

# UM NOVO CONCEITO PARA A CONTABILIDADE GERENCIAL?

ADEMILSON RODRIGUES DOS SANTOS  
AGNALDO ANTONIO LOPES CORDEIRO  
DIOCÉSAR COSTA DE SOUZA  
MARCOS ROBERTO KÜHL  
ROBERTO RIVELINO MARTINS RIBEIRO  
VALDIR MICHELS

## Resumo:

*A partir do século XIX os negócios cresceram em tamanho e complexidade e se expandiram geograficamente, levando seus gestores a buscar o aperfeiçoamento dos sistemas contábeis, para que os mesmos conseguissem fornecer informações úteis para a tomada de decisões gerenciais, que incluíam desempenho, avaliação e controle dos negócios. Esta evolução fez com que a Contabilidade também evoluísse e a parte desta que se preocupava com as informações para a gestão passou a ser chamada de Contabilidade Gerencial. Vários autores, desde então, tentam dar um conceito que explique o que vem a ser a Contabilidade Gerencial. Este estudo tem por objetivo identificar os conceitos dados à Contabilidade Gerencial e fundi-los em um conceito que traduza o que vem a ser a Contabilidade Gerencial no atual estágio de evolução da Ciência Contábil. Para verificar se o conceito proposto é aceitável, foram aplicados questionários aos professores dos Departamentos de Ciências Contábeis das Universidades Públicas do Estado do Paraná. A amostra abrangeu aproximadamente 42% do universo de pesquisa, e 47% deste escolheram o conceito proposto pelos pesquisadores como o que melhor define a Contabilidade Gerencial. Dos professores com título de Doutor e que lecionam ou lecionaram a disciplina Contabilidade Gerencial, 100% escolheram o conceito proposto. No geral 48% dos professores que lecionam ou já lecionaram esta disciplina escolheram o conceito proposto. Conclui-se que o meio acadêmico está aberto à discussão de novos conceitos que melhor expliquem pontos relevantes da Ciência Contábil, concordando que a ciência evolui e o conhecimento pré-estabelecido é passível de refutação.*

**Área temática:** *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

## Um novo conceito para a Contabilidade Gerencial?

### Resumo

A partir do século XIX os negócios cresceram em tamanho e complexidade e se expandiram geograficamente, levando seus gestores a buscar o aperfeiçoamento dos sistemas contábeis, para que os mesmos conseguissem fornecer informações úteis para a tomada de decisões gerenciais, que incluíam desempenho, avaliação e controle dos negócios. Esta evolução fez com que a Contabilidade também evoluísse e a parte desta que se preocupava com as informações para a gestão passou a ser chamada de Contabilidade Gerencial. Vários autores, desde então, tentam dar um conceito que explique o que vem a ser a Contabilidade Gerencial. Este estudo tem por objetivo identificar os conceitos dados à Contabilidade Gerencial e fundi-los em um conceito que traduza o que vem a ser a Contabilidade Gerencial no atual estágio de evolução da Ciência Contábil. Para verificar se o conceito proposto é aceitável, foram aplicados questionários aos professores dos Departamentos de Ciências Contábeis das Universidades Públicas do Estado do Paraná. A amostra abrangeu aproximadamente 42% do universo de pesquisa, e 47% deste escolheram o conceito proposto pelos pesquisadores como o que melhor define a Contabilidade Gerencial. Dos professores com título de Doutor e que lecionam ou lecionaram a disciplina Contabilidade Gerencial, 100% escolheram o conceito proposto. No geral 48% dos professores que lecionam ou já lecionaram esta disciplina escolheram o conceito proposto. Conclui-se que o meio acadêmico está aberto à discussão de novos conceitos que melhor expliquem pontos relevantes da Ciência Contábil, concordando que a ciência evolui e o conhecimento pré-estabelecido é passível de refutação.

**Palavras-chave:** Contabilidade, Contabilidade Gerencial, conceito.

**Área Temática:** Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

### 1 Introdução

O surgimento da Contabilidade está ligado à necessidade da prestação de informações ao proprietário, sobre a composição e valor do patrimônio da empresa, sua evolução, bem como o controle de sua mutação. O controle da mutação patrimonial, até a Revolução Industrial, era feito pela chamada Contabilidade Financeira que em função das características econômico-financeiras da época atendia as necessidades dos seus diversos usuários de maneira relativamente satisfatória.

Com a evolução econômica e social, advinda a partir da Revolução Industrial, e posteriormente com o surgimento das grandes corporações, produção em escala, do mercado de capitais, das empresas de auditoria, entre outros, houve um natural distanciamento do proprietário da empresa e da administração da mesma. As informações fornecidas pela Contabilidade Geral já não eram suficientes para atender necessidades tão diversas surgidas com a nova realidade empresarial.

Em função deste distanciamento, coube à Contabilidade atender aos novos usuários, provenientes desta evolução, com maior grau de especialidade e sofisticação. Sendo assim, a Contabilidade Geral, que até então apenas informava os gestores sobre a composição do patrimônio e propiciava informações com vistas à decisão, passa por um processo de especialização, dando origem a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Financeira (ANTHONY, 1979, p. 17).

A Contabilidade de Custos preocupou-se em produzir informações precisas sobre o processo de produção, de forma a controlar tudo que a ele se reporta, e a Financeira em atender, sobretudo, o usuário externo. Diante da evolução natural da sociedade e do amadurecimento das grandes companhias, aliada ao desenvolvimento tecnológico – principalmente a tecnologia da informação – que possibilitou velocidade na produção de relatórios e informações contábeis, surge uma nova necessidade, a de que a Contabilidade seja uma ferramenta de gestão.

Schmidt (2000, p. 112) comenta que: O crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversidade geográfica ocorrido no século XIX levou os administradores a aperfeiçoar seus sistemas contábeis para possibilitar o fornecimento de informações necessárias para as várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação e controle de uma organização.

Em conseqüência disso surge a Contabilidade Gerencial, que pode ser entendida, em sua amplitude, como a junção de várias especialidades, utilizando-se de informações da Contabilidade Financeira, da Contabilidade de Custos, do Orçamento Empresarial (planificação) e da Estatística, além de outros conhecimentos, oriundo de outras áreas do conhecimento, que são adicionados, conforme a necessidade. Essa gama de informações compõe o que se convencionou chamar de Sistema de Informação Gerencial. Adicionalmente, Padoveze (1997, p. 36) afirma que este sistema deve ser “dotado de características tais que preencha a todas as necessidades de informações dos administradores para o gerenciamento de sua entidade”.

Mas a evolução da Contabilidade Gerencial trouxe consigo uma vasta lista de bibliografias e um grande número de conceitos que tentam explicar em poucas palavras seu significado e abrangência. Essa diversidade gera certo desconforto ao se analisar estudos onde os conceitos de Contabilidade Gerencial são diferentes uns dos outros. Diante disso, este estudo tem por objetivo identificar os conceitos dados à Contabilidade Gerencial, conforme a bibliografia disponível, e tentar fundir todos em um único conceito que traduza o que vem a ser a Contabilidade Gerencial no atual estágio evolutivo da Ciência Contábil.

Buscando verificar se a definição proposta é satisfatória foi feita uma pesquisa com aplicação de questionários, nos meses de junho e julho de 2006, aos professores do Departamento de Ciências Contábeis das Universidades Públicas do Estado do Paraná. A relevância do presente estudo se justifica na própria relevância da Contabilidade Gerencial para as organizações, conforme afirmam Atkinson; et al. (2000, p. 36, grifo nosso): “O sistema de contabilidade gerencial capacita as empresas a coletar, processar e relatar informações para uma variedade de decisões operacionais e administrativas vitais.”

O estudo está dividido, além desta introdução, em mais seis partes: a segunda apresenta a primeira teoria sobre a origem da Contabilidade Gerencial, a terceira apresenta a diferenciação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira, a quarta apresenta os diversos conceitos de Contabilidade Gerencial, a quinta apresenta os aspectos metodológicos, a sexta discute os resultados da pesquisa, e, finalmente, a sétima parte traz das considerações finais.

## **2 A primeira teoria sobre a origem da Contabilidade Gerencial**

Antes de qualquer tentativa de conceituação, é importante verificar um pouco do desenvolvimento histórico da Contabilidade Gerencial, para uma melhor noção de como conceituá-la. Deste modo, segundo Edwards 1994, “*management accounting* é um termo desenvolvido posteriormente à Segunda Guerra Mundial para descrever o fornecimento, para

fins gerenciais, de informações estatísticas para propósitos de ‘planejamento, decisão e controle’” (apud RICARDINO, 2005, p. 1, grifo do autor).

A partir de 1951, o uso da expressão ‘contabilidade gerencial’ passou a ser cada vez mais freqüente, revelando a preocupação, principalmente dos acadêmicos americanos, em rotular, conceituar, identificar seus mecanismos e dar forma a essa atividade que era muito mais antiga do que supunham (RICARDINO, 2005, p. ). Em 1961 Haynes, Warren e Massie (apud RICARDINO, 2005, p. 4, grifo do autor) localizam as origens da Contabilidade Gerencial diferente dos demais autores e expunham conceitos novos que viriam a ser consolidados posteriormente:

[...] de certo modo a contabilidade sempre foi ‘gerencial’ porque visou auxiliar os gestores a interpretar as situações com as quais conviviam. Desde que a contabilidade surgiu durante o Renascimento Italiano, ela pode ser considerada uma das mais antigas correntes que compõem o moderno pensamento gerencial. [...] Não obstante, a sociedade contemporânea, durante mais de meio século, parece ter dado maior atenção à contabilidade financeira, com seus balanços e demonstrações de resultados, cuja missão é informar com exatidão e conservadorismo eventos já ocorridos, do que à contabilidade gerencial, cujo objetivo é reunir informações para propiciar controles e tomar decisões relativas a eventos futuros.

Talvez, como pode ser observado nos comentários desses mesmos autores o termo Contabilidade Gerencial seja novo e não as práticas de gestão ou práticas gerenciais: “um crescente número de contadores vêm sentido a necessidade de uma especial atenção da contabilidade para fins gerenciais e a expressão ‘contabilidade gerencial’ tem se tornado comum recentemente” (RICARDINO, 2005, p.3, grifo do autor).

Kenneth Most escreveu em 1974:

O período medieval presenciou a existência de condições favoráveis para o desenvolvimento da contabilidade. Esse desenvolvimento teve lugar em diversos níveis: governo, negócios e nos ‘*manors*’ medievais [...] Operações de grande porte eram efetuadas pelos bancos e pela Igreja, esta última através do sistema ‘*manorial*’, e nós encontramos os bancos utilizando contabilidade financeira baseada em fundamentos que eventualmente se transformaram na contabilidade de partidas duplas, e os ‘*manors*’ utilizando contabilidade gerencial, baseada, essencialmente, em modelos estatísticos. A ênfase, tanto na literatura quanto na prática, era a utilização da contabilidade como um auxílio no gerenciamento dos negócios, ao invés de uma fonte de informações para uso externo. [...] Porque as contas eram para uso exclusivo dos proprietários nós não vamos encontrar a preparação de demonstrativos financeiros e nem auditores ocupando um lugar de destaque nos livros didáticos” (apud RICARDINO, 2005, p.2- 4, grifo do autor).

Estas teorias, segundo Ricardino (2005), são as que mais se sustentam como explicação das origens da Contabilidade Gerencial, segundo os autores anteriormente citados, anteriores à Contabilidade Financeira. Como argumenta Johnson 1986: “[...] as raízes da moderna contabilidade financeira são bastante diferentes das raízes da moderna contabilidade gerencial [...]. O quadro do desenvolvimento anterior sugere que os industriais do período pré-século XX, tinham uma razoável idéia de quais informações necessitavam para gerenciar os afazeres internos de suas empresas” (RICARDINO, 2005, p.7).

A Contabilidade Gerencial, embora exista há muito tempo conforme foi constatado, é relativamente recente como ramo de estudo e assim, muitos autores continuaram a buscar uma melhor definição ou conceito que supra a sua abrangência, importância e relevância no estudo da Ciência Contábil. Por conseguinte, Goetz, em publicação de 1949, comenta que

“gerenciamento e conseqüentemente contabilidade gerencial se preocupam com a eficiência de um empreendimento industrial individual” (apud RICARDINO, 2005, p.8).

Para Anthony 1970 “a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é utilizada para gerenciamento” (apud RICARDINO, 2005, p.8). Ricardino (2005, p. 8) esclarece: 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 em 1973 transformaram a contabilidade gerencial em um sub-produto: “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” (apud RICARDINO, 2005, p.8). Lá em 1957 Keller já ressaltava: “informações para controle diário, estudos especiais sobre custos e todas as fases do orçamento estão relacionados ou estão fundamentados em informações registradas nos livros, mas não necessariamente nos livros contábeis” (apud RICARDINO, 2005, p.16).

Diante desta breve exposição sobre a origem da Contabilidade Gerencial é possível perceber que as práticas desta não são recentes, entretanto a separação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira em dois ramos distintos da Contabilidade remonta o final do século XIX.

### **3 Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira**

Para que seja possível um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial é preciso, inicialmente, diferenciar a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira. Nas afirmações anteriores verificou-se que alguns autores afirmam que o termo Contabilidade Gerencial é relativamente novo, mas em essência as práticas de contabilidade gerencial são bem mais antigas do que aparentam. Nessa assertiva, a conclusão de que a diferença entre as duas contabilidades é apenas semântica seria a mais plausível.

Padoveze e Benedicto (1998, p.29-30) são adeptos da abordagem semântica e afirmam que:

Primeiro não há distinção entre Contabilidade e Contabilidade Gerencial, pois, em sua essência, a Contabilidade é Gerenciamento e é Sistema de Informação. Segundo, o nome de Contabilidade Gerencial é para a disciplina que apresenta todos os aspectos da Contabilidade dentro de um Sistema de Informação Contábil que, funcionalmente dentro da organização é exercida em algumas empresas pelo nome de Controladoria.

Por outro lado, para Atkinson et al. (2000, p 37):

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, tem sido denominada em moedas tais como dólares ou francos. Entretanto, recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas como mensurar o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

Atkinson et al. (2000, p 37) apresentam as diferenças quanto aos usuários para os quais são destinadas as informações geradas pelo Sistema de Informação Contábil. Portanto, a Contabilidade Financeira lida com a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigidas a uma clientela externa: acionistas, credores, entidades reguladoras e autoridades governamentais tributárias. Em contraste, a

contabilidade gerencial deve fornecer informações econômicas para a clientela interna: operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos seniores.

Jiambalvo (2002, p. 1), do mesmo modo, segue os argumentos referentes aos usuários das informações:

A contabilidade financeira enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que se relacionam à preparação de relatórios para os usuários externos da informação contábil. Em contrapartida, a contabilidade gerencial enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da informação contábil.

Jiambalvo (2002, p. 9) ainda resume que:

A contabilidade gerencial distingue-se da contabilidade financeira em muitos aspectos. Uma diferença-chave é que a contabilidade gerencial enfatiza as informações que são úteis para os gerentes da empresa, enquanto a contabilidade financeira enfatiza as informações que são úteis para os usuários externos. Além disso, a informação contábil financeira deve ser preparada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, enquanto a informação contábil gerencial não tem essa exigência.

Acompanhando a linha de raciocínio acima, Garrison e Noreen, (2001, p. 20) argumentam que:

Como a contabilidade gerencial está atrelada às necessidades dos gerentes e não às do público externo, ela é substancialmente diferente da contabilidade financeira. A contabilidade gerencial está voltada mais para o futuro, dá menos importância à precisão, enfatiza os segmentos da organização (em vez da organização como um todo), não é limitada pelos princípios contábeis geralmente aceitos e nem é obrigatória.

Pizzolato (2000, p. 196):

Ressalta que o arcabouço teórico e técnico usado pela contabilidade financeira é constituído pelas ciências contábeis, enquanto na gerencial, ele seria constituído por outras disciplinas, incluindo economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional. Enquanto a Contabilidade Financeira é um objetivo em si mesma, a Gerencial é parte de um sistema maior. Seus dados monetários são usados em paralelo com outros indicadores de desempenho, como unidades de produção, horas de trabalho etc.

Horngrén (1985, p. 13) trata a contabilidade gerencial como contabilidade administrativa e compara a contabilidade administrativa e a contabilidade financeira da seguinte forma:

A contabilidade financeira e a contabilidade administrativa teriam melhores denominações se fossem chamadas respectivamente de contabilidade externa e contabilidade interna. A 'contabilidade financeira' enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para usuários externos, como, por exemplo, bancos e o público investidor. A 'contabilidade administrativa' enfatiza o preparo de relatórios de uma organização para seus usuários internos, como os presidentes, os reitores e os chefes de equipes médicas.

Garrison e Noreen (2001, p. 1) diferenciam a Contabilidade Gerencial da Financeira da seguinte forma:

A contabilidade gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes – isto é, as pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta. A contabilidade financeira, por outro lado,

preocupa-se em fornecer informações aos acionistas, aos credores e a outros que se encontram fora da organização. A contabilidade gerencial provê as informações essenciais com que as empresas são efetivamente geridas, enquanto a contabilidade financeira proporciona os parâmetros (*scorecards*) pelos quais o desempenho passado de uma empresa é avaliado.

Jiambalvo (2002, p. 3-4) resume as características que diferenciam a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira, acompanhando o que foi destacado anteriormente pelos diversos autores:

- 1 A contabilidade gerencial é direcionada para usuários internos da informação contábil, e não a usuários externos.
- 2 A contabilidade gerencial pode se desviar dos princípios fundamentais de contabilidade.
- 3 A contabilidade gerencial pode apresentar informações mais detalhadas.
- 4 A contabilidade gerencial pode apresentar mais informações não-monetárias.
- 5 A contabilidade gerencial coloca maior ênfase no futuro.

Pode-se constatar que a Contabilidade Gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização, auxiliando-a atingir os objetivos organizacionais. É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON; 2004, p. 4; WARREN; REEVE; FESS, 2001, p. 2; IUDÍCIBUS, 1998, p. 21; ATKINSON; et al., 2000, p. 67).

Finalmente, a Contabilidade Gerencial não se confunde com a Contabilidade Financeira e de acordo com as discussões anteriores e as disposições de vários outros autores sobre o assunto suas características são resumidas nas disposições do Quadro 1 abaixo.

| CARACTERÍSTICA              | DESCRIÇÃO  |
|-----------------------------|--|
| USUÁRIOS                    | Administradores de vários níveis da organização.   |
| LIBERDADE DE ESCOLHA        | Nenhuma restrição além dos custos em relação aos benefícios de melhores decisões administrativas.                      |
| IMPLICAÇÕES COMPORTAMENTAIS | Preocupação com a forma pela qual as medidas e os relatórios influenciarão o comportamento diário dos administradores. |
| ENFOQUE DO TEMPO            | Orientação para o futuro, uso formal de orçamentos e registros históricos.   |
| PRAZO                       | Flexível, variando de uma hora para dez ou quinze anos.  |
| RELATÓRIOS                  | Detalhados; preocupação com detalhes de partes de entidade, produtos, departamentos, territórios etc.                  |
| DELINEAMENTO DAS ATIVIDADES | O campo é definido com menos precisão. Maior uso de economia, ciências de decisão e ciências do comportamento.         |

Fonte: Adaptado de (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 5; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 3; WARREN; REEVE; FESS, 2001, p. 3-4; ATKINSON; et al, 2000, p. 38; HORNGREN, 2000, p. 13; LEONE, 1972, p. 18).

Quadro 1 – Características da Contabilidade Gerencial

#### 4 Conceito de Contabilidade Gerencial

Em termos de conceituação do que é a Contabilidade Gerencial, podem ser apreciadas algumas definições de diversos autores, que a estudam e procuram o correto entendimento tanto acadêmico, como de utilização pelas organizações. Cumpre ressaltar que não existe uma unanimidade conceitual, porém, cada um subsidia suas afirmação com argumentos plausíveis.

Anthony (1979, p. 17) considerado um dos pioneiros na arte de lecionar Contabilidade Gerencial, afirma de forma resumida que esta “preocupa-se com a informação contábil útil à decisão”. Percebe-se claramente que o autor entende que sua utilidade reside exatamente no auxílio proporcionado pela Contabilidade Gerencial como subsidiária do processo decisório.

Nos argumentos de Padoveze (2000, p. 33):

Entendemos que a Contabilidade Gerencial existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista. Uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir. Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração. Dessa forma, fica claro que a Contabilidade Gerencial deve utilizar-se das técnicas já desenvolvidas por outras disciplinas, porque nelas o estudo específico é mais aprofundado.

Crepaldi (1998, p. 18) define a Contabilidade Gerencial da seguinte forma:

Contabilidade Gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informações gerencial.

Na visão de Francia *et. al.* (1992, p. 4): “Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de recursos”.

Do exposto acima, percebe-se uma definição extensa, mas que em seu bojo, contempla características contábeis e administrativas, além de aspectos relacionados ao atendimento do usuário da informação gerada pelo Sistema de Informação Gerencial. Diversos autores seguem a mesma linha de raciocínio acima, influenciados pela conceituação apresentada pela Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, cuja definição de Contabilidade Gerencial é a mesma apresentada por Francia *et al.* (1992, p. 4).

Outros autores, como por exemplo Simon (apud SCHMIDT, 2000, p. 112), Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4), Atkinson; et al, (2000, p. 36) conceituam a Contabilidade Gerencial seguindo a mesma linha de raciocínio da definição da Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos. Já para Iudícibus (1998, p. 15):

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.

O mesmo Iudícibus (1998, p. 21, grifo do autor), na seqüência, conceitua a Contabilidade Gerencial como sendo “todo procedimento, técnica, informação ou relatório

contábil feito ‘sob medida’ para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho”.

Dessa última definição, depreende-se a limitação exposta pelo autor ao afirmar que os procedimentos, técnicas e relatórios contábeis, são confeccionados “sob medida” para que a administração, imprimindo forte caráter de atendimento a uma necessidade já existente, limitando, de certa forma à evolução da Contabilidade Gerencial enquanto ferramenta de gestão. Ressalta-se ainda, que o autor afirma sua utilização na tomada de decisões entre “alternativas conflitantes”, porém, nem toda a decisão provém de conflitos.

O entendimento de Atkinson *et al.* (2000, p. 36) é que a Contabilidade Gerencial é o “processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores”. Afirmam ainda que “O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar decisões operacionais e de investimentos”. Tal qual Iudícibus, esse autor pressupõe seu uso para suprir necessidades existentes.

Pizzolato (2000, p. 194) afirma que: [...] “a Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório” (grifo nosso).

Contrapondo, em partes, à definição acima se apresenta o entendimento de Padoveze (1997), o qual afirma que a Contabilidade Gerencial vai muito além de técnicas de Contabilidade, não configurando, portanto, como uma área específica e isolada da Contabilidade. O autor a descreve como integradora das demais áreas como Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Administração Financeira, entre outras. Portanto, sua existência está condicionada a uma ação prévia que a torne concreta, não sendo simplesmente uma técnica de contabilidade.

Atkinson, Banker, Kaplan e Young citados por Padoveze (1999, p. 1) iniciam seu trabalho com o seguinte conceito: “Contabilidade Gerencial – Informação que cria valor – Sistemas contábeis gerenciais efetivos podem criar valor consideravelmente pelo fornecimento de informações acuradas e oportunas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações de hoje”.

Os conceitos englobam na essência a informação contábil preparada para uso da administração da empresa, com vistas a auxiliar no processo decisório, ou seja, na decisão das ações futuras. Numa contribuição mais recente Ricardino (2005, p.10) destaca:

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.

Verifica-se nas definições de contabilidade gerencial a ênfase na forma como as informações serão tratadas e para quem são direcionadas. São informações úteis com tratamento diferenciado para atender as necessidades informacionais dos usuários internos como os presidentes, os reitores e os chefes de equipes médias, etc. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 2; ATKINSON; et al., 2000, p. 38; HORNGREN, 2000, p. 13; PADOVEZE, 2000; LEONE, 1972, p. 18).

Independentemente do conceito que se julgue o mais ou o menos adequado, mais analítico ou mais sintético, mais restrito ou mais abrangente, cumpre salientar que, de um modo geral e contextualizado, a grande maioria dos autores citados entendem a Contabilidade Gerencial como sendo um processo, isto é, compõe-se de procedimentos ordenados e contínuos para a produção de informações que auxiliem o processo de tomada de decisão.

Sendo assim, sua existência fundamenta-se em necessidades informacionais, lhe conferindo um instrumental eficaz de gestão.

No Quadro 2 abaixo são apresentados os termos utilizados no conceito de Contabilidade Gerencial e o seu significado no contexto do conceito, os quais foram identificados por Atkinson (2000). Mais três termos complementares foram constatados nas definições anteriores e complementam o quadro.

| TERMOS                      | SIGNIFICADO  |
|-----------------------------|--|
| IDENTIFICAÇÃO               | Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.   |
| MENSURAÇÃO                  | Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões dos que podem acontecer.                  |
| ANÁLISE                     | Determinação das razões para reportar a atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.   |
| PREPARAÇÃO E INTERPRETAÇÃO  | Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados. |
| COMUNICAÇÃO                 | Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.   |
| OUTROS TERMOS IDENTIFICADOS |  |
| PROCESSO                    | Uma série de ações sistemáticas visando um certo resultado.  |
| RELEVANTE                   | Importante   |
| ÚTIL                        | Que tem ou pode ter algum uso, ou que serve para alguma coisa.   |

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2 – Termos utilizados nos conceitos de Contabilidade Gerencial e seus significados

Este estudo, tentando contribuir para a evolução da conceituação da Contabilidade Gerencial e buscando atingir o objetivo de fundir os diversos conceitos em um único, que traduza o que vem a ser Contabilidade Gerencial, propõe o seguinte conceito: *Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas (passadas, presentes e/ou futuras) relevantes e úteis, para auxiliar os gestores das organizações no processo decisório das operações diárias e do planejamento de operações futuras.*

## 5 Aspectos metodológicos

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 23), os tipos de pesquisa podem ser classificados de acordo com:

- 1 O **objetivo** da pesquisa - os motivos pelos quais é realizada;
- 2 O **processo** da pesquisa - a maneira pela qual se coletará e analisará seus dados;
- 3 A **lógica** da pesquisa - se você está se movendo do geral para o específico ou vice-versa;
- 4 O **resultado** da pesquisa - se você está tentando resolver um determinado problema ou fazer uma contribuição geral para o conhecimento.

A Quadro 3 mostra os tipos de pesquisa de acordo com sua base de classificação proposta por Collis e Hussey (2005, p. 23).

| Base de Classificação | Tipo de pesquisa  |
|-----------------------|---|
| OBJETIVO              | Pesquisa exploratória, descritiva, analítica ou preditiva |
| PROCESSO              | Pesquisa quantitativa ou qualitativa                      |
| LÓGICA                | Pesquisa dedutiva ou indutiva                             |
| RESULTADO             | Pesquisa aplicada ou básica                               |

Fonte: Baseado em Collis e Hussey (2005, p. 23).

Quadro 3 - Classificação dos tipos de pesquisa

A classificação deste estudo, mediante a tabela acima, quanto ao objetivo, trata-se de pesquisa descritiva; quanto ao processo da pesquisa: qualitativa; quanto ao resultado da pesquisa: básica; quanto à lógica da pesquisa: indutiva. Quanto aos métodos a pesquisa pode ser classificada como bibliográfica com estudo de campo. Quanto ao método da coleta de dados é utilizado a aplicação de questionário impresso.

## 6 Resultados e discussões

Para tentar captar como se encontra o estado da arte em relação ao conceito de Contabilidade Gerencial, optou-se por realizar um estudo de campo com envio de um questionário para os professores dos Departamentos de Ciências Contábeis das Universidades Públicas do Estado do Paraná.

O primeiro passo após a elaboração do questionário foi realizar um pré-teste. O pré-teste foi entregue para três professores que não fazem parte do universo da pesquisa em abril de 2006. As respostas e/ou sugestões foram aguardadas até meados de maio de 2006, quando apenas um dos questionários foi devolvido. As considerações deste questionário foram analisadas e a maioria foi aceita e implementada.

Os questionários reformulados foram distribuídos aos professores no início de junho de 2006. As respostas foram aguardadas até o início de julho de 2006. Na tabulação dos dados verificou-se que 51 questionários haviam sido respondidos, fato que corresponde a aproximadamente 34% do universo de pesquisa. O número aproximado de professores das Universidades Públicas do Paraná é de 150, conforme consultas aos sites das mesmas ou consultas diretas.

As Universidades para as quais foram direcionados os questionários foram a Universidade Estadual de Londrina (UEL), a Universidade Estadual de Maringá (UEM), a Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG), a Universidade Federal do Paraná (UFPR), a Universidade Estadual do Centro Oeste (UNICENTRO) e a Universidade do Oeste Paranaense (UNIOESTE).

O quadro abaixo demonstra a distribuição dos respondentes entre as Universidades e a respectiva titulação.

| UNIVERSIDADES | Graduados | Especialistas | Mestres   | Doutores | Não informou | TOTAIS    |             |
|---------------|-----------|---------------|-----------|----------|--------------|-----------|-------------|
| UEL           | 0         | 0             | 3         | 1        | 0            | 4         | 7,8%        |
| UEM           | 1         | 3             | 14        | 1        | 0            | 19        | 37,3%       |
| UEPG          | 0         | 3             | 6         | 1        | 1            | 11        | 21,6%       |
| UFPR          | 0         | 2             | 4         | 3        | 0            | 9         | 17,7%       |
| UNICENTRO     | 0         | 3             | 4         | 0        | 0            | 7         | 13,7%       |
| UNIOESTE      | 0         | 0             | 0         | 0        | 0            | 0         | 0,0%        |
| NAO INFORMOU  | 0         | 1             | 0         | 0        | 0            | 1         | 2,0%        |
| <b>TOTAIS</b> | <b>1</b>  | <b>12</b>     | <b>31</b> | <b>6</b> | <b>1</b>     | <b>51</b> | <b>100%</b> |
|               | 2,0%      | 23,5%         | 60,8%     | 11,8%    | 2,0%         |           |             |

Fonte: Elaborados pelos autores com base nos dados da pesquisa

Quadro 4 – Distribuição dos respondentes por universidade e por titulação

Neste quadro pode-se perceber que 72,6% dos respondentes têm ao menos titulação de mestre ou doutor, o que demonstra que a amostra tem um nível intelectual relevante.

O quadro seguinte demonstra quantos dos respondentes já lecionaram a disciplina de Contabilidade Gerencial. Verifica-se que 49% dos respondentes lecionam ou já lecionaram a disciplina de Contabilidade Gerencial, o que demonstra ao menos o nível básico de conhecimento sobre o assunto. É importante destacar que os respondentes que lecionam a disciplina de Contabilidade Gerencial são mestres ou doutores, e dos que já lecionaram 82% têm essa titulação.

| CONCEITOS     | Leciona      | Lecionou     | Nunca lecionou | TOTAIS    |               |
|---------------|--------------|--------------|----------------|-----------|---------------|
| Graduado      | 0            | 0            | 1              | 1         | 2,0%          |
| Especialista  | 0            | 3            | 9              | 12        | 23,5%         |
| Mestre        | 6            | 13           | 12             | 31        | 60,8%         |
| Doutor        | 2            | 1            | 3              | 6         | 11,8%         |
| Nao informou  | 0            | 0            | 1              | 1         | 2,0%          |
| <b>TOTAIS</b> | <b>8</b>     | <b>17</b>    | <b>26</b>      | <b>51</b> | <b>100,0%</b> |
|               | <b>15,7%</b> | <b>33,3%</b> | <b>51,0%</b>   |           |               |

Fonte: Elaborados pelos autores com base nos dados da pesquisa

Quadro 5 – Respondentes que lecionaram e não lecionaram Contabilidade Gerencial

O quadro abaixo relaciona os conceitos escolhidos para fazer parte do rol listado no questionário. A autoria dos mesmos foi suprimida nos questionários entregues aos professores.

| Nº | Conceito  |
|----|---|
| 1  | 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 (RICARDINO, 2005, p. 10). |
| 2  | é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado dos recursos (FRANCIA et al. (1992, p 4).   |
| 3  | é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas (passadas, presentes e/ou futuras) relevantes e úteis, para auxiliar os gestores das organizações no processo decisório das operações diárias e do planejamento de operações futuras (ELABORADO PELOS PESQUISADORES).  |
| 4  | é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informações gerencial (CREPALDI, 1998, p. 18).  |
| 5  | é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores (ATKINSON et al. 2000, p.36).  |
| 6  | qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório (PIZZOLATO, 2000, p 194).  |

Fonte: Elaborados pelos autores

Quadro 6 – Relação de conceitos listados no questionário

O quadro seguinte relaciona a titulação dos respondentes com o conceito indicado como o melhor para definir a Contabilidade Gerencial.

| CONCEITOS  | Graduado | Especialista | Mestre | Doutor | Não informou | TOTAIS |        |
|------------|----------|--------------|--------|--------|--------------|--------|--------|
| Conceito 1 | 0        | 2            | 7      | 0      | 0            | 9      | 17,7%  |
| Conceito 2 | 0        | 2            | 1      | 0      | 0            | 3      | 5,9%   |
| Conceito 3 | 1        | 5            | 13     | 4      | 1            | 24     | 47,1%  |
| Conceito 4 | 0        | 2            | 9      | 2      | 0            | 13     | 25,5%  |
| Conceito 5 | 0        | 1            | 1      | 0      | 0            | 2      | 3,9%   |
| Conceito 6 | 0        | 0            | 0      | 0      | 0            | 0      | 0,0%   |
| TOTAIS     | 1        | 12           | 31     | 6      | 1            | 51     | 100,0% |
|            | 2,0%     | 23,5%        | 60,8%  | 11,8%  | 2,0%         |        |        |

Fonte: Elaborados pelos autores com base nos dados da pesquisa

Quadro 7 – Conceito escolhido pelos respondentes separado pela titulação

No quadro acima verifica-se que quase metade dos respondentes escolheu o conceito elaborado pelos pesquisadores. Em segundo lugar foi escolhido o conceito dado por Crepaldi (1998) e em terceiro o conceito dado por Ricardino (2005).

O quadro a seguir também relaciona os conceitos, mas separados entre os professores que lecionam, já lecionaram e nunca lecionaram a disciplina Contabilidade Gerencial.

| CONCEITOS  | Leciona | Lecionou | Nunca lecionou | TOTAIS |        |
|------------|---------|----------|----------------|--------|--------|
| Conceito 1 | 1       | 3        | 5              | 9      | 17,7%  |
| Conceito 2 | 0       | 2        | 1              | 3      | 5,9%   |
| Conceito 3 | 5       | 7        | 12             | 24     | 47,1%  |
| Conceito 4 | 1       | 4        | 8              | 13     | 25,5%  |
| Conceito 5 | 1       | 1        | 0              | 2      | 3,9%   |
| Conceito 6 | 0       | 0        | 0              | 0      | 0,0%   |
| TOTAIS     | 8       | 17       | 26             | 51     | 100,0% |
|            | 15,7%   | 33,3%    | 51,0%          |        |        |

Fonte: Elaborados pelos autores com base nos dados da pesquisa

Quadro 8 – Conceito escolhido pelos respondentes

No quadro acima fica mais evidente que o conceito elaborado pelos pesquisadores é o que melhor define a Contabilidade Gerencial, na opinião dos professores pesquisados. Dos respondentes que lecionam a disciplina Contabilidade Gerencial, 62,5% escolheram este conceito. Dos que já lecionaram 41% e dos que nunca lecionaram 46% escolheram-no.

| CONCEITOS  | Leciona ou já lecionou |        |        | TOTAIS |        |
|------------|------------------------|--------|--------|--------|--------|
|            | Especialista           | Mestre | Doutor |        |        |
| Conceito 1 | 0                      | 4      | 0      | 4      | 16,0%  |
| Conceito 2 | 1                      | 1      | 0      | 2      | 8,0%   |
| Conceito 3 | 1                      | 8      | 3      | 12     | 48,0%  |
| Conceito 4 | 0                      | 5      | 0      | 5      | 20,0%  |
| Conceito 5 | 1                      | 1      | 0      | 2      | 8,0%   |
| Conceito 6 | 0                      | 0      | 0      | 0      | 0,0%   |
| TOTAIS     | 3                      | 19     | 3      | 25     | 100,0% |
|            | 12,0%                  | 76,0%  | 12,0%  |        |        |

Fonte: Elaborados pelos autores com base nos dados da pesquisa

Quadro 9 – Conceito escolhido segundo a titulação dos que lecionam ou lecionaram a disciplina

No quadro acima é possível verificar que 100% dos doutores que já lecionaram ou lecionam a disciplina Contabilidade Gerencial escolheram o conceito proposto pelos pesquisadores. O mesmo acontece com 42% dos mestres. No geral, 48% dos respondentes que lecionam ou já lecionaram a disciplina escolheram o conceito proposto.

Com base nos resultados apresentados é possível tirar algumas conclusões. Uma delas é que dos conceitos inseridos no questionário, o que mais representa o que é a Contabilidade

Gerencial é o proposto pelos pesquisadores. Outra conclusão é que o meio acadêmico, representado pelos professores universitários do Estado do Paraná, está aberto a um novo conceito para a Contabilidade Gerencial.

## 7 Considerações finais

Em apreciação ao apresentado, percebe-se, partindo-se do entendimento dos diversos autores citados, que a Contabilidade Gerencial somente pode ser devidamente explorada, quando se tem conhecimento de seu conceito. Verificou-se também uma diversidade conceitual tentando explicar o que vem a ser Contabilidade Gerencial, no entanto, isso não prejudica, pelo contrário, confirma que o conhecimento científico é provisório e deve evoluir.

A diversidade conceitual por vezes pode gerar conflitos, já que em alguns casos parecem estar abrangendo coisas diferentes e em outros não conseguem abranger a essência da matéria em estudo: Contabilidade Gerencial. Tentando dar um passo no sentido de colocar os conceitos adotados na literatura de forma mais clara e abrangente, os pesquisadores propuseram um conceito, que nada mais é que uma releitura dos conceitos identificados na literatura.

Para verificar se este conceito apresenta respaldo no meio acadêmico foi realizada uma pesquisa com os professores dos Departamentos de Ciências Contábeis de universidades do Paraná. Buscou-se verificar, na percepção dos docentes, qual o conceito que melhor esclarece o que vem a ser Contabilidade Gerencial. Os resultados podem ser considerados significativos, já que o total de resposta alcançou 34% da população.

Na opinião dos respondentes, o conceito proposto obteve 47% de aceitação, contra 25,5% do segundo colocado. Entre os doutores o conceito obteve 67% de aceitação e entre os mestres 42%. Além disso, 62,5% dos respondentes que lecionam atualmente a disciplina Contabilidade Gerencial escolheram o conceito proposto, enquanto que 41% dos que já lecionaram e 46% dos que nunca lecionaram escolheram-no.

Mais especificamente, 100% dos doutores que lecionam ou já lecionaram a disciplina Contabilidade Gerencial e 42% dos mestres na mesma situação escolheram o conceito proposto. Esses resultados demonstram que o meio acadêmico, ao menos no âmbito do universo da pesquisa, está aberto a novos conceitos. Estão de acordo com a noção de que a ciência evolui e o conhecimento pré-estabelecido é passível de refutação.

Este estudo apresenta algumas limitações, tais como o limitado número de conceitos incluídos no questionário, o universo de pesquisa limitado a apenas um estado e somente ao meio acadêmico, entre outros. Com contribuição para futuros estudos, pode-se sugerir que a mesma pesquisa seja realizada em outros estados brasileiros, abrangendo o meio acadêmico ou o meio profissional. Outro estudo que pode ser feito é um estudo dos objetivos e da abrangência da Contabilidade Gerencial.

## Referências

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo Atlas, 1979.

ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Trad. Adalberto F. das Neves. São Paulo: Atlas, 2002. 1019 p.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BARROS, Vaine de Magalhães. O novo e velho enfoque da informação contábil. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 102-112, Maio/Ago. 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

FRANCIA, Arthur J.; PORTER, Mattie C.; STRAWSER, Roberto H.; STRAWSER, Jerry R. **Managerial accounting**. 9ª ed. Houston: Dame, 1992.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Introdução à contabilidade de custos e à gestão de custos. In: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução Robert Brian Taylor, revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001, p.27-52.

HAWKES, L.C.; FOWLER, M.; TAN, L.M. **Management accounting education: is there a gap between academia and practitioner perceptions?** New Zealand: School of Accountancy, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

HORNGREN, Charles Thomas. Perspectiva: registro, direção da atenção e solução de problemas. In: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. **Introdução à contabilidade gerencial**. Tradução José Ricardo Brandão Azevedo. 5 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000, p.2-19.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Tradução de Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Fundamentos de contabilidade de custos. In: \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fábio Gallo Garcia. V.1, 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004, p.1-24.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 560 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. 332 p.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Tatiana C. Quírico. São Paulo: LTC, 2002. 280 p.

LI, David H. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1977.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Trad. Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002. 451 p.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. 430 p.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thompson Learning, 2003. 483 p.

\_\_\_\_\_. **Controladoria avançada**. São Paulo: Thompson Learning, 2005. 326 p.

\_\_\_\_\_. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIPECAFI. N° 21. Mai-Ago/1999. 16 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho. A controladoria como ciência e unidade administrativa. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. Ano I, nº 5, Julho 1998.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Books, 2000. P. 193 - 209.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000. P. 112 – 114.

THILBERT, R. B. **Contabilidade gerencial**. Tradução de Nivaldo Maranhão Faria. Rio de Janeiro: Livro Técnico, 1974.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003. 463 p.