

---

# INFORMAÇÃO CONTÁBIL: USUÁRIO INTERNO, EXTERNO E O CONFLITO DISTRIBUTIVO

---

**João Marcelo Alves Macêdo**

Mestrando, UFPE;

Professor da Lumen Faculdades/UFPB).

E-mail: [marcelo.nt@terra.com.br](mailto:marcelo.nt@terra.com.br)

**Luiz Arthur Cavalcanti Pereira**

Mestrando, UFPE.

E-mail: [luizarthur@consultorcontabil.com](mailto:luizarthur@consultorcontabil.com)

**Luiz Carlos Marques dos Anjos**

Mestrando, UFPE.

E-mail: [luiz@consultorcontabil.com](mailto:luiz@consultorcontabil.com)

**José Francisco Ribeiro Filho**

Doutor, UFPE.

E-mail: [francisco.ribeiro@ufpe.br](mailto:francisco.ribeiro@ufpe.br)

**Jorge Expedito de Gusmão Lopes**

Ph.D, UFPE.

E-mail: [jlopes@ufpe.br](mailto:jlopes@ufpe.br)

**Daniel José Cardoso da Silva**

Mestrando, UFPE

E-mail: [danieljcsilva@gmail.com](mailto:danieljcsilva@gmail.com)

---

## RESUMO

---

Ao assumir perante a sociedade o papel de ciência social, a contabilidade inicia um caminho onde a mudança paradigmática será pujante. Entretanto muitas discussões precisam acontecer antes que ela dê esse passo de consolidação. Neste contexto e por ela ser uma ciência provedora de informações, porém estas não apenas alimentam um grupo específico de usuários, pelo contrário, auxilia no arbitramento do conflito distributivo, é que trabalha-se a informação contábil como fonte perene deste processo. Em decorrência desta constatação estruturamos nosso estudo, buscando evidências que perpassam pelo modo de assimilação informacional do usuário e posteriormente pela busca por entender qual o papel desempenhado pela Informação Contábil junto aos usuários internos e externos, auxiliando-os no arbitramento do conflito distributivo. Diante deste constructo informacional edificado em meio a concepções difusas em relação ao fenômeno contábil, concluímos que a informação contábil direcionada às abordagens puramente econômica e sistêmica prejudica a exposição dos diversos prismas da contabilidade para sua observação, como resposta a necessidade social do arbitramento do conflito distributivo. Os envolvidos no processo contábil se confundem e assim exemplificam as influências e/ou variáveis exógenas e endógenas.

**Palavras-Chave:** Informação Contábil; Usuário Interno e Externo; Conflito Distributivo.

## **ABSTRACT**

---

*Taking to the society the role of social science, the accounting starts a path where the paradigmatical change will be vibrant. However, many discussions need to happen before it take this consolidation step. In this context, accounting is a science that provides information, but it is not only directed to a specific group of users, it helps the arbitration of the distributional conflict. This research takes the accounting information as perennial source of this process. As a result of this view, the study is structured by seeking evidences which permeate the way of assimilating information of the user and then by the search for understand what is the role of Accounting Information to internal and external users and help them in the arbitration of the distributional conflict? At this informational construct built in the midst of fuzzy concepts in relation to the accounting phenomenon, we find that the accounting information when targeted to purely economic and systemic approaches affect the exposure of many prisms of accounting to its observation, as a response to the social needs of arbitration of the distributional conflict. The accounting process involves various groups or individuals - stakeholders - which may illustrate the complexity of the influences of endogenous and exogenous variables.*

**Keywords:** Accounting Information; Internal and External User; Distributional Conflict.

## **1. APRESENTAÇÃO**

A contabilidade tem cada vez mais assumido seu papel de ciência social perante a sociedade, entretanto ainda há muitas discussões que precisam ser solucionadas antes que a ciência possa evoluir de forma mais rápida.

A visão simplista que o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio tem sido deixada de lado, para uma abordagem mais transdisciplinar que vem crescendo e ocupando seu espaço. O estudo das ciências contábeis tem evidenciado a necessidade de se entender a contabilidade através de outras ciências, seja ela a economia, a sociologia, a psicologia, a administração, a filosofia, etc.

Nenhuma entidade é um ente puramente econômico. Os aspectos sócio-ambientais presentes nas organizações demonstram a necessidade da existência de uma contabilidade mais humana, que amplie seu enfoque mais normativista e técnico para outro onde a sociedade seja o objeto principal de estudo, ou seja, a contabilidade aparece como principal agente auxiliador no arbitramento do conflito distributivo.

O reconhecimento desse conflito e seu arbitramento ocorre por meio não apenas das informações contábeis divulgadas, mas de todo o processo comunicativo. Logo a contabilidade deve interagir com a sociedade para que possa entender quais seus anseios e necessidades de forma a entregar uma informação clara, inteligível e satisfatória para o usuário da informação contábil.

## **2. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA**

A ciência contábil nos tempos atuais tem passado por um processo de mudança paradigmática centrada na concepção apontada pela sociedade como demanda, onde verifica-se a afirmação que por trás de todo fenômeno contábil ou econômico, existe sempre um ser humano e este possui limitações, interesses e sobretudo uma maneira única de enxergar este fenômeno. Diante do novo paradigma ao qual encontra-se a ciência contábil, o Conflito Distributivo, que envolve-a como um todo, não pode-se então

esquecer de analisar os diversos fatores influenciadores de suas percepções, bem como os interesses subjacentes as decisões e condicionantes de sua assimilação cognitiva. Procuramos enfocar a questão dos usuários internos e externos, em meio a informação pura e simples do modo de tratamento hoje através das contabilidades gerencial e financeira, para delas chegarmos ao ser humano.

**Em decorrência desta constatação estruturamos nosso estudo, porém antes buscamos as evidências que perpassam pelo modo de assimilação informacional do usuário e posteriormente passamos a busca por entender qual o papel desempenhado pela Informação Contábil junto aos usuários internos e externos, auxiliando-os no arbitramento do conflito distributivo?**

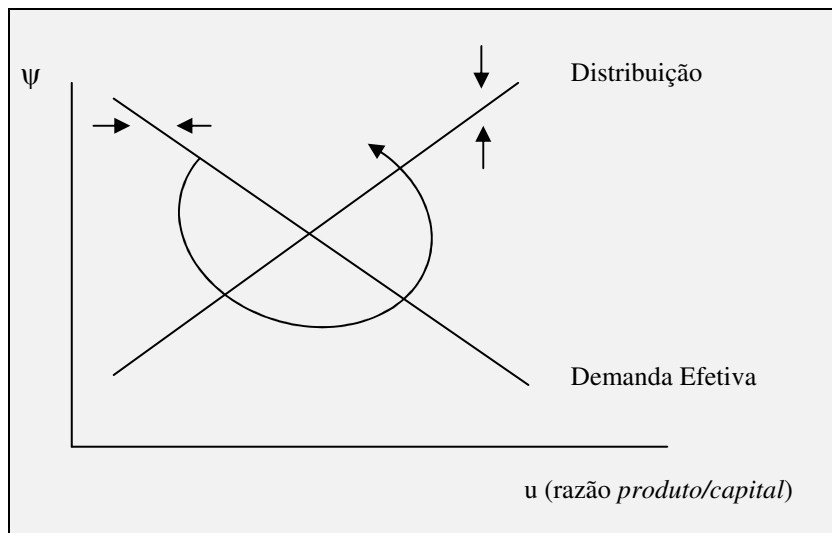
### 3. METODOLOGIA

Na busca pelo atingimento de nosso objetivo nos filiamos ao método de raciocínio dedutivo, pois iremos partir de teorias e leis buscando prever a ocorrência de fenômenos particulares conforme preceitua Marconi e Lakatos (2001) *apud* Lopes *et al.* (2006, p. 173). Utilizando um caminho estrutural proposto por Beuren *et al.* (2004, p.80-93) adotamos a tipologia da pesquisa quanto aos objetivos descritiva, aos procedimentos bibliográfica e documental e quanto a abordagem do problema qualitativa.

### 4. O CONFLITO DISTRIBUTIVO E SUA PERSPECTIVA CONTÁBIL E ECONÔMICA

Ao pesquisar modelos econômicos que explicam a acumulação de riquezas, Gouvêa e Libânio (2007), à luz da abordagem kaldoriana, afirmam que as relações poupança-investimento determinam a distribuição de renda, ao invés do nível de produção e emprego. Os autores assumem ainda que o nível geral de produção é limitado pelos recursos disponíveis e não pela demanda efetiva, implicando que o pleno-emprego é a posição de equilíbrio de longo prazo, logo a economia estaria operando em plena capacidade produtiva. Entretanto tal hipótese seria dificilmente aplicável em países em desenvolvimento, uma vez que o modelo relata uma economia capitalista que é suficientemente desenvolvida para que os salários estejam acima do nível de subsistência.

**Gráfico 1: Demanda versus Distribuição**



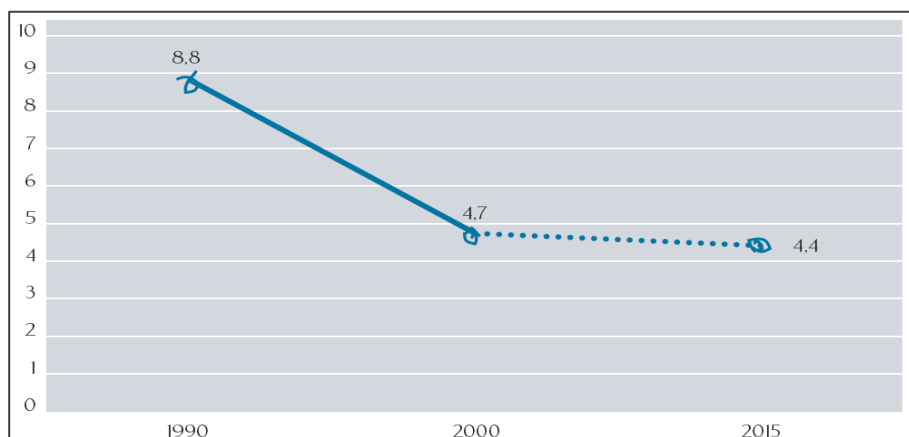
Fonte: Adaptado de Gouvêa e Libânio (2007).

Horstmann e Scharf (2008), ao estudarem o conflito distributivo nos Estados Unidos, demonstram que ao mesmo tempo em que o governo busca diminuir as enormes diferenças na distribuição da renda criando novas contribuições ou novas alíquotas, a desigualdade continua aumentando. Os autores explicam que um sistema de alíquotas progressivas possibilitaria à uma maioria de menor renda perseguir uma redistribuição através das contribuições dos indivíduos com maior renda. Isso seria realizável através de uma reversão dos valores arrecadados em benefício à sociedade, entretanto diversos fatores desde a burocracia até a própria ganância humana fazem com que o estado se torne ineficaz.

De forma à buscar uma maior eficiência, os governos buscam formas alternativas para minimizar a conseqüente desigualdade social (pelo menos em parte). Um dos meios mais comuns a partir das últimas décadas são os benefícios fiscais, principalmente no que tange à entidades privadas e sem fins lucrativos. Ações voluntárias voltadas para saúde, educação e cultura, desenvolvidas por ONG's, combatem as lacunas sociais deixadas pelo estado (HORSTMANN e SCHARF, 2008).

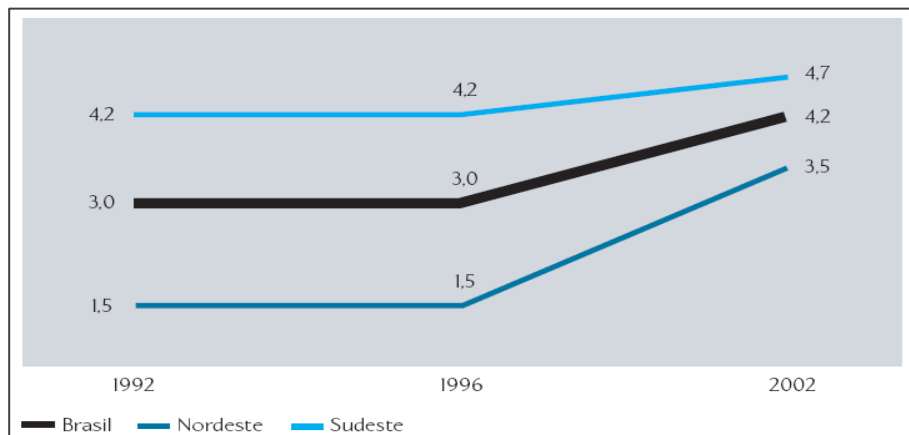
A Organização das Nações Unidas (ONU, 2004), através do relatório brasileiro de acompanhamento dos objetivos de desenvolvimento do milênio, evidencia o conflito distributivo sob diversas óticas, como por exemplo:

**Gráfico 2: Brasil – pessoas em extrema pobreza**  
(% da população que vive com menos de 1 dólar PPC por dia)



Fonte: ONU (2004)

**Gráfico 3: Participação dos 20% mais pobres na renda nacional\***  
(%) Brasil, Nordeste e Sudeste



Fonte: ONU (2004)

\* Total do rendimento domiciliar

Se realizarmos uma análise mais cuidadosa no ambiente empresarial, verificaremos que o conflito distributivo não só está presente, mas que tem nesse meio um dos seus principais canais de propagação. O conflito distributivo dentro do ambiente organizacional surge já na assimetria da informação identificada através da teoria da agência. Lopes e Martins (2007; p. 28-30) ao iniciar uma discussão sobre a teoria da agência evidenciam que o conflito atinge os mais diversos níveis e ambientes de uma entidade. Diretores de diversos níveis têm informações privilegiadas sobre a organização que não compartilhadas com outros diretores, gerentes, supervisores, e até mesmo acionistas, para que possam garantir a eficácia de seus interesses. Essa discussão vai além e alimenta uma outra teoria, a contratual da firma. Sob a ótica dessa teoria, existirá sempre um contrato (formal ou não) entre as mais diversas partes para garantir os interesses de cada ente envolvido.

Ao desenvolver um estudo sob o enfoque da teoria contratual da firma Sunder (1997, *apud* LOPES e MARTINS, 2007; p. 33) inicia uma abordagem sobre qual seria o papel da contabilidade nesse contexto. Aproveitando a contribuição desse autor e ampliando a visão contábil desenvolvida por ele, verificamos que a contabilidade deve produzir um “conhecimento comum” (*common knowledge*), cujo resultado seria não apenas um conhecimento dos fatos econômicos ocorridos, mas dos fatos sociais e ambientais concomitantemente.

Sob esse enfoque poderíamos afirmar que a contabilidade seria o agente responsável pela quebra de assimetria da informação, entretanto o conflito de agência faz com que exista uma influência externa que limite a autonomia dos administradores, fazendo com que sejam divulgadas informações, o mais fiel possível, exemplo disso são determinações emitidas por autoridades governamentais e contábeis, bem como controles exigidos pelos próprios usuários, como é o caso das normas, leis, regulamentações, auditorias, níveis de governança corporativa, etc.

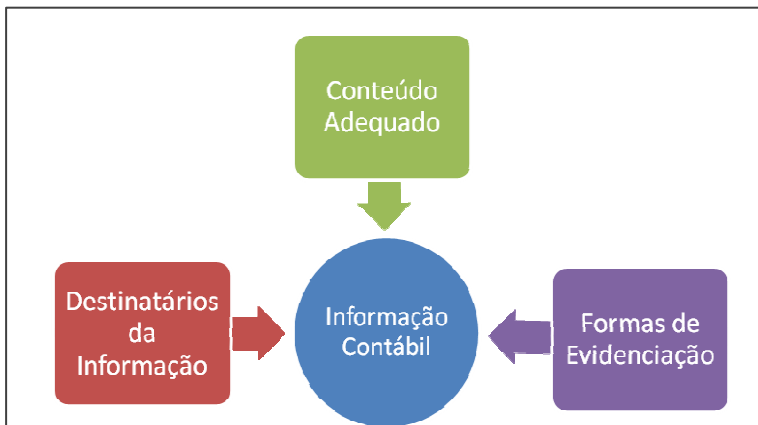
Considerando o estudo realizado por Dias Filho (2000), o qual se baseou na Teoria Matemática da Comunicação, e admitindo a Contabilidade como uma Ciência Social indispensável para o processo decisório humano, de um modo em geral, verificamos que a missão nuclear dessa ciência é identificar, mensurar e comunicar informações econômicas de forma a auxiliar no arbitramento do conflito distributivo.

Faz-se necessário identificar os ruídos que impactam a transmissão da informação contábil, para que a Contabilidade possa apresentar informações claras, relevantes e inteligíveis para seu usuário.

Dias Filho (2000) aborda em seu trabalho o fato que diversas pesquisas científicas têm evidenciado que a Contabilidade não consegue atingir um nível satisfatório de informação com seus usuários. Diversos pesquisadores, como é o caso de Ijiri (1980; p. 60, *apud* DIAS FILHO; 2000) alertam que a Contabilidade precisa utilizar uma linguagem mais comum ao meio dos negócios. Entretanto Iudícibus (2006; p. 111) afirma que as demonstrações contábeis “devem ser compreensíveis aos que possuem uma noção razoável dos negócios e das atividades econômicas e se dispõem a estudá-las com certa diligência”.

Para Dias Filho (2000), a Contabilidade, à luz da Teoria da Comunicação, deveria buscar identificar quais os anseios de seus usuários para só então desenvolver a forma de comunicação a se utilizar, fato inverso do que essa ciência viveu até a data atual, onde os próprios contabilistas definem modelos de evidenciação gerando a obrigatoriedade de conhecimento contábil profundo prévio, para que se possa entender as informações contábeis. Não queremos contudo, apresentar um modelo ideal, mas estimular a discussão sobre a construção do conhecimento contábil no conjunto total de usuários, ao invés de em uma categoria específica.

**Figura 1: Fatores relevantes no processo de informação contábil**



FONTE: Formulação Própria

Iudícibus (2006; p. 24) e Carvalho (1991, p. 20-25) ao discutirem a relação da Teoria da Comunicação com a informação contábil, concluem que o processo de comunicação da informação contábil deve levar em consideração a habilidade que os usuários possuem de interpretá-la adequadamente, de forma a não tornar os demonstrativos contábeis inúteis.

Ijiri (1975; *apud* DIAS FILHO 2000) discute o fato de que a contabilidade, como a linguagem dos negócios, tem diversos fatores em comum com outras linguagens, e deve ser flexível o bastante para se adaptar à um ambiente de mudanças.

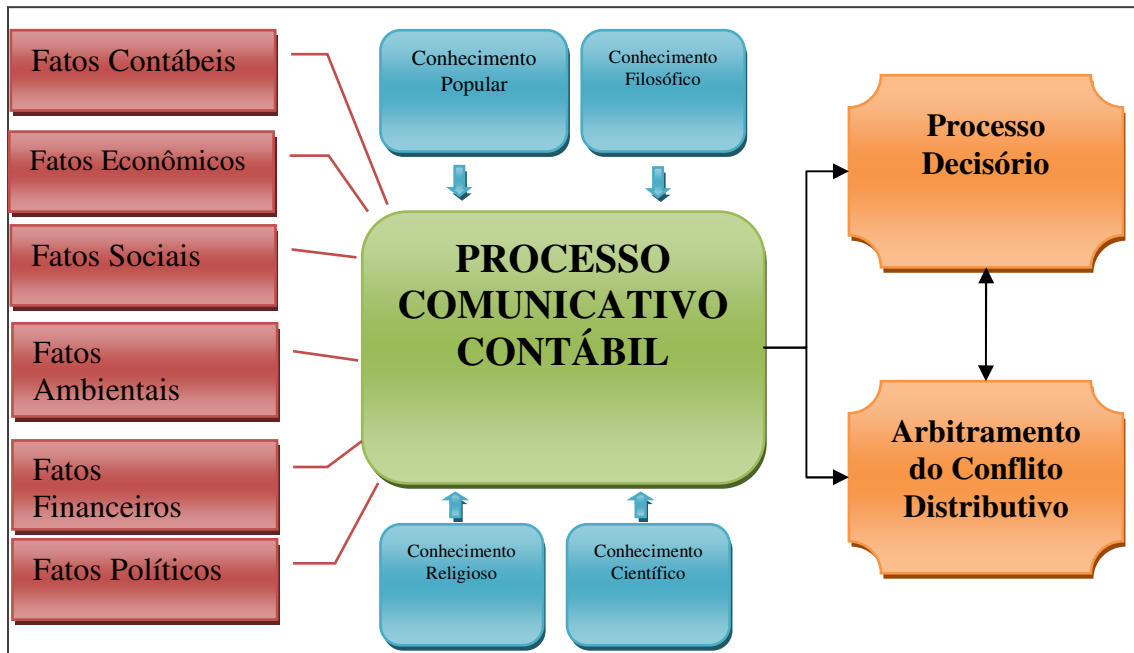
Hendriksen (1999; p.524) e Epstein (1988; p. 64), ao desenvolverem pesquisas sobre a informação contábil à luz da Teoria da Comunicação afirmam que o processo de comunicação tem sua eficácia diretamente relacionada com as limitações de atenção e grau de compreensibilidade dos receptores de forma que a informação contábil deve ser clara e elucidativa, para que não gere confusões de entendimento da mesma.

Para que se possa desenvolver uma comunicação eficaz, precisa-se antes entender o que é e qual o objetivo da contabilidade. Encontramos na literatura diversas interpretações sobre esse assunto, como o Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON (1992, p. 21), há quem evoque a contabilidade como um sistema de informações. Para outros, a contabilidade seria uma arte ou mesmo uma técnica. Outros ainda, assim como Oliveira (2003, p. 52-53), no entanto, a têm classificado como uma ciência social aplicada. Na prática, infelizmente, percebe-se que muitos contadores não possuem uma opinião consubstanciada a respeito de sua área de atuação. Mais ainda, possuem uma visão, em muitos aspectos inadmissível, de contabilidade como senso comum.

Oliveira (2003), ao desenvolver discussão sobre o processo de construção do saber admite que existem quatro áreas onde ele se realiza: (1) Conhecimento popular, vulgar ou senso comum: apresenta-se como valorativo, reflexivo, falível, assistemático, verificável e inexato; (2) Conhecimento filosófico: é valorativo, racional, infalível, sistemático, não verificável e exato; (3) Conhecimento religioso: valorativo, inspiracional, infalível, sistemático, não verificável e exato; (4) Conhecimento científico: é considerado real, contingente, falível, sistemático, verificável e exato.

A partir dessas discussões podemos representar da seguinte maneira o meio que impacta o processo comunicativo contábil.

**Figura 2: Processo Comunicativo Contábil**



Fonte: Formulação Própria.

Dias Filho (2000) afirma que de acordo com a Teoria da Comunicação, a eficácia de uma mensagem é medida pela quantidade de informação assimilada e pelo volume de alternativas que ela permite o usuário descartar.

Foi no intuito de gerar informações sobre como a empresa agrega valor à sociedade que foi criada a Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Segundo Neves e Visconti (2002) a DVA permite visualizar, de forma clara, a parte da riqueza que pertence aos sócios, aos terceiros que financiam a entidade, aos funcionários e ao governo, ou seja, evidencia o quanto de riqueza foi gerada e como essa riqueza foi distribuída.

Para Welter *et al* (2005), através da DVA pode-se verificar que a transferência de riqueza, demonstrada na parte inferior da demonstração, evidencia sua efetiva distribuição na forma de pagamento de impostos, ou até mesmo de capital de terceiros.

Vê-se daí uma iniciativa da contabilidade em exercer seu papel como ciência social, trazendo informações que auxiliam no arbitramento do conflito distributivo. No entanto, voltamos para o ponto principal dessa discussão, essa informação é suficiente? Estaria o usuário da informação contábil satisfeito com a estruturação da DVA? Poderia a Contabilidade melhorar seu canal de comunicação, maximizando a eficácia das informações evidenciadas?

## 5. COMUNICAÇÃO, INFORMAÇÃO E SEUS CONTEXTOS

### 5.1 Comunicação e Modelos de comunicação

Para adentrarmos nas considerações sobre as informações, sentimos a necessidade de explorar o assunto sobre a comunicação. Segundo Moreira e Vasconcelos (2006, p.8), através dos pensamentos de Habermas, “a comunicação pode ser considerada como um dos instrumentos principais que viabiliza essa nova concepção de formação crítica da sociedade”.

Comunicação é uma palavra com origem na expressão do latim *communicare*, cujo significado pode ser entendido como: *trocar opiniões, partilhar, tornar comum, conferenciar*. Entendemos a comunicação, através das várias concepções expostas Barbosa e Rabaça (2001), em uma abordagem sociológica, como veículo de informações, de idéias, de emoções etc., por meio de símbolos, sejam eles palavras, imagens, figuras, gráficos, entre outros, para o estabelecimento de uma unidade social entre seres humanos, a fim de afetar o comportamento ou estado de um grupo ou apenas um organismo. A comunicação teria como essência a comunhão, a comunidade, o partilhamento da informação.

Em consonância com as atuais estruturas e cenários sociais, o conceito de comunicação tradicional pode não refletir as diversas conjunturas e características do processo comunicativo em uma sociedade. Para Moreira e Vasconcelos (2006, p.9), o modelo tradicional de comunicação “estabelece uma relação linear, simétrica e condutista entre *emissão/recepção* em que prevalece o poder do emissor sobre o receptor, direciona o receptor como um depositário das idéias do emissor”. Colocam em discussão nesse modelo a incapacidade de avaliar criticamente as mensagens recebidas.

Corroboramos com tal discussão à medida que o vínculo do canal de comunicação entre os extremos transmite a idéia de neutralidade. O processo comunicativo, nesse caso tradicional, estaria vinculado ao ambiente instrumental e matemático de um sistema linear. Segundo Nora e Minc apud Silva e Júnior (1996) a informação linear descendente pode ser mal aceita por apresentar características de uma prolongação do poder, como uma manipulação. Para estes autores, “será mais e mais necessário que seus destinatários estejam associados à sua elaboração, que os receptores sejam emissores e que as emissões tenham em conta as condições de recepção”. Esse enunciado extrapola para um entendimento de que o processo comunicativo será aceito apenas com uma participação de grupos antagônicos. Estes envolvidos seriam igualmente capazes de fabricar, tratar e comunicar sua própria informação.

Aproveita-se para colocar, então, que, em determinadas abordagens, outros modelos de comunicação devem ser observados. O principal ponto, em nosso trabalho, através uma perspectiva das inter-relações sociais, estaria em modelos que refletissem a melhor maneira em se discutir a comunicação à luz de um conhecimento partilhado e participante da interação entre as pessoas, inclusive àquelas com opiniões divergentes.

Os modelos apresentados a seguir, seriam apenas sugestões para a modelagem de processos comunicativos dentro do campo da contabilidade, a fim de trazer a discussão sobre a ênfase em todos os elementos componentes da comunicação. Não apenas na ênfase do emissor, canal, receptor e feedback.

## 5.2 Informação e seus contextos

Ao tratarmos de informação, voltamos à discussão dos elementos comunicativos e, em nosso inconsciente, surgem três perguntas: a) sobre o que ou quem ? b) e a quem se destina e c) com que objetivo? Em decorrência das respostas, poderemos nos guiar e construir com isto um conceito de informação.

Nesta perspectiva deve se buscar compreender a informação dentro de um contexto amplo, parte-se então para as ciências informáticas.

O Prof. Imre Simon (1999) nos fala que:

“O conceito, a noção que temos de informação é bem vago e intuitivo. Quando fazemos uma pergunta, estamos pedindo informação, quando assistimos televisão ou um filme, estamos absorvendo informação. (...) Usamos, absorvemos, assimilamos, manipulamos, transformamos, produzimos e transmitimos informação durante o tempo todo, durante todo o tempo. (...) **mas não conseguimos descrever, em palavras, o que é informação.** *Grifo Nosso*”



No entanto sabemos que está presente e intimamente ligado a todas as nossas relações com os demais seres humanos ou com outros meios de conhecimento, e que teremos informação em todos os lugares e revestidas de diversas formas.

Em meio a esta busca por uma definição e sem sair da Informática o Prof. Setzer (2006) afirma que a informação é uma abstração informal. Abstração no sentido filosófico, conforme o Dicionário Houaiss, de operação intelectual, compreendida por Aristóteles (383 a.C.-322 a.C.) e Tomás de Aquino (1227-1274) como a origem de todo o processo cognitivo, na qual o que é escolhido como objeto de reflexão é isolado de uma série de fatores que comumente lhe estão relacionados na realidade concreta, no intuito de considerá-los apenas em seu aspecto mensurável e quantitativo, nem que possa assumir uma teoria lógica ou matemática de apresentação. Ela encontra-se em meio aos demais pensamentos de uma pessoa e para esta, mediante tudo aquilo que forma seu intelecto, tem ou pode-se atribuir algum significado.

Porém deve-se verificar que a informação irá refletir segundo Araujo (2002) *apud* Yamamoto e Salontti (2006, p.5):

o estado da arte do conhecimento sobre determinado assunto (objeto), em dado momento, é representado pelo conhecimento adquirido sobre aquele assunto; a medida que mais informações são agregadas, cria-se um novo estado de conhecimento que interfere na percepção do objeto.

Como resultante de uma informação tem-se o conhecimento e alguns filósofos contemporâneos defendem que o conhecimento resulta de uma interação entre o sujeito e a experiência. Entre eles, destaca-se Jean Piaget. (PEREIRA NETO, 2007)

Ao ver Piaget *apud* PEREIRA NETO (2007) verifica-se que o conhecimento por ele idealizado é formado a partir de:

(...) uma concepção construtivista do conhecimento. O conhecimento é indissociável da ação do sujeito. Não é pois uma simples registro feito pelo sujeito dos dados do mundo exterior. O sujeito apreende e interpreta o mundo através das suas estruturas cognitivas. Estas estruturas não são todavia inatas, mas são formadas pelo sujeito na sua ação. O conhecimento é assim um processo de construção de estruturas que permitem ao sujeito apreender e interpretar a realidade.

Mostra-se que o conhecimento, que é uma resultante da informação é concebido mentalmente, sendo assim decorrente de uma ação do ser humano. Piaget *apud* Harbemas (1989, p.24) se mostra preocupado com o prisma pelo qual se olha o mundo, buscando uma explicação plausível na ontogênese, para o desenvolvimento cognitivo que leva a uma visão descentrada de mundo, a “abstração reflexionante” é apontada como sendo esta força motriz. Habermas promove ainda neste contexto, uma aproximação da concepção de abstração reflexionante a de reflexão transcendental kantiana, pois as duas se colocam como proporcionantes de esclarecimento dos elementos formais que estariam escondidos em meio aos conteúdos cognitivos e num start da reflexão superior são trazidos a consciência, diferenciados e reconstruídos. O ciclo fecha-se quando se identifica que existe alguém por traz de todos esse debate, um ser que encontra-se assim:

No lugar do sujeito solitário, que se volta para objetos e que, na reflexão, se toma a si mesmo por objeto, entra não somente a idéia de um conhecimento linguisticamente mediatizado e relacionado com o agir, mas também o nexa da prática e da comunicação quotidianas, no qual estão inseridas as operações cognitivas que têm desde a origem um caráter intersubjetivo e ao mesmo tempo cooperativo. (HABERMAS, 1989, p.25)

Esta informação agrupada de maneira lógica e sistêmica torna-se metaforicamente um terreno fértil para a produção de um conhecimento denso acerca daquilo por ela difundido. Neste contexto que

apresentamos informação contábil, qual seu real papel dentro de um processo econômico-social tão conturbado como é o mundo real e dos negócios.

## 6. INFORMAÇÃO CONTÁBIL

De acordo com tudo aquilo tratado no tópico Informação e Seus Contextos, pode-se afirmar que a Informação Contábil será aquela que proporciona nos seus usuários uma alteração no “estado da arte” de seu conhecimento em relação ao fenômeno contábil. Auxiliando assim no arbitramento do conflito distributivo e na resolução dos demais problemas a que se propõe a ciência contábil, por fim ratificando ou alterando opiniões acerca deste fenômeno. Partindo desta premissa iremos percorrer o caminho necessário para atingir-se o objetivo deste estudo.

No decorrer da evolução da ciência contábil, as preocupações foram direcionando para seus clientes ou até numa relação analógica consumidores, sendo que a preocupação com o quesito informacional, principalmente aquela “produto” do tratamento e da aplicação da técnica contábil que, a resolução do CFC no. 530/81 que elencava os princípios fundamentais de contabilidade trazia como um dos pilares da contabilidade brasileira, pois os princípios são assim considerados, o “Da informação” este versava da seguinte forma “as demonstrações contábeis devem revelar, a quem de direito, todos os fatos que possam influir, significativamente, na sua interpretação”.

Ao trabalhar este contexto o enfoque normativo produziria padrões e ditava modelos a serem seguidos, porém no Canadá em 2007 os autores Durocher, Fortin e Côté publicaram uma pesquisa que se preocupava com o que os usuários achavam daqueles padrões e levantaram a seguinte afirmação: “Accounting research primarily suggests that economic motivations, particularly those of preparers, explain participation in the standard-setting process”, ou seja, identificaram que a motivação era puramente econômica nas pesquisas e assim desprezava-se a opinião do usuário neste contexto. E a partir desta pesquisa eles tiveram como objetivos: (...) develop an explanatory theory of users participation in the Canadian standard-setting process. Produzindo com este estudo uma mudança de paradigma, do foco puramente econômico como fator motivador e visualizando o usuário, aquele que tem interesse na empresa.

Outro estudo que norteia a percepção acerca deste problema trabalha a Teoria da Legitimidade, pois ela se que torna-se basilar e referência no entendimento de fenômenos de legitimação e consolidação de um discurso e desta feita vem sendo utilizada por diversos pesquisadores para verificar até que ponto políticas de evidenciação contábil estão associadas à tentativa de construir, manter ou recuperar legitimidade organizacional. (DIAS FILHO, 2007)

E ela é responsável por sugerir “que realmente as organizações tendem a divulgar informações que possam revelar congruência entre o comportamento da organização e as expectativas de certos segmentos da sociedade.” (Dias Filho, 2007) Cristalizando com isso uma percepção das motivações para as diferentes formas de divulgação de informações, principalmente as ligadas ao mercado de capitais e destinadas aos usuários fora da organização. Verifica-se ainda que ao constatar em seus usuários um desejo por informações revestidas de qualidades específicas, ou seja, que denote ações de desempenho sócio-ambiental satisfatório, lucros acima do previsto entre outras, esta divulgação ocorre ressaltando o atingimento de tais metas a partir de uma gestão eficiente, porém quando o resultado é o contrário a responsabilidade pelo insucesso recai sobre a conjuntura, governo e outros fatores exógenos a gestão.

É importante tratar-se do objetivo a que se presta a informação contábil, segundo o FASB (SFAC 2, 1980 P. 1021) ela deverá ser desejável quando dispor de utilidade na tomada de decisão; visando constatar esta qualidade a observância de relevância e confiabilidade dentre suas características estando

sujeitas às restrições de gerar benefícios futuros superiores aos custos despendidos para produzi-la. Nesta perspectiva Iudícibus (2006, p. 22) corrobora ao mencionar que “(...) a função da Contabilidade (objetivo) permanece praticamente inalterado através dos tempos, ou seja, quanto a prover informação útil para a tomada de decisões econômicas”.

Ao focar-se informações de valor aplicado às organizações e considerando que a percepção do valor é individual, o fornecimento de informações que contenham avaliação para uma única pessoa não seria difícil. Bastaria levantar o perfil desse usuário (prudente, audacioso, nível de conhecimento etc.), a natureza das decisões (compra, venda, locação etc.) e o ambiente em que a decisão seria tomada (expansão/contração econômica, situação política interna e externa etc.) para construir um modelo conceitual que o antecesse. (Martins e Silva, 2006) Porém este mesmo trabalho afirma que no contexto atual fica evidente a impossibilidade de validade deste modelo conceitual.

Já a visão do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis ao traduzir as normas do International Accounting Standards Board (IASB) que trata informação assim:

Embora nem todas as necessidades de informações desses usuários possam ser satisfeitas pelas demonstrações contábeis, há necessidades que são comuns a todos os usuários. Como os investidores contribuem com o capital de risco para a entidade, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários.

E sendo o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica (IASB, Tradução do CPC, 2008).

Ele elenca ainda o rol das características qualitativas intrínsecas às demonstrações contábeis: a) Compreensibilidade; b) Relevância; c) Materialidade; d) Confiabilidade; e) Representação adequada; f) Primazia da essência sobre a forma; g) Neutralidade; h) Prudência; i) Integridade; e j) Comparabilidade. Sendo ainda consideradas variáveis de maior impacto na relevância e na confiabilidade destas informações: a) Tempestividade; b) Equilíbrio entre custo e benefício; c) Equilíbrio entre características qualitativas; e d) Visão verdadeira e apropriada.

## **7. USUÁRIO INTERNO E EXTERNO**

Para o IBRACON, o usuário será “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”.

Mattessich apud Pinheiro (1997) coloca que uma das tarefas dos contadores seria utilizar pesquisas de comportamentos e projetos de pesquisa empírica, com a intenção de responder questões relacionadas às quais informações contábeis os usuários necessitariam e com que propósito.

Através do pronunciamento da Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – cita entre os usuários das demonstrações contábeis os investidores atuais e potenciais, empregados, governos e suas agências e o público. Estes usuários utilizariam os relatórios contábeis para satisfazer algumas, dentre as diversas, de suas necessidades de informações.

Estruturalmente, os usuários da informação contábil estariam divididos em dois pólos de localização: (a) usuários internos e; (b) usuários externos. Isto é, os usuários que estariam diretamente vinculados a partir do ambiente em que se localizam, como administradores e empregados, e aqueles que

estariam vinculados externamente à entidade, participando dela ou não. Nesse último caso, podemos citar o governo e seus órgãos, seus investidores e seus credores, por exemplo.

Optamos, contudo, em nossa linha de raciocínio, por uma atribuição das características da informação contábil, sejam as divergências ou as convergências, voltadas ao tipo de usuário, a partir dos atributos da contabilidade gerencial e da contabilidade financeira para vincularmos aos usuários internos e usuários externos, respectivamente.

Para ilustrar algumas características dessas informações, segue quadro abaixo:

**Quadro 1 - Características básicas das contabilidades financeira e gerencial**

	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade Gerencial</b>
Clientela	Externa: Acionistas, credores, autoridades tributárias.	Interna: Funcionários, administradores, executivos.
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Natureza da informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada
Escopo	Muito agregada; reporta toda a empresa	Desagregada; informa as decisões e ações locais

Fonte: Adaptado de ATKINSON, 2000.

## 8. CONTABILIDADE FINANCEIRA X CONTABILIDADE GERENCIAL

Uma vez tratados os diversos assuntos e abordagens da contabilidade, nesse momento, serão discutidas as hipóteses de que a comunicação e a informação contábil resultam de inúmeros fatores econômicos, sociais, de comportamentos, de normas, crenças etc, não resumidos apenas aos fatores econômicos ou à condição mais racional. Segundo Iudícibus et al (2004), nas Ciências Sociais não se pode formular qualquer explicação que tenha como base uma linguagem unívoca, não contextual.

Nesse primeiro momento de exploração de contabilidade gerencial, isto é, das informações direcionadas aos usuários internos, tomaremos aporte à teoria institucional. Propõem-se tal estudo, pois fundamentamos uma percepção de que as aplicações e características dos mecanismos contábeis nem sempre serão definidas por motivações objetivas e racionais. Para Filho e Machado (2004), participantes do livro de Teoria Avançada de Contabilidade, “em muitas situações, em vez de a contabilidade ser utilizada com o objetivo de fornecer subsídios para orientar o processo decisório, acaba atuando como instrumento de legitimação de decisões já adotadas”.

Os mesmos autores colocam que

(...) essa postura contraria a idéia de que o homem está constantemente preocupado em identificar os custos e benefícios associados a diferentes alternativas de ação, buscando sempre a maximização de utilidades. Essa constatação é de particular importância para a pesquisa contábil, pois nos dá indicações de que nem sempre as organizações adotam este ou aquele procedimento por considerá-lo o mais racional em dada circunstância. Ao contrário, suas escolhas podem ser guiadas por uma concepção institucionalizada do que é visto como o melhor, o mais adequado, o racional, o justo etc. (IUDÍCIBUS et al, 2004, p. 33)

Algumas pesquisas demonstram um paradoxo entre o rol de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial e o baixo grau de implementação desses aparatos técnicos e conceituais. Para GUERREIRO, CASADO e FREZATTI (2006), “a teoria institucional é uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar o paradoxo estabelecido”. Essa teoria refutaria as premissas da teoria neoclássica e contempla a Contabilidade Gerencial focada como uma instituição dentro da empresa. Conforme os mesmo autores (p. 8), explora-se o entendimento das rotinas e dos hábitos, em que “uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável”.

Aprofundamos nosso estudo em uma análise de um artigo internacional. Gary Spraakman (2006) discorre sobre os impactos da teoria institucional nas mudanças ocorridas na Hudson’s Bay Company (HBC), no período de 1670 até 2005. Este artigo foi publicado no *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 2, n. 2, de 2006, onde várias pesquisas sobre a mesma abordagem foi tratada em diversas perspectivas.

A finalidade da pesquisa visava analisar os quatro sistemas de contabilidade gerencial na HBC, a partir da abordagem da estrutura da teoria institucional de Burns e de Scapens. Os dados utilizados na pesquisa foram coletados de arquivos provenientes principalmente do próprio sistema de arquivamento da HBC, em arquivos privados de CD's, no período entre 1670 e 1970, e de entrevistas com os aposentados e com quadros superiores existentes no HBC, do período de 1970 a 2005. O limite da investigação, segundo o autor, em que apesar de explorar os 325 anos de prova, refere-se que a pesquisa ainda é um estudo de caso em uma única empresa.

As implicações práticas do estudo corroboram com os enunciados acima, em que existe uma lentidão nas alterações dos padrões da contabilidade gerencial devido à institucionalização. Os resultados obtidos na pesquisa demonstraram que a teoria institucional foi útil para o entendimento da contabilidade gerencial no HBC, onde as instituições evitaram as mudanças na contabilidade gerencial, mesmo quando estas se apresentavam necessárias.

Entretanto, o estudo também demonstrou que sob certas circunstâncias, as instituições não resistem às alterações. As mudanças ocorrem em virtude de grandes mudanças externas, como a concorrência e a modernização. Além das mudanças externas percebidas em novas técnicas amplamente aceitas.

Trouxemos tal pesquisa, porque consideramos um forte aliado na concepção e quebra de paradigmas onde a informação voltada para o usuário interno estaria menos apegada às normas e, por isso, poderia atender mais rapidamente às necessidades de seus usuários. Outro ponto levantado seria o entendimento de outros enfoques como forma de prover seus usuários de procedimentos e conceitos. Não simplificados aos aspectos racionais e econômicos.

Sendo apontado um viés informacional decorrente de uma disfunção do olhar social perante a observação de um fenômeno contábil isolado. Esta disfunção ocorre, pois o olhar é concebido em meio a uma série de “pré conceitos” inerentes ao ser humano. Estes por sua vez são construídos a partir de uma carga informacional pautada naquela organização, setor ou mesmo dirigentes.

Em diversas ocasiões busca-se horizontalizar a abrangência informacional contábil em detrimento de uma verticalização, sendo mais vantajosa para a organização uma informação que atinja o maior número de usuários do que informações direcionadas e restritas. Resultando por analogia com a cultura de massas num consumidor que tem seus valores reduzidos aos ditados pelo consumo.

Uma das possíveis explicações para essa distinção entre usuários foi estudada através de um artigo por Alan J. Richardson e foi publicado na *Accounting Historians Journal* em 2002, Prof. Richardson é PhD, School of Business, Queen's University, 1985 e atualmente é professor de contabilidade da Schulich School of Business, York University. Em seu artigo intitulado *Professional dominance: The relationship between financial accounting and managerial accounting, 1926-1986.*, ele trata da relação de dominação profissional da Contabilidade Financeira em relação a Contabilidade Gerencial, baseado nas evidências constantes “in articles, editorials and letters to the editor published in *Cost and Management*, the Canadian

trade magazine for management accountants, between 1926 and 1986.” De acordo com estas evidências as técnicas utilizadas pelos contadores gerenciais perderam espaço e muitos tentava reinventar a roda, resultando até numa tentativa de tornar-se uma profissão distinta da do contador financeiro, apontando ainda os “mecanismos técnicos, organizacionais e profissionais usados subordinar a contabilidade gerencial”. Para referenciar seu discurso Richardson utiliza Freidson (1970) e ao citá-lo nos mostra que:

O trabalho de Freidson está relacionado ao efeito do domínio de um grupo de profissionais (no caso dele, doutores) em cima de outros profissionais em campos interdependentes (cuidado médico mais amplamente). A existência de domínio profissional insinua aquele grupo dentro da divisão de trabalho tem influência significativa na definição de problemas, a seleção de estratégias de intervenção e a organização de trabalho. (...) Porém, Freidson considera domínio profissional como um aspecto institucionalizado de prática e recomenda autorizar o cliente e o administrativo, estrutura de que a profissão pratica como uns meios de superar os problemas auxiliares. (tradução livre)

Outro referencial por ele adotado é Abbott (1988), e segundo ele o domínio profissional não é inerente na estrutura das profissões mas um resultado de processos de negociar limites entre grupos de profissionais diferentes. Formando assim um processo sociológico conturbado para o estabelecimento desses limites.

No decorrer de seu processo argumentativo ele cita outros artigos que mostravam que a informação gerencial deveria ser revestida de um conteúdo único e direcionado, porém com o advento dos sistemas integrados os chamados ERP - Enterprise Resource Planning. Esta discussão que permeia o período da pesquisa e foi desenvolvido melhor por acadêmicos que discutiram, em chãos teóricos, para a necessidade para informação diferente para usos diferentes. Como conclusão Richardson apresenta que a:

Em outras palavras, contabilidade gerencial não pôde desenvolver de acordo com suas próprias preferências por causa de: (1) o uso de critérios de contabilidade financeira para julgar a qualidade de sistemas de contabilidade gerencial, (2) a tarefa de contadores de administração para subordinar posições em unidades organizacionais cujo propósito primário era contabilidade financeira, (3) o domínio de contabilidade financeira no mercado para materiais educacionais, (4) o julgamento do mercado de trabalho que um contador financeiro pudesse substituir um contador gerencial (mas não vice-versa), e (5) a necessidade para uma profissão jovem para ganhar e reter o apoio de interesses estabelecidos em sociedade. (tradução livre)

Se metaforicamente compararmos a contabilidade com um supermercado e a informação contábil como produtos deste e assim partindo do pressuposto que ela deva atingir o maior número de usuários possíveis, poder-se-ia assemelhar-se ao fenômeno do supermercado onde estariam dispostas as diversas informações, sem viés e destinadas aos diversos públicos, porém devemos ter cuidados especiais ao tratar a informação contábil dessa maneira, visto que, na prática no supermercado existe a figura de um comprador e este é o responsável por escolher as mercadorias que serão colocadas a disposição dos usuários.

## 9. CONCLUSÕES

Diante de todo este constructo informacional edificado em meio a concepções difusas em relação aos enfoques do fenômeno contábil, concluímos que a informação contábil demasiadamente direcionada às abordagens puramente econômica e sistêmica prejudica a exposição dos diversos prismas da contabilidade para sua observação, como resposta a necessidade social do arbitramento do conflito distributivo.

Esta concepção explica-se na identificação dos diversos atores do processo. A participação daqueles envolvidos no processo contábil e que produzem a comunicação e a informação contábil, valendo-se da visão do agir comunicativo e da socialização da informação, em que os agentes, emissor e receptor, se confundem nesse processo e assim exemplificam as influências e/ou variáveis exógenas e endógenas. Convergindo para um ideal, em que o processo de construção da comunicação e da informação contábil estaria inserido em um ambiente de consenso, pressuposto de qualidades éticas, sociais, culturais etc., e assim respondendo aquela demanda social do arbitramento do conflito distributivo.

Ao nosso entender todo esse movimento convergente aguça a necessidade da cristalização de outros modelos comunicativos pautados no entendimento dos diversos processos que envolvem a comunicação e a produção de informações contábeis, bem como a sugestão ou questionamento de uma informação contábil baseada em critérios mais abrangentes, em que o conhecimento contábil concebido dentro da informação transmitida é parte de um todo. As peças contábeis entendidas em conjunto e com finalidades diversas, contudo dentro dos enfoques e pressupostos acima citados.

## 10. REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, Gustavo Guimarães; RABAÇA, Carlos Alberto. **Dicionário de Comunicação**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.
- CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade & ecologia: uma exigência que se impõe**. Revista Brasileira de Contabilidade. n. 75, p. 20-25, abril/julho 1991.
- CLACSO, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales, Buenos Aires. Agosto 2006. ISBN: 987-1183-56-9 Disponível em: <http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/grupos/basua/C06Goncalves.pdf> acesso em 06/05/2008.
- CFC. **Resolução no. 1.121**. Brasília: CFC, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Resolução no. 530**. Brasília: CFC, 1981
- DIAS FILHO, José M. **A linguagem utilizada na informação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da Teoria da Comunicação**. Caderno de Estudos FIPECAFI, v. 13, n. 24, p. 38-49, São Paulo: julho – dezembro 2000.
- \_\_\_\_\_, José M.. Políticas de Evidenciação Contábil: Um Estudo do Poder Preditivo e Explicativo da Teoria da Legitimidade. Anais In: **Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro, Set. 2007.
- DUROCHER, Sylvain. FORTIN, Anne. CÔTÉ, Louise. Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. **Accounting, Organizations and Society** 32 (2007) p.29–59, Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com>> Acesso em 04 MAI 2008.
- EPSTEIN, Isaac. **Teoria da Informação**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1988.
- FASB. Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC n.º 2. **Qualitative Characteristics of Accounting Information**, 1980. Disponível em: <[http://www.fasb.org/pdf/aop\\_CON2.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_CON2.pdf)> Acesso em 13 MAI 2008.
- GONÇALVES, Reinaldo. **Desestabilização macroeconômica e dominação do capital financeiro no Brasil**. Em publicação: Neoliberalismo y sectores dominantes. Tendencias globales y experiencias nacionales. Basualdo, Eduardo M.; Arceo, Enrique.

- GOUVÊA, Raphael R; LIBÂNIO, Gilberto A. **Demanda efetiva, conflito distributivo e regime de acumulação em um modelo estrutural de ciclo: os casos britânico e turco**. Disponível em <<http://ideas.repec.org/p/cdp/texdis/td322.html>> acesso em 09/05/2008.
- GUERREIRO, Reinaldo; CASADO, Tânia; FREZATTI, Fábio. **Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional**. Revista Contabilidade e Finanças. USP, São Paulo: Edição Comemorativa, p. 7 – 21, Set. 2006.
- HABERMAS, Jürgen. *Consciência moral e agir comunicativo*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989
- HENDRIKSEN, S.Eldon; BREDA, F. Michael. **Teoria da contabilidade**. 5ª ed. Ed. atlas, São Paulo, 1999.
- HOUAISS, Antônio. **Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. versão 2.0. Instituto Antônio Houaiss. Editora Objetiva. 2007.
- IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2006.
- IUDÍCIBUS, Sergio de; LOPES, Alexsandro Broedel (Coordenadores). **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- JUNIOR, Paulo Cesar Starke; FREITAG, Viviane da Costa; CROZATTI, Jaime. **A função social da pesquisa em contabilidade**. II Seminário de Ciências Contábeis. Blumenau/SC, 22 a 24 de agosto de 2006
- LOPES, Alexandro Broedel, MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARTINS, Eliseu (Org). **Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica**. São Paulo: Atlas, 2001
- MOREIRA, Angélica de Vasconcelos silva; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. **Legitimidade dos atributos da confiabilidade e da compreensibilidade da informação contábil implícita em Habermas**. 3º congresso USP de iniciação científica, 27 e 29 de julho de 2006.
- NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade Avançada e análise das Demonstrações Financeiras**. 11ª edição, São Paulo: Frase Editora, 2002.
- PEREIRA NETO, Francisco Gonçalves. **Conhecimento**. Disponível em: <<http://e-reality-database.blogspot.com/search/label/Conhecimento>> Acesso em: 05 MAI 2008.
- 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, julho/dezembro 1997.
- RICHARDSON, Alan J. Professional dominance: The relationship between financial accounting and managerial accounting, 1926-1986. **Accounting Historians Journal**. 29.2 (Dec 2002): 91(31). Academic OneFile. Gale. CAPES. Disponível em: <<http://find.galegroup.com/itx/infomark.do?&contentSet=IAC-Documents&type=retrieve&tabID=T002&prodId=AONE&docId=A97484704&source=gale&srcprod=AONE&userGroupName=capes19&version=1.0>>. Acesso em 16 Abr. 2008
- SETZER, Valdemar W. Data, information, knowledge and competence. In: **3rd CONTECSI (International Conference on Information Systems)**. June 2006 Disponível em : <<http://www.ime.usp.br/~vwsetzer/data-info.html>> Acesso em 04 Mai 2008.
- SILVA, Junia Guimarães e; JUNIOR, Inaldo Barbosa Marinho. **Socialização da informação: aportes da teoria da ação comunicativa**. 1996. Ci. Inf., Brasília, v. 25, n. 3, p. 466-472, set./dez. 1996.



- SIMON, I. **Tema 11 - O que é Informação? Como ela age?** Maio 1999. Disponível em <<http://www.ime.usp.br/~is/ddt/mac333/aulas/tema-11-24mai99.html>> Acesso em 05 MAI 2008.
- SPRAAKMAN, Gary. **The impact of institutions on management accounting changes at the Hudson's Bay Company, 1670 to 2005.** Journal of Accounting & Organizational Change, vol. 2, n. 2, 2006, p. 101-122.
- WELTER, Elisa, et al. **A Demonstração do Valor Adicionado – DVA: um estudo de caso de uma cooperativa de eletrificação e desenvolvimento econômico.** Revista Ciências Empresariais da UNIPAR. v. 6. n. 2. Jul/dez 2005.