade colonial e aumentou os gastos públicos e a renda nos Estados, fazendo-se necessário um melhor aparato fiscal. Com essa finalidade, foi constituído o Erário Régio ou o Tesouro Nacional e Público, e o Banco do Brasil (1808). As Tesourarias de Fazenda nas províncias eram compostas de um inspetor, um contador e um procurador fiscal, responsáveis por toda a arrecadação, distribuição e administração financeira e fiscal.

A era industrial trouxe também a consolidação da profissão contábil. No Brasil, em 1754, o Governador Francisco Xavier de Mendonça Furtado propôs a criação de uma Aula de Comércio, supervisionada pela junta de Lisboa, que foi aprovada em 1756, na capital portuguesa e, em 1764, a Ordem Régia tornou obrigatório o registro das partidas dobradas. Em 1770, a figura do Guarda-Livros é oficializada através de matrículas na junta de Comércio de Lisboa, que era válido para a colônia e o colonizador (Brasil e Portugal) e, em 1835, foi regulado o diploma em aulas de comércio.

Em 1945, a aula de Comércio da Corte foi substituída pelo Instituto Comercial do Rio de Janeiro e, em 1869, foi fundada, também no Rio de Janeiro, a associação dos Guarda-Livros, reconhecendo-a como profissão liberal.

Em 1915 e 1916, foram fundados, em São Paulo, o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, a Associação dos Contadores de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade, sendo este último transformado em Sindicato, em 1936.

Em 1930, foi regulamentada a ordem dos Contadores do Brasil e, em 1931, o Governo Provisório estabeleceu o registro obrigatório dos guarda-livros e contadores, na Superintendência do Ensino Comercial. Mas foi a partir da criação do Conselho Federal de Contabilidade, em 1946, que a profissão contábil começa a ter um desenvolvimento mais estruturado, com definições mais claras da atuação do profissional.

1.2. Conceituação de Contabilidade Societária (Financeira)

Em 1920, o AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) criou um Comitê de Terminologia com o propósito inicial de reunir o conjunto de palavras e expressões utilizadas com maior frequência pela Contabilidade, para então fixar significados mais precisos para cada uma delas. A partir desse trabalho, originou-se um manual intitulado “Accounting Terminology”, que foi publicado em 1931, em caráter experimental. Logo após, esse mesmo comitê preparou um relatório mais amplo que abrangia uma grande quantidade de definições de termos

utilizados pela Contabilidade, mas não chegou a ser publicado em virtude das polêmicas que provocou. Posteriormente, no período de 1939 a 1953, oito documentos semelhantes foram preparados por esse Comitê e publicados sob o título de “Accounting Research Bulletins”, que foram consolidados e publicados como “Boletim de Terminologia nº. 1”. Nele continha a seguinte definição de contabilidade: *“a arte do registro, da classificação e da sumarização de uma maneira significativa e em termos monetários, de transações e eventos que são, pelo menos em parte, de caráter financeiro e da interpretação de seus resultados.”*

Hendriksen e Breda (2009, p. 93) ressaltam que o pronunciamento contábil número 4, do APB (Comitê de pronunciamentos contábeis americano, criado em 1959) *“definia o objetivo geral da divulgação financeira como sendo o de fornecer informação financeira confiável sobre os recursos econômicos e as obrigações de uma empresa.”*

Os autores (op. cit., p.93) ainda afirmam que, de forma semelhante, o Estudo de Pesquisa em Contabilidade nº1 define como objetivos da contabilidade: i) medir os recursos possuídos por entidades específicas; ii) refletir os direitos contra essas entidades e os interesses nela existentes; iii) medir as variações desses recursos, direitos e interesses; iv) atribuir as variações a períodos determináveis; e v) exprimir os dados anteriores em termos monetários como denominador comum. Essas definições enfatizam o balanço e a demonstração do resultado do exercício como medidas de níveis e variação de riqueza.

O cenário atual da contabilidade societária brasileira é de um processo de transformação. Após 33 anos de vigência da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas –, presenciamos agora um processo de convergência aos padrões internacionais, com significativas alterações que estabelecem profundas modificações na forma de contabilização e evidenciação dos fatos contábeis.

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários e o BCB – Banco Central do Brasil sinalizaram que as companhias abertas e as instituições financeiras deveriam adotar os padrões internacionais de contabilidade como forma obrigatória, em 2010.

Através da sanção da Lei 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, convertida em Lei nº 11.491/09, que abrange todas as sociedades anônimas e limitadas de grande porte, começamos a trazer para dentro das normas contábeis brasileiras os padrões internacionais de contabilidade. O próprio conceito de companhia fechada de grande porte foi introduzido na nova legislação e corresponde à sociedade, ou ao conjunto de sociedades sob controle comum, que tiver no exercício anterior ativo superior a 240 milhões de reais ou receita bruta anual superior a 300 milhões de reais.

No ano de 2005, foi criado o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tem papel fundamental nessa convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, através da emissão de pronunciamentos técnicos. Após a referida mudança na legislação, o CPC emitiu significativa quantidade de pronunciamentos e está ainda em processo de elaboração e aprovação de outros. Todos os pronunciamentos emitidos pelo CPC passam por aprovação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

Tais pronunciamentos consistem em traduções e adaptações para a realidade brasileira das normas internacionais de contabilidade, IFRS – International Financial Reporting Standards –, emitidas e regulamentadas pelo órgão internacional IASB – International Accounting Standard Board –, que trazem alguns conceitos inovadores e flexíveis, fazendo prevalecer a essência sobre a forma jurídica, ou seja, tornando torna a contabilidade societária passível de maior adaptação e flexibilização.

Para melhor compreensão da conceituação contábil societária, podemos então analisar o que os atuais órgãos reguladores trazem como definição.

O IASB, mundialmente define que

O objetivo das demonstrações contábeis é dar informações sobre a posição financeira, os resultados e as mudanças na posição financeira de uma empresa que sejam úteis a um grande número de usuários em suas tomadas de decisão.

Esse conceito foi trazido para o Brasil, através do pronunciamento CPC de Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro:

O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

Ainda nesse CPC, são apresentados os tipos de usuários da informação contábil apresentada, incluem-se os investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público. O CPC ainda apresenta as necessidades de informação de cada usuário a ser satisfeita com as demonstrações e ressalta que embora as necessidades visem aos objetivos distintos, o mesmo conjunto de demonstrações, da forma como é apresentado, satisfaz simultaneamente diversas necessidades dos usuários distintos.

Ainda referente ao cenário brasileiro, além do Pronunciamento Contábil conceitual básico, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) define que o objetivo da contabilidade societária é

permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Para a consecução desse objetivo, é preciso que as empresas deem ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem não só a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse patrimônio, mas, além disso, que possibilitem a realização de inferências sobre o seu futuro.

O Financial Accounting Standard Board (FASB), órgão regulador norte-americano, define que:

A divulgação financeira deve fornecer informações que sejam úteis para investidores e credores atuais e em potencial, bem como para outros usuários que visem à tomada racional de decisões de investimento, crédito e outras semelhantes.

A partir das definições mencionadas, observamos que o conceito da contabilidade se mistura com o objetivo das demonstrações contábeis em si, produto da contabilidade, que para atender ao público externo, através de publicações, devem atender aos princípios e normas da contabilidade societária.

Lopes e Martins (2005, *apud* Gillio, 2011, p.17) afirmam que: “[...] percebemos que nos países que adotam o direito romano a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso. O Brasil oferece um bom exemplo desse fenômeno”.

1.3. Conceituação de Contabilidade Gerencial

Segundo Iudícibus (2010, p.21):

a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A contabilidade gerencial, tendo como ponto de partida a contabilidade financeira/societária, faz uso de outros campos de conhecimento alheios à contabilidade, tais como produção e outros.

Ricardino (2005) traçou uma linha do tempo que mostra a evolução das definições sobre contabilidade gerencial, onde inicia ressaltando que mesmo os mais conceituados autores da área contábil têm dificuldade em conceituar a contabilidade gerencial.

Ricardino inicia com a definição de Goetz, do final da década de 40, passa pelas definições de Anthony, Anderson, Needles e Caldwell e Iudícibus na década de 70, segue pelas definições de Norgard e Simon, nas décadas de 80 e 90 e chega na definição de Iudícibus, Martins e Gelbcke, ainda nos anos 90:

Autor	Ano	Definição
Goetz	1949	Ele iguala o gerenciamento à contabilidade gerencial: “Gerenciamento e consequentemente contabilidade gerencial, se preocupam com a eficiência de um empreendimento industrial individual”.
Anthony	1970	“A contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é utilizada para gerenciamento”. E acrescenta: “Os termos contabilidade financeira e contabilidade gerencial não possuem uma descrição precisa das atividades que abrangem. Toda contabilidade é financeira à medida que todos os sistemas contábeis se expressam em termos monetários e gerenciamento é a responsabilidade pela essência do conteúdo dos relatórios da contabilidade financeira”.
Anderson, Needles e Caldweel	1973	Transformam a contabilidade em um subproduto: “a contabilidade gerencial, que é uma extensão da contabilidade financeira, aplica-se inicialmente, às atividades internas da empresa e as decisões gerenciais devem acompanhar a missão da empresa”.
Iudícibus	1976	“A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se ‘encaixem’ de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.”
Anthony e Welsch	1981	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Norgard	1985	“A contabilidade gerencial deve gerar informações úteis às pessoas que administram a empresa”.
Simon	1990	A contabilidade é um processo de “identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações que são usadas pelos administradores para o planejamento, avaliação e controle de uma organização.”
Iudícibus; Martins; Gelbecke	1993	Contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização.
Hansen e Mowen	1997	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar	2000	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Louderback, J.G.; Holmen, J.; Dominiak, G..	2000	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização. A contabilidade gerencial tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adaptar às mudanças tecnológicas, às necessidades dos gestores e às novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios.
Horngren, Sundem e Stratton	2004	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Quadro 1: Conceituação de Contabilidade Gerencial

Fonte: elaborado pelo autor com conceitos *apud* Ricardino 2005

Observamos que todos os conceitos remetem ao fato de que a contabilidade gerencial visa ao preparo de informações para uso da administração da empresa, com vistas a auxiliar no processo decisório, ou seja, na decisão das ações futuras. Portanto, Ricardino (2005, p.10) chega a uma definição abrangente sobre a contabilidade gerencial:

A contabilidade gerencial é um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltadas à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

Em uma análise ampla, podemos concluir que toda informação, seja ela considerada como elaborada pela contabilidade financeira ou pela contabilidade gerencial, tem finalidades gerenciais, finalidades de tomada de decisão, seja do usuário externo ou do usuário interno.

Parisi e Megliorini (2011, p. 8-9) ressaltam que a contabilidade financeira, orientada para dados passados, serve como alerta de pontos críticos a serem trabalhados pela contabilidade gerencial. Há muitas outras informações, a respeito do desempenho da companhia, que alertam para resultados realizados diferentes dos resultados pré-determinados. Para os autores (op. cit, p.9):

Ela provê informações sobre o desempenho da empresa, cujo confronto com expectativas de desempenho oferece a oportunidade para os administradores avaliarem as variações e tomarem decisões para corrigir os desvios e revisar os planos.

Os autores ainda explanam sobre o fato de a contabilidade gerencial se responsabilizar por oferecer informações para situações não rotineiras, referentes a problemas esporádicos, não estruturados, sem regras pré-fixadas e sem procedimentos previamente conhecidos. Ou seja, a contabilidade gerencial lida com situações complexas e geralmente incompletas, rodeadas de incertezas com resultados imprevisíveis, tais como decisões de investimentos em novas plantas e produtos, bem como de desativação de plantas e produtos, situações em que os gestores precisam avaliar custo versus benefícios antes de decidirem.

Podemos então dizer que a contribuição da contabilidade gerencial para o processo decisório se dá no fato de que as decisões são tomadas baseadas em julgamentos e recomendações que são formulados e oferecidos por ela. De acordo com Parisi e Megliorini (2011, p. 8-9):

[...] a contabilidade gerencial atende as necessidades dos administradores no que concerne ao uso de informações contábeis para o planejamento e ações relacionadas à alocação de recursos, identificação de processos

ineficientes, identificação da combinação ideal de produtos e serviços, avaliação de desempenho de unidades etc., alinhadas com a política e os objetivos da organização. Para isso, a contabilidade gerencial vale-se de técnicas contábeis diversas e de conhecimentos de outras disciplinas financeiras, econômicas e comportamentais.

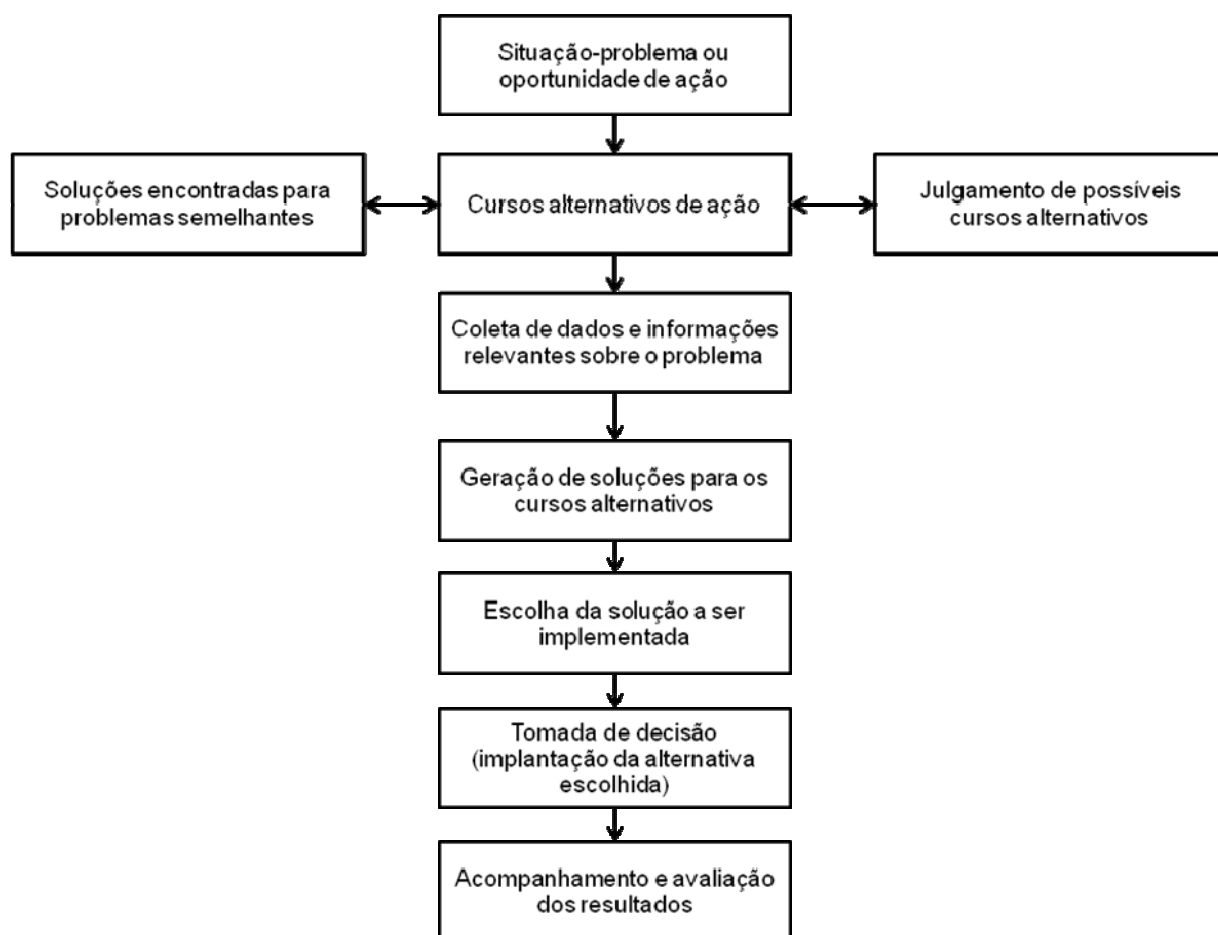


Figura 1: Etapas do processo decisório
Fonte: Parisi e Megliorini (2011, p. 127).

Para Padoveze (2010, p. 40), contabilidades Gerencial, de Custos e Financeira não são fragmentadas em essência e, sim, segregadas em departamentos, na prática, para facilitar a execução, bem como também para facilitar o ensino (didática). Apesar de didaticamente não se integrarem, cabe à Contabilidade Gerencial promover essa integração necessária entre os departamentos.

O autor (op.cit) ainda cita que:

Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração. Se temos a contabilidade, se temos a informação contábil, mas não a usamos no processo administrativo, no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil, não existe Contabilidade Gerencial.

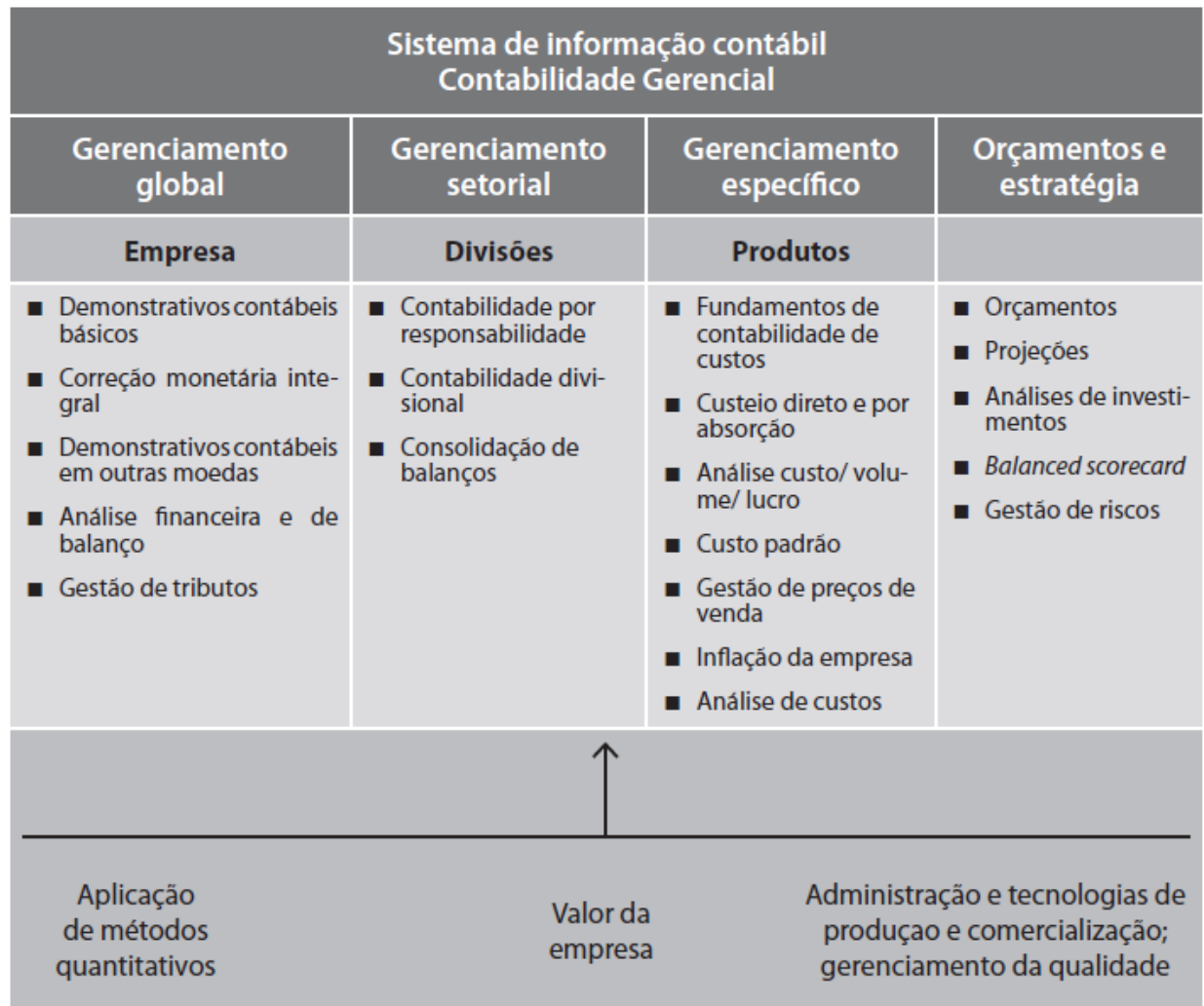


Figura 2: Esquema e abrangência da contabilidade gerencial
Fonte: Padoveze (2010, p.44).

1.4. Grupo de Usuários

Quando do surgimento dos primeiros registros e controles contábeis, o usuário de tais informações era quase que exclusivamente o proprietário do patrimônio gerenciado. O uso dessa informação era para se ter controle quantitativo de seus bens, direitos e obrigações. Porém, com o advento do mercantilismo, outros

possíveis usuários das informações contábeis tiveram destaque em busca de informações precisas e tempestivas, tais como fornecedores, clientes e banqueiros, que buscavam acompanhar a situação e evolução do patrimônio das companhias com as quais estivesse envolvido comercialmente, fornecendo créditos.

Com o tempo, com o surgimento do Estado para tributar os rendimentos e transações, surgiu então outro usuário da informação contábil. Um dos usuários mais fortes e exigentes nas informações a serem recebidas.

Posteriormente e concomitantemente ao surgimento das sociedades por ações e dos grandes conglomerados empresariais, outro usuário se destacou, o investidor, passou a ser o usuário que merecia maior atenção no preparo das informações fornecidas, pois seria o financiador do negócio das companhias.

Para Iudícibus et al (2003, p.48), o usuário da informação contábil é *“toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”*.

Iudícibus (2004, p.23) elaborou um quadro, considerado por ele como não exaustivo, contendo os principais usuários das informações contábeis e a informação por eles considerada como principal:

Usuários da Informação Contábil	Meta que desejaria Maximizar ou Tipo de Informação mais importante
Acionista minoritário	fluxo regular de dividendos
Acionista majoritário ou com grande participação	fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação
Acionista Preferencial	fluxo de dividendos mínimos ou fixo
Emprestadores em geral	geração de fluxos de caixa futuros suficientes para receber de volta o capital mais os juros, com segurança
Entidades Governamentais	valor adicionado, produtividade, lucro tributável
Empregados em geral, como assalariados	fluxo de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção dos salários, com segurança; liquidez
Média e alta administração	retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis

Figura 3: Usuário da Informação Contábil
Fonte: Iudícibus (2004, p.23)

O Pronunciamento Conceitual Básico, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em 14 de março de 2008, menciona quais são os usuários das demonstrações contábeis bem como suas necessidades:

Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público. Eles usam as demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. Essas necessidades incluem:

- (a) *Investidores*. Os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele produz. Eles necessitam de informações para ajudá-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos.
- (b) *Empregados*. Os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.
- (c) *Credores por empréstimos*. Estes estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus

- empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.
- (d) *Fornecedores e outros credores comerciais*. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estarão interessados em uma entidade por um período menor do que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade da entidade como um cliente importante.
 - (e) *Clientes*. Os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.
 - (f) *Governo e suas agências*. Os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.
 - (g) *Público*. As entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

Em 1994, através da resolução nº774/94 (2000, p.34), o Conselho Federal de Contabilidade classificou os usuários das informações contábeis em usuários internos e usuários externos.

Podemos entender por usuário externo como os acionistas, controladores, gestores de fundos, órgãos do governo, fornecedores, clientes, financiadores, etc. Ou seja, todo o grupo de pessoas externo à companhia, que possuem interesses diretos ou indiretos no desempenho desta, para que assim se sintam confortáveis ao negociar com tal companhia, seja no fornecimento de crédito bancário ou de compras, investimento ou até mesmo como cliente frequente.

Entendemos o público interno como todo o grupo de pessoas de diferentes níveis hierárquicos da companhia, que se utiliza de informações contábeis para tomada de decisões em diversos níveis, onde cada nível demanda um tipo de informação que lhe seja conveniente e assimétrico, isto é, o usuário interno demanda uma informação mais detalhada que possa analisar com maior profundidade e, então, tomar decisões de negócio da companhia.

Tanto a contabilidade societária quanto a gerencial, visa atender a um grupo de usuários, com o fornecimento de informações necessárias de forma ágil e precisa.

Após termos fixado o conceito de cada uma das contabilidades, societária e gerencial, podemos entender de forma mais clara os grupos de usuários atendidos por cada uma das vertentes da contabilidade.

A contabilidade societária, seguidora das normas contábeis, legislações vigentes e órgãos reguladores, tem o objetivo de tornar comparáveis as demonstrações financeiras de diversas entidades e visa atender ao usuário externo em especial.

Com relação à contabilidade gerencial, as demonstrações financeiras da contabilidade societária não só são usadas, como também são a base inicial de elaboração das demonstrações gerenciais. Aqui, devido a necessidades específicas, as demonstrações financeiras societárias podem sofrer determinados ajustes e compilações que têm o propósito de atender ao público interno da companhia.

CAPITULO II

2. DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE SOCIETÁRIA E A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS FATORES CRÍTICOS DE INTEGRAÇÃO

A única restrição da contabilidade gerencial é não ter restrição, conforme ideia levantada por Ricardino (2005), que mencionou o fato de que assim como a contabilidade societária, aquela também possui critérios, porém são mais flexíveis, pois quanto menos restrições na adoção dos critérios contábeis, maior o número de possibilidades de análise das operações da empresa. Esse leque de possibilidades pode não atrair ao investidor ou analista financeiro, mas é de extrema importância para a equipe que decide sobre ações a serem tomadas no futuro.

A informação contábil societária apresentada nas demonstrações contábeis societárias pode não conter toda a informação relevante necessária aos usuários, mas deveria suprir essa ausência com maiores detalhes em notas explicativas e no conjunto total de informações apresentadas societariamente. A contabilidade gerencial, em contrapartida, apresenta liberdade de critérios e, segundo Frezatti et al (2007, p.16), possibilita todas as características ausentes da contabilidade societária, mesmo que estas sejam questionáveis do ponto de vista conceitual e dependem do foco do usuário, mas, ainda assim, são permitidas.

Não é uma tarefa simples definir o ponto de ruptura entre a contabilidade financeira/societária e a contabilidade gerencial, pois afinal esse ponto não é conhecido com certeza. Podemos tentar estabelecer que esse ponto seja a confecção de relatórios (produto final da contabilidade societária) como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado e Demonstração do Resultado Abrangente, aqueles estabelecidos na Lei das Sociedades Anônimas nº 11.638/07.

Porém, apesar de sabermos que esses relatórios são, em sua maioria, ponto de partida para a contabilidade gerencial, não é o único fator a ser considerado para

definição de ponto de ruptura entra as duas ramificações contábeis, afinal a contabilidade gerencial não se inicia quando termina a contabilidade societária, nem tampouco o inverso e, sim, ambas caminham de forma concomitante, dependente e, muitas vezes, não tão integradas como seria o ideal.

Sabemos que o momento contábil atual é de padronização internacional. Nossas normas contábeis brasileiras (BRGAAP – Brazilian Generally Accepted Accounting Principles) estão se alinhando com as normas contábeis internacionais (IFRS – International Financial Reporting Standards), em busca de uma unificação contábil, para que os eventos contábeis sejam retratados com exatidão e, também em busca de reduzir controles auxiliares.

Isso porque o padrão internacional contábil é agora exigido para as sociedades anônimas de capital aberto e fechado. Tais companhias se depararam com o fato de que precisariam ter duas contabilidades societárias, uma que seguisse as práticas contábeis do seu país e outra no padrão contábil internacional. Para minimizar esse impacto, órgãos regulamentadores brasileiros iniciaram em 2007, por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, um processo de internacionalização das normas brasileiras, através da emissão de pronunciamentos contábeis e posterior aprovação pela CVM, todos baseados nas normas do IFRS, conforme já visto.

Essa remodelação das normas contábeis brasileiras trouxe entre outras, a vantagem de tornar nossa contabilidade societária mais flexível, onde a essência prevalece sobre a forma. Assim, conforme a contabilidade societária brasileira vai se tornando mais flexível, algumas diferenças entre ela e a contabilidade gerencial começaram a caminhar para a minimização.

Uns dos conceitos, antes somente tratados na contabilidade gerencial, que foram introduzidos à contabilidade societária, através dos novos pronunciamentos contábeis, são o conceito de Unidade Geradora de Caixa (UGC) e o conceito de Valor em Uso (VEU).

Sabemos, portanto, que a contabilidade gerencial e a contabilidade societária devem ser, na teoria, integradas no sentido de estabelecimento de conceitos, mensurações e sistemas de informações. Mas como a teoria nem sempre se assemelha à prática, na realidade empresarial das companhias de hoje, conhecemos diferenças entre ambas as ramificações contábeis, que são um grande empecilho para a integração destas.

Alguns autores levantaram certos elementos de diferenciação, que veremos na sequência. Das diferenças apresentadas entre a contabilidade societária (mencionada por alguns autores como financeira) e a contabilidade gerencial, destacamos os pontos principais para aproximá-las, a fim de uma maior integração, elencando os fatores críticos para reduzir os controles auxiliares, muitas vezes, até mesmo em duplicidade e, conseqüentemente, o retrabalho e melhoria da qualidade das informações.

Uma das pressões sofridas pela contabilidade societária é quando fornece respostas aos usuários, enquanto que na contabilidade gerencial, segundo Frezatti et al (2007. p.10), as pressões da contabilidade gerencial são outras, devido ao seu acesso mais detalhado nas informações, tais como agilidade e clareza nas respostas ou, então, é muito questionada quanto à utilidade de seus produtos. Os autores (op.cit, p.13) ainda ressaltam que como diferenças entre as duas contabilidades estão, entre outras, a obrigatoriedade de respeitar princípios formais, a necessidade de quantificação monetária, a questão temporal (período de emissão e cobertura dos relatórios), o foco da análise, o grau de confiabilidade, agentes que influenciam ou podem influenciar, frequência de emissão de relatórios e exigência legal de pessoal habilitado em amplitudes variadas.

Quando se fala de aplicação de princípios, refere-se à liberdade de escolha dos princípios de mensuração utilizados na contabilidade societária e gerencial, que ocasiona diferenças muitas vezes relevantes. Com relação ao foco da análise, cada usuário (interno e externo) possui perspectivas distintas, demandam particularidades também distintas, conforme seu ponto de análise. A confiabilidade diz respeito à garantia de integridade das informações prestadas, onde na contabilidade societária, as normas, regras e auditoria asseguram tal confiabilidade, enquanto que a

contabilidade gerencial, com sua maior liberdade, depende muitas vezes de maior quantidade de controles internos variados e, dessa forma, pode reduzir a confiabilidade das informações produzidas.

Com relação aos agentes que influenciam a contabilidade societária e financeira, conforme visto no capítulo 1.4, podem ser classificados em usuários internos e externos, cada qual com sua especificidade, assim, demandam informações também distintas. A diferença no tocante à frequência de relatórios se deve pelo fato da exigibilidade legal de prazos na contabilidade societária e a necessidade específica do usuário da contabilidade gerencial. Já a exigência legal de profissionais habilitados trabalhando na contabilidade societária não é uma exigência na contabilidade societária.

Em face a tais distinções, que veremos com mais detalhe a seguir, podemos dizer que a contabilidade societária é a contabilidade regulatória, margeada por leis e normas que ditam as regras a serem seguidas, para a melhor informação a ser apresentada e, muitas vezes, engessam o processo informacional; enquanto que a contabilidade gerencial é mais livre, com foco na utilidade da informação para o usuário e no melhor entendimento e mensuração para o processo de tomada de decisões.

2.1. Usuários da Informação

Conforme já visto no capítulo 1.4., uma das grandes distinções, senão a mais relevante, entre a contabilidade societária e a contabilidade gerencial é o usuário que se utilizará da informação, ele pode ser interno ou externo à companhia. Dessa forma, é possível observar que não pode haver um relatório único, com as mesmas aberturas de informações e o mesmo foco de análise. As necessidades de cada usuário demandam diferentes informações e cada relatório elaborado depende de cada nível hierárquico do usuário solicitante, ou seja, algumas informações podem ser difundidas por toda a companhia, enquanto outras, mesmo que sejam dados de origem para um determinado relatório financeiro, seus detalhes devem ser expostos

apenas à média e à alta gestão da companhia, por serem estratégicas e confidenciais.

Podemos ser ousados em afirmar que todas as outras diferenças entre as duas ramificações contábeis se originam a partir do usuário demandante. É a partir de cada tipo, complexidade e periodicidade das demandas que começam a surgir distinções entre elas.

Essa é uma diferença que independe da aproximação ou distanciamento da contabilidade societária e gerencial, pois o usuário de cada tipo de informação se distingue por modelo de informação solicitada e prazos, distinções essas que sempre existirão, porém podem ser alinhadas, ou seja, é possível uma aproximação entre os diferentes relatórios oferecidos a cada usuário da informação. Isso para que nos períodos que coincidirem a divulgação da informação gerencial e societária, trimestralmente, por exemplo, seja possível o relatório único, com praticamente as mesmas informações, salvo é claro, as informações confidenciais, estratégicas, que nesse caso devem ser divulgadas apenas internamente.

Podemos perceber, portanto, que apesar de uma aproximação e integração, os usuários sempre serão distintos no tipo de informação solicitada, prazos, quantidade de informação e confidencialidade dessa informação. Ou seja, a vantagens aqui seria percebida no alinhamento das informações, nos períodos onde o prazo coincide entre a contabilidade societária e gerencial, sem deixar de ter o cuidado com relação à confidencialidade da informação, levando em conta que a informação para o usuário externo não deve conter nenhuma informação confidencial ou estratégica, que são os pontos principais das informações gerenciais.

2.2. Restrições de Definições

A contabilidade financeira fornece aos seus usuários informações para análise diferentes das que fornece a contabilidade gerencial. Isso ocorre devido ao

fator restrições, pois para a contabilidade societária existe total restrição a princípios, normas e regras, enquanto a contabilidade gerencial não possui tais restrições.

Diferença levantada por Anderson, Needles e Cadwell (1989, *apud* Ricardino, 2005, p.237), onde os autores afirmam que “a contabilidade gerencial possui um único compromisso restritivo: o método ou técnica contábil escolhida deve produzir informações úteis”. Ou seja, enquanto que a contabilidade societária, pelo fato de ser regida pelos princípios fundamentais da contabilidade e pelas normas contábeis que tornam seus demonstrativos comparáveis, a contabilidade gerencial pode utilizar técnicas e parâmetros que melhor convir para projetar ações futuras. Exemplo: O uso de custo ou mercado, dos dois o menor, contraposição das despesas às receitas, imobilizado registrado pelo custo histórico, período de competência, etc.

Porém, vale ressaltar que as normas internacionais de contabilidade, trazidas a nossa realidade brasileira, por meio dos pronunciamentos contábeis emitidos recentemente, trouxeram o conceito de prevalectimento da essência sobre a forma jurídica, isto é, essas definições consideradas “engessadas” da contabilidade societária estão se tornando aos poucos mais flexíveis, de forma sutil.

Nesse ponto, a integração entre a contabilidade societária e gerencial se torna difícil quando a companhia opta por usar definições amplas e distintas, em sua contabilidade gerencial, das praticadas em sua contabilidade societária. Societariamente há limitações legais, impostas por normas contábeis, pronunciamentos e instruções de órgãos reguladores e legislações vigentes, enquanto que gerencialmente as restrições podem se anular, ou seja, a companhia pode se utilizar de critérios de mensuração que melhor convir com a necessidade do usuário gestor, divergindo, dessa forma da contabilidade societária.

Apesar dessa prática não ser aconselhável sistemicamente, pois a chance de perder a rastreabilidade dos lançamentos e ajustes é grande, ela é amplamente utilizada pelo fato de que as regras contábeis sempre foram demasiadamente conservadoras e não flexíveis, o que constantemente dificultou que as mesmas regras de mensuração fossem usadas para o gerenciamento de resultados por parte da gestão da companhia. Mesmo com a adoção das normas internacionais de

contabilidade, que são de fato mais flexíveis em inúmeros aspectos, permitindo análises subjetivas e julgamentos por parte das companhias, ainda assim, temos uma contabilidade societária um tanto quanto inflexível, que abre espaço a fim de que ocorram divergências de mensuração, conforme se torne viável para a companhia realizar suas análises e projeções futuras.

Porém, o que se tem notícia é de que as companhias buscam, cada vez mais, elaborar suas projeções e realizar seu gerenciamento de contas, para tomada de decisões, embasadas em estimativas reais, ou seja, se a norma societária estipula determinada classificação contábil de despesas e será por essa classificação que o valor também será tributado, não faz sentido projetar o resultado de forma contrária a isso, ainda mais sabendo que as saídas de caixa efetivas dar-se-ão por esse cálculo também.

2.3. Unidade de mensuração

Esse assunto é discutido por Anderson, Needles e Cadwell (1989) e Anthony e Welsch (1981), *apud* Ricardino (2005), onde os autores levantam o ponto do princípio do denominador comum monetário, em que as demonstrações contábeis devem ser expressas em moeda nacional da data do último balanço patrimonial, enquanto que na contabilidade gerencial não há apego à moeda, pode-se fazer uso da moeda que for apropriada ao tipo de análise a ser realizada.

Mas não podemos nos esquecer de que no que diz respeito a esse assunto, as normas internacionais de contabilidade também trouxeram um pouco de flexibilidade com os conceitos de moeda funcional, moeda de apresentação e moeda estrangeira, que traz a ideia de que a moeda das demonstrações financeiras da companhia não precisa estar necessariamente na moeda do país em que reside e, sim, na moeda em que suas principais e maiores transações são realizadas.

Essa diferenciação é uma das menos problemáticas, pois afinal, pelo fato de a contabilidade gerencial ser flexível no que tange à moeda em que seus números

serão mensurados e expressos; torna-se mais fácil a integração com a contabilidade societária, se pensarmos que com as novas normas contábeis internacionais e o conceito de moeda funcional, podemos também dizer que há flexibilidade na contabilidade societária. Aliados a isso, as projeções e controles gerenciais não são comumente feitos em outra moeda que não seja a das principais operações da companhia e/ou a moeda forte envolvida em seus negócios.

Pela ótica de sistema de informações, os sistemas integrados hoje já conseguem trabalhar com diversas moedas e cotações, o que permite ao usuário a extração de relatórios que melhor lhe convir.

2.4. Foco da Análise

Essa diferença entre a contabilidade gerencial e societária foi ressaltada por Anderson, Needles e Cadwell (1989), Lourdeback et al. (2000), Anthony e Welsch (1981), Horngren, Foster e Datar (2000) e Horngren, Sundem e Stratton (2004), *apud* Ricardino (2005).

A contabilidade financeira gera relatórios, cujo objetivo é informar a situação financeira da empresa como um todo. Balanços e Demonstrações de Resultado são apresentados com o agrupamento das contas, que permite que o leitor de tal informação fique ciente do total acumulado de cada grande grupo como, por exemplo, de vendas, custos, despesas administrativas, bancos, estoques, fornecedores, etc. Quando é necessário um aprofundamento, recorrem às notas explicativas, que trazem aberturas também objetivas, apenas desmembrando com um pouco mais de detalhe o número já apresentado e os critérios contábeis utilizados para o levantamento de tais números. Ou seja, reportam a extensão do todo da companhia.

Já na contabilidade gerencial, pelo fato do foco ser análises específicas demandadas pelos usuários de diversos níveis hierárquicos, é possível se realizar uma abertura em relatórios mais analítica, por departamentos, centros de custos ou

lucros, divisões, regiões, linha de produção ou outra configuração que melhor convir ao usuário demandante da informação. Aqui, a análise por negócios dentro do negócio principal já fica facilitada, mesmo quando a companhia se utiliza de um sistema de informações que possua o mínimo de critérios de identificação, como centros de custos e divisões. Porém, é evidente que quanto mais possibilidades o sistema fornece, mais analítica e precisa fica a informação extraída para análise.

Podemos observar então que essa diferença entre a contabilidade societária e gerencial já é facilmente integrada, considerando que apenas temos a diferenciação no tipo de detalhamento que os relatórios exigem e na dimensão passada ou futura que se deseja. Trata-se de uma diferença que em princípio não significa perda de comparabilidade dos números, pois não se trata de assumir tratativas, mensurações nem classificações distintas, mas sim, apenas formas de apresentação diferenciadas, com detalhamentos, aberturas e informações distintas de acordo com o usuário solicitante da informação.

A análise do usuário externo, feita a partir da contabilidade societária, será realizada com a leitura das informações legalmente apresentadas, enquanto que a análise do usuário interno será feita de forma detalhada, completa, da maneira que melhor proporcionar entendimento e planejamento ao usuário.

2.5. Frequência de relatórios

Essa diferença entre as ramificações societária e gerencial da contabilidade foi levantada por Anderson, Needles e Cadwell (1989), Anthony e Welsch (1981) e Horngren, Sundem e Stratton (2004), *apud* Ricardino (2005).

Trata-se de uma diferenciação de fácil integração, pois se refere à necessidade versus obrigatoriedade temporal das informações fornecidas por cada uma das ramificações contábeis.

Enquanto que na contabilidade societária os relatórios financeiros são elaborados e entregues em períodos regulares, como trimestrais, semestrais ou anuais, dependendo das características da companhia e de suas obrigações legais e contratuais, na contabilidade gerencial o período não é regular, pode ser realizado de acordo com a necessidade do usuário da informação, com base em dois princípios, que são a utilidade e a oportunidade, para que não ocorra um custo maior que o benefício do relatório.

A Lei das Sociedades Anônimas nº 6.404/76, alterada pela Lei 11.638/07 estabelece que:

[...] Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

[...] Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- § 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- § 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não podemos encarar essa particularidade entre as contabilidades societária e gerencial como uma diferença prejudicial, pois nada impacta na comparabilidade das demonstrações e na confiabilidade dos números. Aqui uma integração entre elas não se aplica em sentido amplo, ou seja, não é possível padronizar os prazos de entrega, pois afinal a contabilidade gerencial deve estar preparada para fornecer informações em qualquer período, conforme é demandado pela gestão da companhia.

2.6. Grau de confiabilidade

Levantado por Anderson, Needles e Cadwell (1989) e Anthony e Welsch (1981), *apud* Ricardino (2005), onde os autores ressaltam que quando nos referimos à confiabilidade das informações geradas pela contabilidade societária, há uma forma de verificação, pois são informações passadas, registradas baseadas em eventos já ocorridos. Porém, quando analisamos as informações gerenciais, em sua

grande maioria, são informações de planejamento e controle das operações, voltados para o futuro, sem grandes possibilidades de confirmações, ou seja, a confiabilidade é limitada, subjetiva, por se tratar de análises futuras.

No que tange à informação societária, para o CFC (1995), a confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência. A resolução nº 785/95 fala sobre as características da informação contábil e ressalta que a informação deve ser primeiramente veraz e equitativa, para poder atender às necessidades comuns a diversos grupos de usuários com interesses distintos, sem privilegiar nenhum especificamente.

As demonstrações contábeis previstas em lei devem fornecer informações suficientes sobre a companhia e, assim, facilitar a concretização dos propósitos dos usuários. Adicionalmente, as demonstrações contábeis deve conter os seguintes atributos indispensáveis:

Confiabilidade: Que é o atributo que faz com que o usuário utilize a informação contábil como base de decisões, dessa forma, um elemento essencial na relação entre usuário e informação. Fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo. Sendo que veracidade refere-se ao fato das informações contábeis não conterem erros ou vieses, e tenham sido elaboradas em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade. A completeza preza que toda informação compreenda todos os elementos relevantes e significativos necessários, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros. Enquanto que a pertinência requer que o conteúdo da informação contábil esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

Tempestividade: É um atributo da informação contábil que chega até seu usuário destino, em tempo hábil, para que possa ser utilizada na tomada de decisões, obedecendo a periodicidade naquelas informações que são preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis. Quando tal periodicidade é alterada, tal fato também deve ser divulgado oportunamente, em conjunto com tal informação contábil.

Compreensibilidade: É um atributo que se refere ao fato de que a informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível possível ao usuário demandante. Concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, e a redação e técnica de exposição utilizadas.

Comparabilidade: Um atributo da informação que consegue possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma companhia ou diversas (comparação de mercado). Deve permitir também a análise da situação de tais companhias num dado momento, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

Relevância: A informação relevante é a que se faz essencial ao processo de tomada de decisão nos quesitos de previsão, confirmação e correção em tempo oportuno.

Utilidade: A informação produzida deve possuir utilidade ao usuário. E a utilidade é decorrente das qualidades de relevância e confiabilidade.

Materialidade: Aproxima-se da qualidade de relevância, pois se refere à relevância da informação e sua influência nas decisões.

Podemos, portanto, trazer à luz o fato de que a confiabilidade da informação societária, baseada em eventos passados, pode ter sua veracidade testada, enquanto que determinadas informações da contabilidade gerencial não têm a mesma possibilidade, por se tratar de eventos futuros, baseados em projeções que levam em consideração métricas e variáveis estipuladas por seus gestores, que podem ou não vir a se concretizar.

Além disso, temos também o fato da confiabilidade sistêmica, onde as companhias encontram problemas quando sua contabilidade gerencial acontece com demasiados controles paralelos ao sistema contábil, que é utilizado para atendimento fiscal e societário.

Quanto maior o processo manual de geração de informações, com controles não muito precisos, mais a companhia perde em termos de confiabilidade de sua informação.

2.7. Natureza Temporal e bases de mensuração

Ricardino (2005) elenca essa diferenciação, entre a contabilidade societária e gerencial, que fora levantada por Lourdeback et al. (2000), Anthony e Welsch (1981), Horngren, Foster e Datar (2000) e Horngren, Sundem e Stratton (2004), em que tais autores destacam que enquanto na contabilidade societária os registros são feitos pelo princípio de competência, a valores históricos, correntes e/ou custos esperados, conforme mostra o quadro abaixo de Hendriksen e Breda (2009), na contabilidade gerencial não há a limitação ao tempo ou moeda, fazendo-se uso de qualquer padrão que atenda ao objetivo do usuário da informação.

	<i>Valores de Entrada</i>	<i>Valores de Saída</i>
Passados	Custos históricos	Preços de venda passados
Correntes	Custos de reposição	Preço corrente de venda
Futuros	Custos esperados	Valor realizável esperado

Quadro 2: Bases de Mensuração – Contabilidade societária (financeira)
Fonte: Hendriksen e Breda (2009, p.304)

Para Ijiri (1970, p.3), tamanha é a importância da mensuração, que a classifica como *“a competência central da contabilidade e, sem o entendimento do que é mensurado e como ele é mensurado, é totalmente impossível uma apropriada compreensão da contabilidade”*.

Como princípio para as mensurações contábeis, tanto para fins societários, como para fins gerenciais, a relação custo-benefício tem que ser observada e seguida como condição restritiva, onde os benefícios devem ser superiores ao custo para obtenção, mensuração e divulgação da informação.

Hendriksen e Breda (1999) ressaltam que o reconhecimento é um processo de incorporação formal de um elemento (dado/informação) nas demonstrações financeiras e depende do atendimento de determinados critérios:

Definição: Quando o item satisfaz a definição de um elemento de ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa;

Mensurabilidade: Quando o item tem um atributo relevante e é mensurável com suficiente confiabilidade;

Relevância: Quando a informação sobre o item é capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos seus usuários;

Fidedignidade: Quando a informação é representativa, fiel, verificável e neutra.

A mensurabilidade de um item depende de ele ter um atributo relevante, que possa ser quantificado em unidades monetárias, com suficiente fidedignidade e confiabilidade. Chegamos então no conceito de que o reconhecimento é dependente do processo de mensuração e este envolve a seleção das bases de mensuração dispostas no quadro acima. Conforme resolvido no pronunciamento conceitual básico (CPC00), para fins de elaboração e apresentação de demonstrações financeiras, diferentes bases de mensuração são empregadas, tais como as seguintes:

Custo histórico: É a quantia de caixa ou equivalente de caixa paga ou do valor justo da quantia dada para adquirir um ativo na data da aquisição; e a quantia de equivalente de caixa esperada a ser paga para liquidar um passivo no curso normal do negócio ou a quantia de recursos recebidos em troca da obrigação;

Custo corrente: É a quantia de caixa ou equivalente de caixa, que seria paga para adquirir, no momento atual, um ativo igual ou equivalente ou a quantia não descontada de caixa ou equivalente de caixa, que seria requerida para liquidar um passivo no momento atual;

Valor realizável: É a quantia de caixa ou equivalente de caixa que poderia ser obtida no momento atual pela venda de um ativo em condições normais (disposição ordenada), ou a quantia de caixa ou equivalente de caixa não descontada esperada para pagar ou satisfazer um passivo no curso normal do negócio;

Valor presente descontado: Refere-se ao valor presente descontado do fluxo futuro de entradas líquidas de caixa, que se espera que o ativo gere no curso normal do negócio, ou o valor presente descontado do fluxo futuro de saídas líquidas de caixa, que se espera serem requeridas para liquidar um passivo, no curso normal do negócio.

Iudícibus (1997) faz uma classificação de valores de entrada e saída. Para o autor, os valores de entrada são os valores em moeda, pelos quais os recursos econômicos ingressam no patrimônio de uma entidade, podendo ser a custo histórico, custo histórico corrigido (atualizado monetariamente), custo corrente de reposição e custo corrente de reposição corrigido. Enquanto que os valores de saída são os valores em moeda, pelos quais os recursos saem do patrimônio de uma entidade, podendo ser a preço corrente de venda (ou valor corrente de mercado), equivalente corrente de caixa (ou valor líquido realizável), valores de liquidação (é o mesmo que o valor líquido realizável, mas em condições não normais) e valor descontado das entradas de caixa futuras líquidas (ou valor presente dos fluxos de caixa futuros).

Podemos observar que societariamente há muitas regras, princípios que permeiam as bases de mensuração e natureza temporal da contabilidade societária e, muitas delas, são utilizadas na contabilidade gerencial.

Podemos usar como exemplo crítico de mensuração a contabilização da depreciação de ativos imobilizados. Por muito tempo, a depreciação de ativos imobilizados foi contabilizada de forma linear conforme a legislação tributária e, muito pouco, em decorrência da vida útil do ativo, mesmo sabendo-se que essa possibilidade era concedida também pela mesma legislação. Com as novas normas contábeis brasileiras, que se assemelham às normas internacionais, vemos um conceito de depreciação sob uma perspectiva econômica de redução do valor do

bem, por meio do seu uso. O CPC 27 – Ativos imobilizados – menciona que: *“Depreciação é a alocação sistemática do custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual (valor depreciável) de um ativo ao longo da sua vida útil”*.

Esse conceito de conformidade com a essência dos ativos e seu real desgaste já era, por muitas companhias, utilizado em sua contabilidade gerencial, porém, societariamente não muito, o que gerou diferenças relevantes entre as mensurações de uma e outra contabilidade. Porém, tendo em vista a flexibilidade da contabilidade gerencial, ela pode ou não se utilizar de tais conceitos societários em suas apurações.

Outro exemplo é referente à moeda utilizada na elaboração de informações contábeis. Sabemos que a representação dos elementos contábeis em moeda é apropriada para decisões econômicas. Porém, para algumas decisões gerenciais, o gestor necessita de informações mensuradas em unidades físicas. Por esse motivo, a contabilidade deve possuir em seu sistema de informações a possibilidade de mensuração dos objetos e eventos em unidades monetárias e físicas, para melhor flexibilização dos relatórios elaborados pela contabilidade gerencial.

Para Hendriksen e Breda (1999, p.106):

em muitos casos, a unidade monetária é a melhor unidade de medida, particularmente quando a agregação é necessária ou desejável. Entretanto, a unidade de medida monetária possui suas limitações como método de comunicação de informações. A limitação ou restrição mais séria é devida ao fato de que o valor da unidade monetária não permanece estável com o passar do tempo.

Voltamos, portanto, ao tema da integração sistêmica das contabilidades societária e gerencial, no que tange às bases de mensuração dos elementos contábeis, a fim de atender positivamente à tomada de decisões da gestão das companhias.

2.8. Confidencialidade

Levantado(a) por Ricardino (2005), onde o autor ressalta que as demonstrações financeiras elaboradas visando atender aos usuários externos da companhia (contabilidade societária) e envolvem informações de caráter público. Porém, as demonstrações elaboradas para os usuários internos (contabilidade gerencial), em sua maioria, contemplam informações estratégicas, de planejamentos, projeções; e, portanto, devem ser de extrema confidencialidade.

2.9. Conceitos Pessoais

Levantada por Ricardino (2005) essa diferença se refere ao fato de, na contabilidade financeira, por ser regida por normas e leis, não há espaço para que conceitos pessoais sejam aplicados na forma de mensuração e apresentação. Porém na contabilidade gerencial, devido a sua flexibilidade, há o uso de opiniões e projeções pessoais para a melhor estimativa futura.

Referenciando os conceitos vistos na sessão 3.4.8, as formas de mensuração da contabilidade societária são regidas por princípios e regras contábeis claras, enquanto que na contabilidade gerencial, tais regras são seguidas, porém são complementadas por definições particulares a cada companhia, a cada gestão, a cada necessidade do usuário interno demandante da informação.

Conceitos personalizados de acordo com o ramo da companhia são amplamente utilizados na elaboração de informações gerenciais. Um exemplo claro pode ser o da elaboração de orçamentos e projeções futuras, e que uma empresa do ramo de varejo vai fazer uso de estimativas diferenciadas de uma empresa do ramo industrial, afinal possuem distintas peculiaridades, tais como retorno de projetos, análise temporal de aceitação de novo produto e outros.

2.10. Sistema de Informação Contábil

A contabilidade societária e gerencial são duas “áreas” que interagem em tempo integral, onde sabemos que a contabilidade de custos (mais explorada e operacionalizada pela área de contabilidade gerencial) também é parte da contabilidade societária.

Frente a isso, Padoveze (2000, p.116) propõe que na relação entre contabilidade gerencial e financeira, existem sim, diferentes objetivos e usuários, como já vimos nos capítulos anteriores, mas também, existem inúmeras similaridades. Para evidenciar essa relação o autor apresenta o seguinte quadro:

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

Figura 4: Diferenças entre as contabilidades financeira e gerencial

Fonte: Padoveze (2000, p.116)

Percebemos então que o autor (op. cit) tratava de uma visão diferente da que temos atualmente, para a contabilidade financeira (por nós trabalhada como societária). Porém, grande parcela do que o autor resume no quadro se aplica e se encaixa atualmente, mesmo após a adoção das normas internacionais, por exemplo,

referente às perspectivas dos relatórios. A orientação histórica da contabilidade societária pode ter se minimizado graças à flexibilização das novas regras contábeis, mas, quando esse elemento é confrontado com a contabilidade gerencial, ainda concluímos que a orientação histórica predomina na contabilidade societária.

Já analisamos anteriormente que os usuários da informação divergem assim como os objetivos e as bases de mensuração, que na contabilidade gerencial, podem assumir diversas formas. Essas divergências nos trazem a uma última divergência e senão a mais crítica entre as contabilidades societária e gerencial, a divergência sistêmica, presente em grande parte das companhias.

A tecnologia, antes encarada como algo restrito a pessoas da área de informática, com o passar do tempo começou a ser utilizada a favor do processo industrial, por meio de maquinários informatizados, que traziam melhorias em quantidade e qualidade aos produtos e reduziam os esforços físicos dos trabalhadores e a execução de trabalhos de repetição.

O processo de crescimento econômico e por consequência, crescimento da concorrência, só fez aumentar o aprimoramento tecnológico em prol da indústria e dessa forma todo aquele que fica alheio às inovações tecnológicas caminha em sentido contrário da evolução econômica. Essa busca contínua por tecnologia e a consequente dependência da mesma faz com que empresas e sociedade desembolsem financeira e socialmente valores elevados.

Para Cruz (2000, p.3):

Tecnologia da informação é todo e qualquer dispositivo que tenha capacidade para tratar dado e ou informações, tanto de forma sistêmica como esporádica, quer esteja aplicada no produto, quer esteja aplicada no processo.

Segundo Alecrim (2004, p.24):

Sendo a informação um bem que agrega valor a uma empresa ou a um indivíduo, é necessário fazer uso de recursos da TI de maneira apropriada, ou seja, é preciso utilizar ferramentas, sistemas ou outros meios que façam das informações um diferencial competitivo.

Diante do cenário de globalização, altas tecnologias disponíveis e maior concorrência, a informação passou a ser o centro motor dos mais diversos processos industriais e administrativos. Afinal, é através da tecnologia que se torna possível conhecer os custos de produção, preços de venda, margem de lucros, etc.

Drucker (2001) já dizia que estávamos na chamada quarta Revolução da Informação, tendo passado pelos seguintes acontecimentos:

Revolução da Informação	Época	Acontecimento
1º	+/- 4.000 a.C.	Invenção da escrita
2º	1.300 a.C.	Criação de livros escritos à mão
3º	1.450 d.C.	Invenção da impressora com tipos móveis
4º	1.950 d.C	Informações com foco na decisão

Quadro 3: Linha do tempo da informação
Fonte: Adaptado de Drucker (2001).

Drucker (2001) ainda diz que essa quarta Revolução da Informação não está acontecendo em Tecnologia da Informação (TI), nem tampouco em Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) e, sim, está conduzida por pessoas que a indústria da informação tende a menosprezar, os contadores.

Podemos então compreender que a tecnologia da informação tem um papel de grande importância, já que proporciona exatidão e rapidez nas informações e gera um diferencial competitivo para a empresa.

Nessa linha de raciocínio, McGee e Prusak (1994, p.3) afirmam que:

Numa economia de informação, a concorrência entre as organizações baseia-se em sua capacidade de adquirir, tratar, interpretar e utilizar a informação de forma eficaz. As organizações que liderarem essa competição serão as grandes vencedoras do futuro, enquanto as que não o fizerem serão facilmente vencidas por suas concorrentes.

Pra garantir vantagem competitiva com eficiência, as companhias necessitam de evolução tecnológica, física e intelectual, ou seja, velhos modelos devem ser substituídos por comandos e controles de processos que atendam à demanda da era digital. Dessa forma, as companhias que não seguirem esse movimento

tecnológico e não evoluírem para uma realidade globalizada, que faz uso da tecnologia da informação como alicerce, estarão condenadas ao insucesso. Afinal, a Tecnologia da Informação contribui para modificar a cultura e a estrutura das empresas e, também para agregar valor ao produto e penetrar em novos mercados.

A gestão das companhias só tende a beneficiar-se com os avanços tecnológicos que são refletidos em seus números, na sua contabilidade, bem como os avanços relativos a controles de fornecedores e clientes, que quando integrados e automatizados permitem uma melhor análise para tomada de decisões.

Uma companhia que se baseia na informação, segundo Rezende e Abreu (2000), tem como princípios o consenso, remunerações baseadas em conhecimento agregado, descentralização de hierarquia e gerência participativa, sinergia, trabalho em equipe, gerência por processo e gerenciamento por resultados. Ela também tende a pensar globalmente e agir localmente.

Para Padoveze (2000, p. 42), o Sistema de Informações é

um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Para Gil (1999, p. 13), sistema é *“uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistemas que interagem para atingir um objetivo comum; sob esse aspecto, o termo aplica-se a uma comunidade, a uma família, a uma empresa”*.

O autor (op.cit, p. 13) ainda afirma que

Um sistema de informações tem de trabalhar dados para produzir informações. Logo: dado é a matéria-prima que o sistema de informações vai trabalhar e informação é o produto final do sistema de informações, e deve ser apresentada em forma e conteúdo adequado ao usuário.

Martins (1998, p. 28) afirma que:

O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma,

de melhor qualidade do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Podem é ser pior, se seu manuseio não for absolutamente correto. Mas todos os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e, se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema acabará por falir.

O sistema de informações é a união de vários elementos ou componentes que quando integrados fazem a coleta, manipulação e armazenamento dos dados para dar origem a informações oportunas e relevantes aos usuários, no intuito de tomada de decisões. Considerando que ele deve atender a ambas as ramificações contábeis, societária e gerencial, de forma integrada, para que não haja duplicidade de informação ou distorção, conforme o relatório a ser gerado.

Straussburg (2004, p.61) diz que:

os conceitos de sistema de informação estão fundamentados em três elementos básicos e fundamentais para a obtenção do resultado esperado, que são: entrada de dados, o processamento destes dados e a saída dos dados transformados (informação).

O ciclo dentro do sistema de informações envolve as entradas de dados, o processamento destes e a saída da informação processada. Os dados que entram podem ter sua origem interna ou externa à companhia. O processamento envolve métricas contábeis préestabelecidas (normas e princípios) e armazenagem. A saída das informações deve ser oportuna e confiável através de relatórios obrigatórios legalmente (relatórios societários exigidos em legislação) e relatórios específicos demandados pelos gestores e demais membros da companhia (relatórios gerenciais). Essa saída, por sua vez, pode vir a ser o dado de entrada para algum outro sistema independente de que a companhia faça uso.

Os sistemas (em geral, incluindo os sistemas de informação) podem ser classificados em abertos e fechados. Um sistema aberto é aquele que interage com o seu ambiente, em que há um fluxo de entradas e saídas por todos os limites do sistema. Vale esclarecer que todas as empresas são sistemas abertos. As matérias-primas entram para o sistema, são processadas e após os bens e os serviços saem para o ambiente, para os clientes e compradores. Enquanto que um sistema fechado é aquele onde não há qualquer interação com o ambiente.

Padoveze (1997) classifica os sistemas em sistemas de informação de apoio às operações e sistemas de informação de apoio à gestão. O primeiro faz referência a sistemas que auxiliam todos os departamentos e atividades a executarem suas funções operacionais, tais como compras, produções, vendas e outros, de forma eficaz. Enquanto que o sistema de apoio à gestão possui foco nas informações que são necessárias à gestão empresarial, obtidas por meio dos sistemas de custos, orçamento, planejamento de caixa, planejamento de resultados, centro de custos, sistema de informação contábil, finanças, controladoria e outros.

A junção desses variados tipos de sistemas é que possibilita a confecção de diversos tipos de informações, de acordo com as necessidades dos usuários, sejam eles internos e voltados à gestão (contabilidade gerencial) ou aqueles externos, voltados à concessão de crédito, investimentos, e outros (contabilidade societária).

Chegamos então na relevância da diferenciação sistêmica entre a contabilidade societária e gerencial e a necessidade de uma integração entre ambas as ramificações. O sistema de informação contábil, para que possa atender de forma positiva às ramificações contábeis e a seus distintos usuários, precisa ser flexível, mas ao mesmo tempo blindado contra artifícios que possam distorcer a informação oferecida, sejam eles ocasionados por engano ou intencionalmente.

Podemos citar como exemplo a forma de elaboração dos relatórios: os demonstrativos financeiros (societários) são elaborados em moeda funcional da companhia, obedecendo a regras de partidas dobradas, alocando e agrupando contas integrantes do razão contábil; enquanto que os demonstrativos gerenciais, conforme vimos anteriormente, podem sofrer ajustes sem necessariamente possuírem contrapartidas, sendo alocados da forma que melhor convir a companhia, seja por departamento, divisão, ou até expressos na moeda que se faça necessária ao solicitante, com diferentes formas de mensurações.

O valor atribuído a um sistema de informações está ligado à capacidade de modificar o estado de conhecimento do usuário; à relação custo versus benefício que poderá proporcionar e à redução da incerteza para a tomada de decisão, sem que as informações percam a sua fidedignidade.

Portanto, a companhia que precisa de todas as modificações e ajustes contábeis gerenciais deve possuir um sistema de informações flexível que lhe permita, por exemplo, trabalhar em dois planos distintos, um plano que atenda à informação societária e que sirva de base inicial para atender às informações gerenciais em outro plano de informações.

Dessa forma, a companhia pode modificar as informações, sem alterar a informação societária, apenas partindo dessa informação como ponto inicial. Em alguns casos, para que o quesito custo versus benefício não saia prejudicado, a companhia pode optar por trabalhar com sistemas mais simples em paralelo, onde o sistema gerencial se utilize de inputs do sistema principal usado para atendimento da legislação societária.

Hoje, ferramentas mais avançadas de sistema de informação integrado já conseguem unificar em um único sistema a contabilidade societária com a gerencial, usando livros contábeis específicos (*ledgers*) para os possíveis lançamentos que sejam especificamente gerenciais ou fiscais. Quando falamos dessa facilidade trazida por sistemas de informação que conseguem atender à contabilidade societária e à gerencial, começam a surgir problemas na aproximação e integração, principalmente em empresas de pequeno porte, com sistemas de informação mais simples sem tanta integração ou até mesmo para as que trabalham com sistemas paralelos de controle, devido aos altos custos de sistemas integrados.

O cenário mais comum é onde a contabilidade gerencial, que parte dos números societários, ocorre em controles auxiliares, sem o uso de sistemas, como planilhas e documentos digitais que não possuem integração entre si e nem tampouco com o sistema contábil. Esse cenário abre caminho para falhas e ausência de confiabilidade nos números formulados.

Nesses casos, uma aproximação e maior integração entre as contabilidades societária e gerencial trariam vantagens na redução de controles auxiliares e maior qualidade, confiabilidade e precisão nas informações elaboradas e fornecidas aos usuários.

Neste cenário, em que há o uso de controles e sistemas auxiliares, paralelos à contabilidade societária, comumente ocorre a geração de informações com números divergentes e inconsistentes, causando incerteza e perda da confiabilidade do gestor para com a área produtora de tal informação.

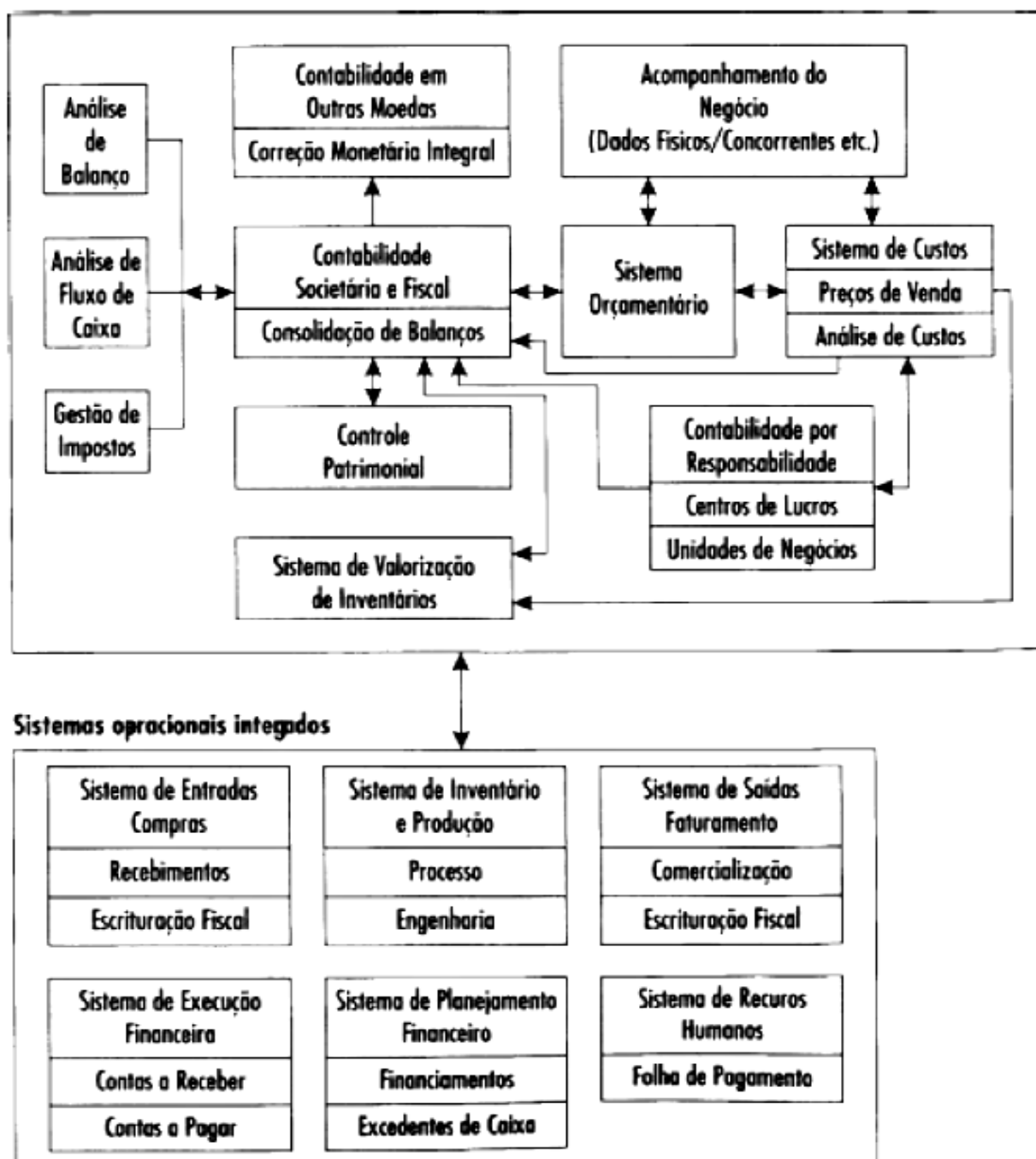


Figura 5: Sistema de Informação Contábil
Fonte: Padoveze (2010, p.61).

CAPITULO III

3. MINIMIZANDO OS FATORES CRÍTICOS NA INTEGRAÇÃO E PROPOSTA DE MODELO INTEGRADOR

Não podemos nos esquecer de que as contabilidades societária e gerencial não são independentes, pelo contrário, dependem fortemente uma da outra, em um ciclo onde a contabilidade gerencial tem por finalidade auxiliar a tomada de decisões da companhia, baseada em sua realidade econômica e fazendo uso de sistema de informações, partindo em sua maior parte das informações societárias para aprimoramentos e detalhamentos visando a tomada de decisões, enquanto que a contabilidade societária, utilizando-se também de um sistema de informações, tende a usar informações de qualidade, produzidas gerencialmente em suas divulgações.

Drury e Tayles (1997) e Joseph et al. (1996) discorrem acerca da aproximação entre a contabilidade societária e gerencial, alegam que ambas partem de princípios similares e distanciam-se posteriormente. Hemmer e Labro (2008, p.1211) mencionam que *“Parece que há um vazio na literatura de teoria contábil a respeito de (potenciais) ligações entre os sistemas de contabilidade gerencial e financeira”*.

Apesar de diversos autores já citarem a possibilidade de aproximação entre as contabilidades, tendo em vista as origens de ambas, há uma escassez de literatura sobre o assunto, o que faz com que aos olhos dos profissionais, no decorrer de suas atividades, as contabilidades societária e gerencial pareçam distantes e gerem controles distintos com resultados finais também distintos.

Richardson (2001), em seu estudo da dominância da contabilidade financeira sobre a contabilidade gerencial, elenca as evidências de que há uma forte dependência de uma contabilidade para com a outra, além de, em contrapartida, evidências de independência, tornando-as contraditórias. O autor identificou, através de análises de trabalhos anteriores relacionados ao assunto, que o ponto de encontro entre as duas contabilidades se mantém como um território disputado com a contabilidade financeira, apresentando-se como dominante (Johnson; Kaplan,

1987). A dominância ocorre principalmente no que se refere à ocupação dos postos de trabalho disputados (Richardson, op. cit.) e, de acordo com as evidências por ele estudadas, as técnicas utilizadas pelos contadores que atuam na contabilidade gerencial perderam espaço e muitos deles buscavam inventar conceitos e técnicas mirabolantes, tal como se quisessem reinventar a roda, para tentar tornar-se uma profissão distinta da profissão de contador financeiro.

O autor (op.cit) ressalta ainda que os trabalhos analisados por ele elencam motivos técnicos para que a contabilidade gerencial seja independente da contabilidade financeira, porém não mencionam se a contabilidade gerencial se “emancipou” da financeira, para assim cumprir o seu papel. Ou seja, não relatam um afastamento radical entre elas, menciona diversas vezes a necessidade de integrar os sistemas de informações, que antes eram defendidos como sendo melhor utilizados se separados (sistemas de gestão e custos *versus* financeiro). Esses autores concluem que a informação gerada por sistemas unicamente financeiros são insuficientes e irrelevantes para a tomada de decisão, devendo, portanto, ser integradas ao sistema gerencial, para que assim possam se tornar mais completas e úteis aos usuários.

Se partirmos do pressuposto de que a contabilidade deveria possuir informação que atingisse o maior número de usuários possíveis, de forma única (único padrão, gerando uma mesma forma de apresentação de informações), há o risco de informações equivocadas serem fornecidas ao usuário equivocado, pois não haveria a figura de um seletor de informações conforme as necessidades do público.

Então, se nos basearmos na ideia de integração, mas não com o intuito de que tenhamos uma só contabilidade e, sim, com a intenção de que as contabilidades societária e gerencial possam caminhar lado a lado, dando suporte e fornecendo informações uma a outra, de forma alinhada, em que a comunicação entre elas funcione com o objetivo de maior qualidade nas informações produzidas por ambas, é que podemos começar a traçar possíveis alternativas para a minimização dos fatores críticos relacionados às diferenciações levantadas até o momento. Dessa forma, uma integração saudável pode ocorrer entre elas.

Se analisarmos as principais diferenças existentes entre as contabilidades societária e gerencial, podemos visualizar possíveis formas de minimização de fatores críticos e possível integração. A diferença que existe no que tange aos usuários da informação não caracteriza um fator crítico, mas sim, um fator de diferenciação que sempre se fará presente, um balizador de informações fornecidas, tendo em vista que, com foco no usuário demandante, as informações oferecidas para cada um diferenciar-se-ão em nível de detalhamento e confidencialidade, fazendo com que a informação divulgada nunca exceda o que de fato é necessário e, dessa forma, não gere desconforto, nem tampouco vazamento de dados estratégicos ao usuário equivocado. Para Mattessich *apud* Pinheiro (1997), uma das tarefas dos contadores seria utilizar pesquisas de comportamentos e projetos de pesquisa empírica, com a intenção de responder questões relacionadas a quais informações contábeis os usuários necessitariam e com que propósito.

Acerca das restrições de definições, conforme já visto, a contabilidade gerencial, com sua possibilidade de flexibilização de conceitos, não se obriga a seguir a totalidade das regras e normas societárias e, sim, segue o que determina a administração para uma melhor análise e tomada de decisões. Podemos também na sequencia mencionarmos a diferenciação de unidade de mensuração e de natureza temporal e bases de mensuração. Essas diferenciações se originam no fato de que a contabilidade gerencial, conforme mencionado acima, faz uso de regras mais flexíveis do que a contabilidade societária, o que gera muitas vezes controles distintos para que se chegue a resultados também distintos. Porém, a contabilidade societária está atravessando um processo de internacionalização, por meio da sua aproximação com as regras contábeis internacionais, que são mais flexíveis e onde a essência prevalece sobre a forma jurídica, o que torna as regras contábeis mais maleáveis. Isso faz com que as diferenciações numéricas, de mensuração, restrições legais e moeda de apresentação se minimizem, aproximando ambas as contabilidades e facilitando a integração entre elas.

Nesses quesitos mencionados, uma integração no sentido de igualar as duas contabilidades é inviável, pois faria com que a contabilidade gerencial perdesse seu propósito, sem poder seguir critérios e definições da administração. Porém, de acordo com a ideia citada no início do capítulo, de que integrar as duas

contabilidades não é fazer com que elas se tornem única; e sim que elas caminhem de forma próxima, evitando perdas na qualidade e integridade das informações, podemos, sim, imaginar melhorias de controles internos que facilitariam a identificação de qualquer informação tratada de forma diferente na contabilidade gerencial, que não a forma prevista societariamente.

Com relação à frequência de relatórios, tal distinção não pode ser encarada como fator crítico, já que cada uma das contabilidades, societária e gerencial, de fato possui tempo diferenciado de apresentação dos relatórios gerados, focando as necessidades e obrigações temporais de cada um de seus usuários clientes.

Como todas as distinções estudadas acabam interligadas em sua essência, ao nos referirmos ao foco da análise, que é diferente entre a contabilidade societária e gerencial, voltamos ao fato de que cada usuário tem sua necessidade específica, e, portanto, cada relatório oferecido por cada uma das ramificações contábeis possuirá um foco de análise distinto, para atendê-lo. Portanto, essa distinção não pode ser encarada como um fator crítico para que ambas as contabilidades se integrem, pois não se tratam de relatórios básicos e comuns as duas contabilidades e, sim, de relatórios específicos.

Acerca da confidencialidade das informações, nos deparamos com o tema de segurança da informação, em que essa diferenciação é crucial para a companhia. A contabilidade societária, em decorrência do usuário envolvido e as legislações que a permeiam, deve divulgar informações de caráter público, previstas em leis e normas contábeis, enquanto que a contabilidade gerencial, por atender ao público interno e ser orientada, para auxiliar no processo de tomada de decisões da companhia, divulga a seus usuários informações de caráter sigiloso e estratégico, ou seja, informações que não podem ser divulgadas ao público externo. Dessa forma, nesse ponto não cabe uma minimização de diferenças, pois esta seria traumática para a companhia, caso informações estratégicas, por exemplo, viessem a ficar disponíveis para companhias concorrentes.

Vimos no capítulo 2.9 que a contabilidade gerencial é fortemente influenciada por conceitos pessoais que visam adaptar a forma de elaboração e apresentação

das informações, conforme as necessidades de projeções e decisões futuras. Esses conceitos não devem fazer com que as informações percam a sua fidelidade aos dados iniciais da informação a ser gerada. Ou seja, o uso de conceitos pessoais deve estar fortemente relacionado à elaboração de projeções gerenciais a incorrer visando a análises para tomada de decisões futuras, e não na elaboração de relatórios que relatam o que aconteceu no passado, pois estes devem estar de acordo com conceitos e regras predefinidas, sejam elas normas contábeis internacionais ou normas e políticas internas da companhia já estabelecidas.

A confiabilidade das informações está intimamente relacionada ao controle destas. A companhia que faz uso de demasiados controles paralelos ao sistema de informações está mais exposta ao risco da perda de confiabilidade das informações elaboradas, pois uma vez que os controles possuem freqüentes manipulações e atualizações manuais de dados, a probabilidade de erro humano é alta, podendo distorcer a informação final a ser divulgada. Esse fator crítico está interligado ao fator de sistemas de informações, que no decorrer da pesquisa, observamos que os autores o citam com muita frequência como sendo crítico na integração da contabilidade gerencial e societária.

Para que esse risco causado pelo mau uso de sistemas de informações, ou até mesmo, pelo uso de diversos sistemas que não são integrados, sendo cada qual para a geração de informações de uma parte do processo, seja minimizado, a companhia deve buscar: (i) atuar com um sistema que seja mais integrado entre as áreas, onde a atualização (coleta e fornecimento de dados) seja automática e constante, permitindo que dentro do mesmo sistema contábil se trabalhe com informações societárias que serão divulgadas ao usuário externo e com as informações gerenciais geradas para atender à demanda interna; ou (ii) no caso de companhias, cujo custo para utilização de sistemas mais completos exceda a sua real possibilidade de dispêndio monetário, elas podem continuar a utilizar controles e/ou sistemas auxiliares, desde que seja tomado o devido cuidado de verificação (auditoria) de que as informações estejam conversando entre si de forma satisfatória e confiável, e se assegurando que a base para a elaboração de informações gerenciais seja a mesma para a elaboração das informações societárias. Ou seja, a base inicial de dados deve ser sempre única evitando que os números apresentados

a partir dessa base sejam irreais, levando os usuários da informação a tomarem decisões equivocadas.

3.1. Proposta de modelo integrador

Diante de todas essas diferenciações, fatores críticos e possibilidades de integração ou não entre a contabilidade societária e gerencial, podemos então começar a pensar em facilitar esse processo, com a proposta de um modelo para trabalhar com as demonstrações de informações básicas e comuns as duas contabilidades, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício, de forma que o gestor da companhia visualize, em uma única demonstração, os bens, direitos, obrigações e resultados obtidos societariamente, de acordo com as regras e normas contábeis, e também, o resultado gerencial, conseguindo saber de forma fácil e transparente o que foi eliminado e/ou adicionado em tais números, e assim, facilitar a gestão do negócio e consequentemente a tomada de decisões.

O conceito constante no CPC 01 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro é de que as demonstrações contábeis devem retratar os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e eventos através do agrupamento em classes, de acordo com as suas características econômicas. Tais classes são os elementos das demonstrações financeiras, onde, por exemplo, os elementos do balanço patrimonial são os ativos, passivos e patrimônio líquido, bem como os elementos relacionados à mensuração do resultado são as receitas e despesas. Esses elementos devem ser classificados por natureza ou função dos negócios da entidade, para facilitar a compreensão dos usuários.

Nesse conceito normatizado, o modelo proposto, de balanço patrimonial e demonstração do resultado com o intuito de atender à contabilidade societária e gerencial, a estrutura de segregação por elementos classificados por natureza é seguida, com apresentação de detalhamentos muitas vezes não feita pela contabilidade societária no relatório final a ser publicado, porém muitas úteis nas tomadas de decisão. Além desse maior detalhamento, nesse modelo deve ser

evidenciada toda e qualquer tratativa diferenciada daquela prevista em normas contábeis, que foram utilizadas para fins gerenciais, para melhor visualização do negócio.

Podemos considerar esse modelo como um “Balanço Patrimonial Geral” e uma “Demonstração do Resultado do Exercício Geral”, que evidenciarão, entre outros aspectos, a inclusão e exclusão/eliminação de itens societariamente não contemplados, tal como ramos de negócio pertencentes à companhia, que, porém, não são incluídos nos números consolidados, por motivos impeditivos constantes nas normas contábeis.

Podemos usar como exemplo as regras de consolidação, segundo o CPC36 – Demonstrações Consolidadas, a companhia deve consolidar todas as empresas controladas, considerando:

13. Presume-se que exista controle quando a controladora possui, direta ou indiretamente por meio de suas controladas, mais da metade do poder de voto da entidade, a menos que, em circunstâncias excepcionais, possa ficar claramente demonstrado que tal relação de propriedade não constitui controle. O controle também pode existir no caso de a controladora possuir metade ou menos da metade do poder de voto da entidade, quando houver:
 - (a) poder sobre mais da metade dos direitos de voto por meio de acordo com outros investidores;
 - (b) poder para governar as políticas financeiras e operacionais da entidade conforme especificado em estatuto ou acordo;
 - (c) poder para nomear ou destituir a maioria dos membros da diretoria ou do conselho de administração, ou de órgão de administração equivalente, quando o controle da entidade é exercido por esses órgãos;
 - (d) poder para mobilizar a maioria dos votos nas reuniões da diretoria ou do conselho de administração, ou de órgão de administração equivalente, quando o controle da entidade é exercido por essa diretoria ou conselho.

Portanto, conforme o referido pronunciamento, sem as devidas características de controle, não se deve consolidar uma companhia investida. Porém, tomemos como exemplo a hipótese de uma companhia que tem participação mínima de 6% em uma companhia hidrelétrica, não possui controle dessa companhia, nem tampouco se envolve nas tomadas de decisões, mas se beneficia em seu processo produtivo da energia gerada por ela. Ou seja, para fins societários, essa companhia não pode ser consolidada nos números contábeis, mas para fins gerenciais e de tomada de decisões com relação a esse benefício, a companhia opta por consolidar

proporcionalmente os números dessa investida hidrelétrica em seus números contábeis. Esse seria, portanto, um exemplo de itens a serem adicionados no Balanço Patrimonial Geral e Demonstração do Resultado Geral propostos como modelo.

Assim, como esse modelo deixa evidenciadas as adições de itens societariamente não considerados, pode também evidenciar as eliminações e/ou exclusões de itens societariamente considerados.

Tomemos como exemplo de exclusões uma companhia industrial, que possui uma unidade produtiva que está sendo estudada para uma “possível” venda ou desativação e, portanto, a companhia quer visualizar seus números já sem contemplar os ativos, passivos e resultados originados nessa unidade produtiva específica. O pronunciamento contábil CPC31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada considera como operação descontinuada, que deve ser apresentada de forma distinta, apenas entre outros requisitos, aquelas em que já haja um plano coordenado para venda:

32. Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e
- (a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;
 - (b) é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou
 - (c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

No caso exemplificado, a companhia apenas estuda a possibilidade para venda e, para isso, deseja ver seus números contábeis “limpos” dos efeitos de tal unidade produtiva e, assim, deliberar se essa unidade deverá ser descontinuada futuramente ou não. Para esses casos, o modelo de Balanço e Demonstração do Resultado Gerais facilitaria a administração a entender melhor caso a caso, em que essa exclusão estaria apresentada em coluna específica e destacada, conforme demonstrado no quadro abaixo, de forma resumida, e nos apêndices 1 e 2, de forma mais abrangente e detalhada:

	<u>Societário</u> <u>(1)</u>	<u>Adições</u> <u>(2)</u>	<u>Eliminações/</u> <u>Exclusões</u> <u>(3)</u>	<u>Gerencial (4)</u>
<u>ATIVO</u>				
CIRCULANTE				
NÃO CIRCULANTE				
<u>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>				
CIRCULANTE				
NÃO CIRCULANTE				
PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
<u>RESULTADO DO EXERCÍCIO</u>				

Quadro 4: Modelo de Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício Gerais
Fonte: Elaborado pelo autor

Após todas as necessárias adições e exclusões de itens que diferem do resultado societariamente apresentado, teríamos o número gerencialmente apresentado nos mesmos moldes, contemplando as mesmas linhas e agrupamentos societários e evidenciando as “modificações” realizadas para melhor visualização e gerenciamento do negócio. Esse modelo leva em consideração que a informação a ser divulgada ao usuário externo deve ser somente a que consta na primeira coluna de tal modelo, denominada de “Societário”, para evitar, conforme estudado no decorrer da pesquisa, fornecimento ao mercado de informações estratégicas da companhia.

Dessa forma facilitaria, entre outros, a apresentação à gestão e acionistas da companhia, das diferenciações existentes entre a informação enviada ao usuário externo, tais como mercado, bancos, credores e outros (informação societária) e a informação interna, que é usada nas tomadas de decisões e até mesmo como

indicador para remuneração variável de seus funcionários. Deixando claro que a informação gerencial possui as mesmas fontes de dados da informação societária, portanto, é confiável e fiel aos fatos econômicos da companhia, mas para que a realidade da companhia seja retratada de melhor forma, algumas tratativas diferenciadas se fazem necessárias.

O modelo propõe a demonstração por colunas dos valores societários, com posterior destaque às adições, exclusões e eliminações, para se chegar ao resultado gerencial. Também propõe aberturas mais detalhadas e agrupamentos de contas contábeis, para facilitar a visualização de itens importantes na tomada de decisão tanto do usuário interno, quanto do usuário externo. Sugere também a inclusão de itens não usuais à contabilidade societária, tal como receita unitária e custo unitário, quando aplicável, lembrando que tal informação não deve ser apresentada ao usuário externo.

Essa diferente apresentação dos demonstrativos financeiros pode ser extraída sistemicamente ou não. Muitos sistemas integrados são preparados para receber lançamentos “gerenciais” em livros contábeis diferenciados, chamados de “*ledgers*”, ou visões, em que se torna possível a extração dos números elaborados apenas no livro societário e aqueles lançados apenas no livro gerencial, o que permite uma apresentação separada (tal como no modelo) do número societário e dos números adicionados e excluídos/eliminados.

Tal modelo não foi trabalhado de forma empírica para análise posterior de aceitação e funcionalidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As contabilidades societária e gerencial, ramificações e departamentos distintos da contabilidade, trabalhados de forma separada no âmbito didático, são dependentes entre si no processo de troca de informações.

Elas apresentam características distintas que as diferenciam e aproximam em alguns pontos. Assim, o objetivo geral dessa pesquisa foi apresentar as características, diferenças e fatores críticos na integração entre a contabilidade societária e gerencial.

Vimos no decorrer do estudo que elas possuem usuários distintos, orientados para objetivos específicos, com necessidades e desejos também específicos, de acordo com a finalidade. O usuário externo da contabilidade societária é voltado para a análise da saúde financeira da companhia, a fim de liberação de crédito, negociações comerciais e outros. Já o usuário interno da contabilidade gerencial é voltado para a análise dos resultados obtidos com o intuito de aplicar melhorias e tomar decisões futuras baseadas em planejamentos.

Há também diferenças no que diz respeito às formas de mensuração e registro das informações, em que a contabilidade societária é regida por normas, regras e legislações que a restringe a tais preceitos. Já a contabilidade gerencial não possui tais restrições extremas. Dessa forma, pode agir de modo mais flexível para melhor atender às necessidades dos gestores.

Outra característica relevante de diferenciação é no que diz respeito a essa não existência de restrições, ou seja, o uso constante de conceitos pessoais na contabilidade gerencial, em que, para fins de planejamento, os conceitos do gestor são fortemente usados para criação de métodos a serem utilizados na elaboração da informação.

Essas e outras diferenciações entre a contabilidade societária e gerencial encontram sempre uma barreira sistêmica, pois nem sempre as companhias estão preparadas, ou possuem recursos suficientes para manter, em um único sistema

integrado, os registros societários bem como os registros especificamente usados para fins gerenciais. Tais sistemas, dependendo do porte da companhia em questão, frequentemente possuem o custo de implantação e manutenção superior ao benefício a ser trazido e, assim, a companhia opta pela utilização de sistemas paralelos ou, muitas vezes, controles auxiliares (fora do sistema) para manter os registros gerenciais. Esses controles auxiliares podem fazer com que as informações nem sempre mantenham a confiabilidade e integridades dos dados de origem.

Frente a todos esses fatores críticos que se apresentam em forma de barreira para a integração das contabilidades societária e gerencial, a presente pesquisa também se encarregou em demonstrar que podemos, sim, ainda pensar numa integração entre essas contabilidades, porém não no sentido de igualá-las em sua totalidade, mas sim no intuito de fazer com que possuam a mesma base inicial de dados, caminhem de forma integrada, conversem entre si e, dessa forma, deixem sempre claro para o gestor quais pontos específicos diferem os números fornecidos por uma e outra.

Afinal, se pensarmos em transformar informações societárias e gerenciais em informações idênticas, a informação gerencial perderia sua funcionalidade de se flexibilizar para uma melhor tomada de decisão e a informação societária perderia confidencialidade, pois a mesma não deve conter dados estratégicos.

Dessa forma, a pesquisa propôs um modelo de Balanço Patrimonial Geral e Demonstração do Resultado Geral se apresenta de forma a contribuir para que isso seja possível. Nesses demonstrativos fica clara a informação societária, extraída dos livros contábeis, tomada como ponto de partida. Esses números sofrem então “ajustes” gerenciais, tais como possíveis adições e exclusões ou eliminações necessárias para se elaborar a informação para a administração da companhia. Tais ajustes podem ser possíveis incorporações de negócios não permitidos pela legislação e normas contábeis, bem como a exclusão de ramos, unidades produtivas e outros, que também por motivos restritivos, na contabilidade societária, não podem ser excluídos, mas que para uma visualização “limpa” do número a ser analisado devem ser expurgados gerencialmente.

Também no modelo, são propostas maiores aberturas do que as comumente vistas na contabilidade societária, como maior detalhamento de linhas no balanço e no demonstrativo de resultado e inclusão de determinados valores unitários (quando aplicável), facilitando, assim, a visão para o gestor.

Vale esclarecer que a proposta do modelo não é, portanto, fazer com que as contabilidades societária e gerencial possuam um número final único e, sim, fazer com que as diferenças entre o número final apresentado por uma e outra sejam facilmente identificadas pela administração da companhia, garantindo, assim, a integridade da informação. Desse modo conquista a confiança dos usuários internos e externos.

O modelo proposto não foi aplicado empiricamente, portanto não gerou análise de aceitação e funcionalidade.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALECRIM, Emerson. **O que é Tecnologia da Informação (TI)**. Disponível em: <<http://infowester.com/co1150804.php>>. Acessado em: 15 mai. 2012.

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

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

ARMSTRONG, S.C.; 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, jan. 2010.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional.: Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas S.A, 2008.

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

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Deliberação CVM n. 29/86. Estrutura conceitual básica da contabilidade**. 1986.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf> Acessado em 20 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao valor recuperável**. Disponível em: <<http://cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acessado em 20/01/2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível**. Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC04_R1.pdf>. Acessado em 21 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08**. Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC_13.pdf>. Acessado em 21 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios**. Disponível em: < http://cpc.org.br/pdf/CPC15_R1.pdf>. Acessado em 21 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**. Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC_23.pdf> Acessado em 20 jan. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC26_R1.pdf>. Acessado em 15 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado.** Disponível em: <<http://cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>>. Acessado em 15 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.** Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC_30.pdf>. Acessado em 22 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.** Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC_31.pdf>. Acessado em 31 mai. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas.** Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC36_R2_20062011.pdf> Acessado em 22 jan. 2012.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade.** Disponível em: <http://cpc.org.br/pdf/CPC37_R1_final.pdf>. Acessado em 15 fev. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1998.

CRUZ, Tadeu. **Sistemas de informações gerenciais – tecnologia da informação e a empresa do século XXI.** 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.

DRUCKER, Peter. **Desafios Gerenciais para o século XXI.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

DRURY, Colin; TAYLES, Mike. *Evidence on the financial accounting mentality debate: A research note.* **The British Accounting Review.** Kidlington, vol. 29, n.3, p. 236, set. 1997.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. **Statements Financial Accounting Concepts n. 2.** FASB, 1980.

FREZATTI, F.; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo . **Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de diversos países.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, p. 9-22, 2007.

GIL, Antônio de Loureiro. **Sistemas de informações contábil/financeiros: integrados a sistemas de gestão empresarial.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GILIO, Luciano. **Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS.** Dissertação de mestrado – FEA. São Paulo: USP, 2011.

GONÇALVES, Eugênio Celso & BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo de Sistema de Informação Contábil**. In: CATELLI, Armando (Coordenador). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* - Gecon. **São Paulo: Atlas, 1999.**

_____. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da contabilidade**. Tese (Doutorado) – FEA. São Paulo: USP, 1989.

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

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade** – tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

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

IJIRI, Yuji. **Theory of accounting measurement**. **Studies in Accounting Research**, #10. Flórida: American Accounting Association, 1975.

INSTITUTE ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. **Framework for the preparation and presentation of financial statements**. IASC, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4º ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **Contabilidade gerencial**. 6º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 6º ed. São Paulo: Atlas S.A, 2003.

_____. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 1º ed. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

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

KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A. **Advanced management accounting**. 2º ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1989.

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

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

MACEDO, J. M.A.; PEREIRA, L.A.C.; ANJOS, L.C.M.; FILHO, J.F.R.; LOPES, J.E.G.; SILVA, D.J.C. **Informação Contábil: usuário interno, externo e o conflito distributivo**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.3, set./dez., 2008.

MARION, J. Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 14º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6º ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MCGEE, J. e PRUSAK, L. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica**. 5ª ed. Tradução de Astrid Beatriz de Figueiredo. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Manual de Contabilidade Básica: Uma Introdução à Prática Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Controladoria básica**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir, organizadores. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, M. J. L. B. **Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão**. São Paulo: Makron Books, 1997.

PINHEIRO, Fábio Araújo. **O Postulado do Usuário: Incentivo ao Desenvolvimento da Teoria da Contabilidade e do Contabilista.** Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v. 9, n. 16, p. 59-65, jul./dez. 1997.

RICARDINO, Álvaro. Contabilidade Gerencial e Societária – Origens e **desenvolvimento.** 1º ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação.** FEA/USP. 1989.

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

STRASSBURG, Udo. **A contabilidade frente aos avanços tecnológicos.** Cascavel: EDUNIOESTE, 2004.

ZIMMERMAN, L. J.; Accounting for decision making and control. 4º ed. McGraw-Hill. 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE XXXX.

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE XXXX.

<u>ATIVO</u>	<u>Societário</u> <u>(1)</u>	<u>Adições</u> <u>(2)</u>	<u>Eliminações/</u> <u>Exclusões (3)</u>	<u>Gerencial</u> <u>(4)</u>
CIRCULANTE				
Caixa e equivalentes de caixa				
Títulos e valores mobiliários				
Contas a receber de clientes				
Provisão para créditos de liquidação duvidosa				
Estoques de mercadorias para revenda				
Estoques de matéria-prima				
Estoques de produtos em elaboração				
Estoques de produtos acabados				
Impostos a recuperar				
Dividendos e juros sobre o capital próprio a receber				
Despesas antecipadas a apropriar				
Adiantamento a fornecedores				
Outros adiantamentos a funcionários e sócios				
Outros créditos				
Total do ativo circulante	XXX	XXX	XXX	XXX

Fonte: Elaborado pelo autor

	Societário (1)	Adições (2)	Eliminações/ Exclusões (3)	Gerencial (4)
NÃO CIRCULANTE				
Títulos e valores mobiliários				
Contas a receber de clientes				
Partes relacionadas				
Estoques				
Impostos a recuperar				
Depósitos judiciais				
Imposto de renda e contribuição social diferidos				
Ativos classificados como mantidos para venda				
Outros créditos				
Investimentos				
Em controladas				
Em empreendimentos controlados em conjunto				
Em coligadas				
Em outros investimentos				
Ágio				
Imobilizado				
Imóveis				
Móveis e Utensílios				
Máquinas e equipamentos industriais				
Veículos leves e pesados				
Equipamentos de informática				
Instalações				
Construção em andamento				
Terrenos				
(-) Depreciação acumulada				
Intangível				
Ágio				
Outros intangíveis				
Total do ativo não circulante	XXX	XXX	XXX	XXX
TOTAL DO ATIVO	XXX	XXX	XXX	XXX

(1) Informação Societária extraída do sistema societário.

(2) Adições de negócios e ramos que societariamente não são considerados para consolidação na companhia.

(3) Exclusões e eliminações de itens que societariamente estão considerados, porém para melhor visualização gerencial, são expurgados para melhor decisões a serem tomadas.

(4) Resultado ajustado para fins gerenciais.

Fonte: Elaborado pelo autor

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE XXXX.

<u>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>	<u>Societário</u> <u>(1)</u>	<u>Adições</u> <u>(2)</u>	<u>Eliminações/</u> <u>Exclusões (3)</u>	<u>Gerencial</u> <u>(4)</u>
CIRCULANTE				
Fornecedores				
Debêntures				
Empréstimos e financiamentos				
Impostos e obrigações a pagar				
Salários e encargos sociais				
Dividendos e juros sobre o capital próprio				
Adiantamentos de clientes				
Partes relacionadas				
Outras obrigações				
Total do passivo circulante	XXX	XXX	XXX	XXX
NÃO CIRCULANTE				
Debêntures				
Empréstimos e financiamentos				
Provisão para contingências				
Provisão para reconstituição ambiental				
Impostos e obrigações a pagar				
Imposto de renda e contribuição social diferidos				
Passivos classificados como mantidos para venda				
Outras obrigações				
Total do passivo não circulante	XXX	XXX	XXX	XXX
PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Capital social				
Reserva de capital				
Reservas de lucros				
Ajustes de avaliação patrimonial				
Lucros acumulados				
Patrimônio líquido atribuível aos controladores	XXX	XXX	XXX	XXX
Participações não controladoras				
Total do patrimônio líquido	XXX	XXX	XXX	XXX
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	XXX	XXX	XXX	XXX

(1) Informação Societária extraída do sistema societário.

(2) Adições de negócios e ramos que societariamente não são considerados para consolidação na companhia.

(3) Exclusões e eliminações de itens que societariamente estão considerados, porém para melhor visualização gerencial, são expurgados para melhor decisões a serem tomadas.

(4) Resultado ajustado para fins gerenciais.

Fonte: Elaborado pelo autor

APÊNDICE 2 - DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO PARA O EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE XXXX

DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO PARA O EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE XXXX

	<u>Societário</u> <u>(1)</u>	<u>Adições</u> <u>(2)</u>	<u>Eliminações/</u> <u>Exclusões (3)</u>	<u>Gerencial</u> <u>(4)</u>
Unidades vendidas				
RECEITA BRUTA				
Receita bruta de mercadorias e produtos vendidos				
Receita bruta de serviços prestados				
Receita bruta unitária				
DEDUÇÕES				
RECEITA LÍQUIDA				
Receita líquida de mercadorias e produtos vendidos				
Receita líquida de serviços prestados				
Receita líquida unitária				
CUSTO DAS VENDAS				
Custos Fixos				
Mão de Obra				
Gastos gerais de fabricação				
Serviços				
Manutenção				
Custos Variáveis				
Materiais produtivos variáveis / CV de serviços				
Depreciação				
Outros custos				
Custo unitário				
LUCRO BRUTO	XXX	XXX	XXX	XXX
Lucro bruto unitário	X	X	X	X

Fonte: Elaborado pelo autor

	Societário (1)	Adições (2)	Eliminações/ Exclusões (3)	Gerencial (4)
Despesas comerciais				
Mão de Obra				
Serviços comerciais e de marketing				
Materiais comerciais e de marketing				
Depreciação comercial				
Despesas administrativas				
Mão de Obra				
Serviços administrativos				
Materiais administrativos				
Depreciação administrativa				
Equivalência patrimonial (participações societárias)				
Outras despesas				
LUCRO ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO	XXX	XXX	XXX	XXX
RESULTADO FINANCEIRO				
Variação cambial, líquida				
Receitas financeiras				
Despesas financeiras				
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	XXX	XXX	XXX	XXX
IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL				
Correntes				
Diferidos				
LUCRO DO EXERCÍCIO	XXX	XXX	XXX	XXX
LUCRO ATRIBUÍDO À:				
Participação dos controladores				
Participação de não controladoras				
Lucro por ação:				
Básico/diluído por ação ON - R\$				
Básico/diluído por ação PN - R\$				

(1) Informação Societária extraída do sistema societário.

(2) Adições de negócios e ramos que societariamente não são considerados para consolidação na companhia.

(3) Exclusões e eliminações de itens que societariamente estão considerados, porém para melhor visualização gerencial,

são expurgados para melhor decisões a serem tomadas.

(4) Resultado ajustado para fins gerenciais.

Fonte: Elaborado pelo autor