



## Principais Alterações Internas em uma Empresa de Capital Aberto: Um Estudo do Impacto da Convergência Contábil Sob a Ótica Contingencial

### *The Impact of International Accounting Convergence on a Publicly-Traded Company in Southern Brazil: Principal Internal Changes Seen from a Contingency Perspective*

Geovanne Dias de Moura<sup>1</sup>, Franciele Beck<sup>2</sup>, Roberto Carlos Klann<sup>3</sup>, Francisco Antônio Bezerra<sup>4</sup>

#### RESUMO

O estudo teve como objetivo identificar quais foram as alterações internas que ocorreram em uma grande empresa de capital aberto localizada na região Sul do Brasil, em virtude da convergência internacional das normas contábeis sob a ótica da teoria da contingência. Realizou-se pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados, obtidos com aplicação de entrevista semi-estruturada com o *controller*, que figurou como coordenador e responsável pela implantação das normas internacionais de contabilidade na empresa. As questões da entrevista foram fundamentadas nos estudos de Jones e Higgins (2006), Jermakovicz e Tomaszewski (2006), Chand e Patel (2008), Navaes (2010), McManus (2009) e Burnett, Friedman, Murthy (2010). Os resultados demonstraram que as mudanças nas normas de contabilidade resultaram nas seguintes alterações: a) estrutura: maior flexibilidade da estrutura mecanicista; não houve reorganização de espaços físicos, no entanto, ocorreram mudanças comportamentais, pela necessidade de um posicionamento mais participativo da contabilidade; ocorreram treinamentos e qualificação de funcionários. b) estratégia: preferência pela formação de uma equipe interna para estudo das normas; aumento na divulgação de informações para usuários externos; c) tecnologia: desenvolvimento interno de software. Assim, conclui-se que essas alterações nas normas de contabilidade financeira configuraram-se como um importante fator contingencial, que resultou em alterações na estrutura, estratégia e tecnologia.

**Palavras-chave:** Adaptações internas. Grande empresa de capital aberto. Normas internacionais de contabilidade. Teoria da contingência.

#### ABSTRACT

*This qualitative study took a look at the internal changes that have occurred in a large publicly traded company located in southern Brazil as a result of the international convergence of accounting standards, using the perspective of contingency theory. Interview questions were based on studies of Jones and Higgins (2006), Jermakovicz and Tomaszewski (2006), Chand and Patel (2008), Navaes (2010), McManus (2009) and Burnett, Friedman, Murthy (2010). It was found that changes in accounting standards resulting from international convergence have resulted in the following internal changes: a) structure: flexibilization of a mechanistic structure. No reorganization of physical spaces occurred; but there were important behavioral changes arising from the need for a more participatory posture on the part of accounting personnel. Training activities for accounting staff were carried out, including for improvement of skill-levels; b) strategy: an internal team was set up to study the new standards, and dissemination of information to external users was increased; c) technology: internal software development was undertaken. We conclude that international accounting convergence can be seen as an important contingency factor for publicly-traded firms which can result in changes in their structure, strategy and technology.*

**Keywords:** International accounting convergence. Large publicly traded company. Internal adaptations. Contingency theory.

<sup>1</sup>Universidade Regional de Blumenau - Blumenau, Santa Catarina - Brasil. geomoura@terra.com.br

<sup>2</sup>Universidade Regional de Blumenau - Blumenau, Santa Catarina - Brasil. beck.franciele@gmail.com

<sup>3</sup>Universidade Regional de Blumenau - Blumenau, Santa Catarina - Brasil. rklann@furb.br

<sup>4</sup>Universidade Regional de Blumenau - Blumenau, Santa Catarina - Brasil. francisco@fucepe.br

## 1 INTRODUÇÃO

A crescente sofisticação e expansão dos mercados, o elevado desenvolvimento das empresas, a necessidade de captação de recursos em mercados externos e ampliações dos negócios em virtude do processo de globalização, são alguns dos fatores apontados em diversos estudos (CASTRO, 2001; AMPOFO; SELLANI, 2005; BEUREN; KLANN, 2008) que impactam na necessidade de aumentar a transparência, melhorar a qualidade e comparabilidade da informação financeira.

Para Jermakowicz e Gornik-Tomaszowski (2006), a comparabilidade das informações financeiras transmitidas aos usuários é necessária para a globalização dos mercados de capitais e considerada como um dos principais impulsionadores para o processo de convergência ou harmonização contábil. Neste sentido, a harmonização, segundo Weffort (2005, p. 21), compreende “[...] um processo pelo qual, vários países de comum acordo, realizam mudanças expressivas nos seus sistemas contábeis, tornando-os compatíveis, e respeitando as peculiaridades de cada região”. Além de maior transparência, comparabilidade e qualidade da informação financeira, a harmonização contábil contribui para redução de custos na elaboração dos relatórios contábeis, para decisões de investimentos mais eficientes e de baixo custo de capital para as empresas (CHOI; FROST; MEEK, 2002; JERMAKOWICZ; GORNIK-TOMASZEWSKI, 2006).

No Brasil, o processo de convergência contábil, tomando como base as normas do *International Accounting Standards Board (IASB)*, tem se desenvolvido significativamente nos últimos anos. Dentre as ações brasileiras que visam tal processo, uma das que mais caracterizou essa tendência foi a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução nº 1.055, de 07/10/2005, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

O processo de convergência tem provocado alterações importantes no sistema contábil brasileiro. Essas alterações culminam em mudanças internas nas empresas, que se fazem necessárias para uma correta adequação e aplicação das novas normas. Sendo assim, o processo de harmonização pode ser visto como um importante fator contingencial, capaz de afetar a estrutura organizacional interna das empresas.

De acordo com Donaldson (1999), a teoria da contingência “estabelece que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações”. Para o autor, a otimização da estrutura (hierarquização, setores, processos, pessoas), estratégia (ações, decisões) e tecnologia (máquinas, equipamentos diversos, softwares) pode variar em virtude de diversos fatores, como por exemplo, globalização, regulamentações, surgimento de novas tecnologias, entre outros.

Diante disso, entende-se que as empresas realizarão diferentes alterações em suas estruturas durante o processo de convergência. Assim, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: Quais são as principais alterações internas realizadas em virtude das alterações nas normas de contabilidade? Desta forma, este estudo objetiva identificar quais foram as alterações internas que ocorreram em uma grande empresa de capital aberto localizada na região Sul do Brasil, em virtude da convergência internacional das normas contábeis sob a ótica da teoria da contingência.

A empresa investigada está há mais de cinquenta anos no mercado, é especializada na fabricação e comercialização de motores, transformadores, geradores e tintas, e realiza operações com diversos países. Publicou suas demonstrações contábeis no ano de 2010 de acordo com as normas contábeis do *IASB*, o que pode ter resultado na necessidade da empresa realizar alterações internas importantes. Portanto, acredita-se que seja um bom cenário para prática da pesquisa.

Vários estudos têm abordado questões relacionadas à convergência contábil e seus impactos sobre a comparabilidade e a transparência das demonstrações financeiras, sobre os custos envolvidos e possíveis problemas associados (STOLOWY; JENY-CAZAVAN, 2001; FLOWER, 2004; DASKE, 2006; HUNG; SUBRAMANYAM, 2007; DASKE et al., 2008; ARMSTRONG et al., 2010). Porém, há relativamente pouca investigação sobre as adaptações internas que as empresas enfrentam para implementar esses novos padrões contábeis.

Analisar essa questão em empresas brasileiras é importante, uma vez que o Brasil é um país que se destaca na economia mundial. Além disso, a convergência contábil representa um grande desafio para as empresas brasileiras, seus administradores, auditores, contadores e, por isso, este tema merece ser investigado. O marco legal do processo de convergência às normas contábeis internacionais no Brasil foi a sanção da Lei nº.

11.638/2007, representando inicialmente uma obrigatoriedade para as sociedades anônimas e limitadas de grande porte, sendo estendida para as demais empresas por meio do poder normativo das entidades instituidoras do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (CPC, 43).

Esta obrigatoriedade de adoção representa para as empresas um fator contingencial que acarretará necessidade de alterações internas. Partindo da concepção apresentada por Donaldson (1999), a existência de um ou vários fatores contingenciais (regulamentação da Lei nº 11.638/2007) relacionados a um ou mais fatores estruturais (estrutura organizacional, estratégia e tecnologia) situa-se no campo da Teoria da Contingência.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo de fundamentação teórica é apresentada uma contextualização do processo de convergência contábil internacional, em âmbito global e no Brasil, além de conceitos relacionados à teoria da contingência e alterações internas provocadas por esse processo, segundo a literatura.

### 2.1 Convergência das Normas Contábeis

O surgimento do processo de harmonização das demonstrações contábeis dá-se no sentido de “auxiliar investidores, gestores e analistas financeiros de todo o mundo a utilizar dados homogêneos e transparentes na comparação dos números e resultados das entidades” (CUNHA et al., 2011, p. 18).

De acordo com Alves e Antunes (2010), a crescente globalização dos mercados, a atual conjuntura de concorrência internacional e a alta complexidade das transações efetuadas pelas empresas, trazem consigo a necessidade de captação de recursos de investidores diversificados. Neste sentido, alguns autores (MURPHY, 2000; CHOI; FROST; MEEK, 2002; JERMAKOWICZ; GORNIK-TOMASZEWSKI, 2006) apontam que esta expansão do comércio internacional e a acessibilidade ao capital estrangeiro mostrou-se como uma mola propulsora ao debate quanto à necessidade de um conjunto de normas internacionais de contabilidade que oferecessem maior qualidade, transparência e comparabilidade às informações contábeis.

Neste sentido, iniciou-se um processo de harmonização das normas contábeis, caracterizado pelo “[...] estabelecimento de limites sobre o quanto elas podem variar. Normas harmonizadas estão livres de conflitos de lógica, e devem melhorar a comparabilidade das informações financeiras de diferentes países” (CHOI; FROST; MEEK, 2002, p. 291).

O processo de harmonização, segundo Niyama (2005), é suportado em função de a contabilidade ser uma ciência social aplicada e, desta forma, suas práticas são fortemente influenciadas pelo ambiente em que atua: estrutura política, econômica, social, valores culturais, entre outras características que podem diferir entre os países.

Baker e Barbu (2007) apontam que dois fatores ambientais se destacam em explicar as diferenças nas práticas contábeis em diferentes países, orientando, desta forma, o processo de harmonização: fatores culturais e fatores econômicos. Dentre estes fatores, Nobes (1998) destaca as seguintes características: herança colonial, história, geografia, língua, influência da teoria, sistemas políticos, nível de educação, tributação, natureza de propriedade e financiamento dos negócios, foco da contabilidade, sistema jurídico (*Code Law/Common Law*), governança corporativa, entre outros.

Com base nesse entendimento, diversas organizações contábeis têm empreendido esforços a fim de reduzir as diferenças entre os sistemas de contabilidade, por meio da harmonização ou convergência das normas contábeis internacionais (MURPHY, 2000; KLANN, 2007). A formalização deste movimento ocorreu em 1973 com a criação do *International Accounting Standards Committee (IASC)*, que posteriormente, em 2001, recebeu a denominação de *International Accounting Standards Board (IASB)*, cujo objetivo é “desenvolver, com base em princípios claramente articulados, um conjunto único de pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente” (IASB, 2011).

O IASB é um órgão privado e independente, formado por conselheiros de diversos países, incluindo o Brasil. Este órgão tem como responsabilidade a emissão de pronunciamentos contábeis, elaborados a partir de um processo de normas sistemático, aberto, transparente e participativo, que conta com a interação dos diversos usuários da informação contábil (IASB, 2011).

Estes pronunciamentos, denominados *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, “foram se

destacando internacionalmente em virtude da abordagem multicultural, multidisciplinar e multigeográfica adotada pelo IASB” (NAVAES, 2010, p. 114). Neste sentido, o IASB aponta que desde 2001 quase 120 países já requereram ou permitiram o uso das IFRSs para elaboração de suas demonstrações contábeis.

Merece destaque a aderência dos países europeus à implementação das IFRSs. Tal fato pode ser atribuído à obrigatoriedade imposta em 2002 pela União Europeia (UE) às companhias de capital aberto com atividade em algum dos países membros, a divulgar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as IFRSs para o ano de 2005, configurando-se um importante passo na história da convergência das normas internacionais (JERMAKOWICZ; GORNIK-TOMASZEWSKI, 2006; LEMES; SILVA, 2007; CALIXTO, 2010).

O início do processo de convergência às normas internacionais no Brasil ocorreu por meio da Resolução do CFC nº 1.055/05, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC é um órgão formado por representantes das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) (USP) e Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Foram também convidados a participar das deliberações representantes dos seguintes órgãos: Banco Central do Brasil (BCB), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal (RF) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), cujo principal objetivo é promover discussões que visam ao alinhamento das normas nacionais de contabilidade às normas internacionais (CPC, 2011).

Um ponto importante a ser ressaltado em relação ao seu objetivo consiste na expressão “permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira”, o que sinaliza que o CPC não é um órgão regulador, pois, “a Constituição Brasileira impede que organismos públicos deleguem atribuições que lhes foram dadas por lei para terceiros. [...] A CVM não pode delegar ao CPC a capacidade de emissão de normas contábeis que ela tem, nem o Banco Central.” (MARTINS; MARTINS; MARTINS; 2007 p. 22). Portanto, o CPC é uma entidade autônoma orientadora e não normativa.

Neste sentido, a CVM, órgão que regulamenta o mercado de capitais brasileiro, publicou em 04 de abril de 2007 o Edital de Audiência Pública SNC Nº 01/2007, que propõe a aceitação dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Neste mesmo ano, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade passou a ser legalmente determinado por meio da Lei nº 11.638/07, para as empresas de capital aberto e limitadas de grande porte, estendido às demais empresas brasileiras pelo esforço conjunto das entidades instituidoras do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 43, 2010).

Verifica-se no Brasil um processo de conversão às normas internacionais de contabilidade totalmente associado à promulgação de leis que disciplinam a matéria, reforçando desta forma, a característica regulamentadora do Brasil, um país cujo sistema legal é fundamentado no *code law*, direcionando as empresas à adaptação em função da regulamentação imposta, o que configura uma contingência a estas organizações.

## 2.2 Teoria da Contingência

A teoria da contingência surgiu como um quebra-cabeça, a partir dos estudos realizados pelos autores considerados pioneiros desta teoria (BURNS; STALKER, 1961; CHANDLER, 1962; WOODWARD, 1965; LAWRENCE; LORSCH, 1967). As peças deste quebra-cabeça encaixavam-se por meio da identificação de “conexões entre um fator contingencial particular, ou vários, e um fator estrutural, ou vários” (DONALSSON, 1999, p. 108).

Segundo Donaldson (1999), a teoria da contingência tem como pressuposto o fato de não existir uma estrutura organizacional única que possa ser considerada efetiva para todas as organizações diante de determinada situação. Sendo assim, a otimização da estrutura (hierarquização, setores, processos, pessoas, etc.), estratégia (ações, decisões, etc.) e tecnologia (máquinas, equipamentos diversos, softwares, etc.) irá variar de acordo com fatores contingentes, como por exemplo: globalização, regulamentações, surgimento de novas tecnologias, entre outros.

A teoria da contingência existe dentro de um contexto em que as organizações sofrem influências do ambiente onde estão inseridas, ou seja, uma mudança ambiental refletirá em mudanças simultâneas e

proporcionais na estrutura das organizações (JUNQUEIRA, 2010). Lacombe e Heilborn (2003, p. 428) inferem que “a teoria da contingência parte da premissa básica de que as condições do ambiente é que causam as transformações no interior das organizações”.

Para Molinari e Guerreiro (2004, p. 5), a teoria da contingência “pode ser utilizada em diversas áreas de estudo da gestão empresarial, visto que uma contingência representa uma circunstância do ambiente externo à qual a organização precisa se adaptar para garantir sua continuidade e atingir seus objetivos”.

Em relação às contingências, Junqueira (2010) complementa que os fatores contingenciais podem ser variáveis tanto internas, como por exemplo, a estrutura, o tamanho e a estratégia, ou então externas, como a globalização dos mercados, avanços tecnológicos, aumento de concorrência e complexidade de arranjos produtivos, que podem modelar características específicas da empresa em determinado momento. Como exemplo, destaca-se o estudo de Burns e Stalker (1961), que pesquisaram 20 empresas inglesas no ano de 1960, por meio de entrevista estruturada, realizada com executivos e assessores. Eles perceberam que uma variável ambiental externa (estabilidade ou instabilidade do mercado) refletia na estrutura (mecânica ou orgânica) das empresas da amostra.

Burns e Stalker (1961) perceberam que ao enfrentar ambientes estáveis, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista era a mais eficaz. Ao contrário disso, quando as organizações enfrentavam um ambiente de maior instabilidade e mais dinâmico, era necessária uma estrutura orgânica. Estruturas mecanicistas eram configuradas por atividades mais rotineiras e menos complexas, por estruturas mais burocráticas e com alto grau de centralização nas decisões. Já as estruturas orgânicas possuíam atividades mais inovadoras, com estruturas mais flexíveis e com maior descentralização nas decisões.

Nesse sentido, no cenário brasileiro atual, as alterações nas normas de contabilidade financeira, que ocorreram visando à convergência às normas internacionais de contabilidade, constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças, pois, além de alterar a forma como as empresas brasileiras emitem suas demonstrações, também exige medidas internas para uma correta aplicação de todas as normas.

Segundo Elsayed e Hoque (2010), a aplicação da teoria da contingência na pesquisa da contabilidade financeira é relativamente recente, sendo que diversos estudos (HASSABELNABY; EPPS; SAID, 2003; KHANNA; PALEPU; SRINIVASAN, 2004; BELKAOUI; ALNAJJAR, 2006; ARMITAGE; MARSTON, 2008) referem-se à verificação de como alguns fatores ambientais, como tamanho da empresa, incerteza de mercado, tecnologia, cultura, cotação em bolsa e práticas de governança corporativa, podem influenciar na adequação às normas internacionais de contabilidade.

A imposição de obrigatoriedade na adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, a partir de 2010, revela-se, portanto, uma contingência exercida pelo ambiente externo (regulamentação) às empresas brasileiras. Segundo Navaes (2010), este processo adaptativo configurou-se penoso em virtude da extensão da legislação e do curto prazo para a adoção. No entanto, a autora aponta ainda que as empresas que já haviam iniciado o processo em anos anteriores, impulsionadas por seu interesse próprio e voltadas ao mercado de capitais externo, apresentaram melhores resultados neste processo transitório, em função de sua preparação mais estruturada para as adaptações necessárias.

Jermakowicz e Tomaszewski (2006) relatam que a convergência contábil global representa muitos desafios e oportunidades. Além disso, novas normas impulsionam as organizações a realizarem ações internas que possam responder com mais agilidade e flexibilidade a nova conjuntura que se delineia. Caldas, Fachin e Fischer (1997) mencionam que as organizações que conseguem alinhar sua estrutura interna aos fatores contingenciais externos têm maiores chances de sobrevivência e sucesso.

Dessa forma, pode ser necessário que as empresas alterem seus processos internos, seus sistemas de informação, sistemas de medição, relatórios financeiros, aumentem a qualificação de seus funcionários, exijam atuação mais participativa da auditoria interna e externa para se adequarem às novas normas, que caracterizam-se como um importante fator contingencial (JONES; HIGGINS, 2006; NAVAES, 2010).

### 2.3 Alterações Internas Provocadas pela Convergência Contábil

Os estudos desenvolvidos por Jones e Higgins (2006), Jermakowicz e Tomaszewski (2006), McManus (2009) e Navaes (2010) descrevem as principais mudanças internas, que segundo eles, ocorrem nas

organizações em função das alterações nas normas de contabilidade financeira.

A transição para as *IFRS*, segundo Jones e Higgins (2006), repercute substantivamente em uma série de funções, responsabilidades e/ou departamentos na organização, sendo os auditores externos, departamento de relações com investidores, departamento contábil e financeiro, além do conselho da administração e altos executivos, apontados como os mais envolvidos e impactados pelo processo de adequação às normas internacionais.

Para Jones e Higgins (2006, p. 633), as áreas susceptíveis e envolvidas no processo de aplicação das *IFRS* dentro das organizações são:

[...] área de tecnologia da informação (como a execução técnica de *IFRS* em empresas maiores é provável que seja mais extensa e complexa, requer potencialmente, novas atualizações e/ou alterações dos sistemas); departamento de recursos humanos (potencialmente de pessoal adicional/consultores para ajudar com o processo de implementação) e dos auditores externos (como a garantia/processo de verificação de relatórios financeiros *IFRS* são susceptíveis de maior envolvimento e trabalhos mais extensivos em grandes empresas) [...].

Jermakovicz e Tomaszewski (2006) analisaram o impacto das *IFRS* nas demonstrações financeiras, os benefícios percebidos e os desafios da implementação em empresas europeias de capital aberto. A pesquisa foi realizada no ano de 2005 com empresas que já haviam adotado as *IFRS*, bem como àquelas que ainda estavam no processo de implementação. Utilizaram questionário eletrônico e também realizaram diversas entrevistas pessoais com executivos de finanças e contabilidade das empresas, para discutir as questões de conversão para as *IFRS*.

Abordaram questões relacionadas a processos internos, treinamento de pessoal, envolvimento das empresas de auditoria e impactos na tecnologia da informação (TI), pois, segundo Jermakovicz e Tomaszewski (2006), são áreas importantes que sofrem alterações em virtude das novas normas da contabilidade financeira. Os resultados do estudo indicaram que o processo de implementação das *IFRS* é complexo e oneroso. Também perceberam que, quanto mais abrangente a abordagem à conversão, ou seja, quando a adoção não ocorre apenas em virtude do cumprimento legal, os benefícios são mais perceptíveis e os custos da transição aceitos com maior facilidade. Os autores concluíram também que a falta de orientação e planejamento na implementação e interpretação uniforme são os principais desafios.

McManus (2009) pesquisou sobre a Lei nº 11.638/07 e as normas internacionais emitidas pelo *IASB*. Ele realizou comparações de algumas normas brasileiras com as normas internacionais, com objetivo de auxiliar na compreensão destas mudanças e dos principais impactos decorrentes do processo de conversão para as *IFRS*.

O autor menciona que a convergência pode acarretar impactos que afetam a infraestrutura, incluindo alterações em processos internos, sistemas e controles de suporte, e até mesmo em contratos e interações com clientes. Destaca que alguns destes efeitos comerciais necessitarão de especial atenção, que é necessário um planejamento adequado e em muitos casos transferência de conhecimento entre os membros da organização.

Navaes (2010) teve como principal objetivo avaliar se o conjunto de normas internacionais, emitidas pelo CPC com base nas *IFRS*, estava sendo implantado nas organizações de maneira correta. A pesquisa foi desenvolvida com base em entrevistas realizadas nas empresas O.N.S., BNDES, REPSOL e TIM, cujos dados refletiam as operações dos anos de 2008 e 2009. Ao longo do estudo, a autora descreve que a implantação da conversão às normas contábeis internacionais na organização também afeta outras áreas e não apenas a contábil, como por exemplo: as áreas de tecnologia de informação, área financeira e também organizacional.

Os resultados da pesquisa demonstraram que as empresas já inseridas no mercado internacional estavam melhor preparadas para o processo de convergência, pois antes mesmo da imposição desta nova normatização no Brasil, já aplicavam estas normas. A autora menciona ainda que a preparação de uma demonstração financeira completa, de acordo com as normas internacionais, é um exercício bastante extenso e complexo, que exige planejamento e demanda um investimento significativo em termos de educação técnica, levantamento de informações numéricas e geração de informações voltadas a aspectos de gestão corporativa, como gerenciamento de risco.

Nota-se, de acordo com os estudos apresentados, que a convergência (fator contingencial) poderá causar impactos internos em relação a:

- Estrutura: principalmente no tocante à estrutura organizacional (mecanicista/orgânica), processos (JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006; MCMANUS, 2009) e treinamento e qualificação das pessoas; (JONES; HIGGINS, 2006; JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006; NAVAES, 2010);
- Estratégia: principalmente no momento do planejamento de implantação das normas internacionais (JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006; MCMANUS, 2009; NAVAES, 2010); consultoria da empresa de auditoria (HIGGINS, 2006; JONES; HIGGINS, 2006; JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006) e no posicionamento da empresa no mercado (JONES; HIGGINS, 2006; MCMANUS, 2009);
- Tecnologia: especialmente nos sistemas de tecnologia da informação (JONES; HIGGINS, 2006; JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006; MCMANUS, 2009; NAVAES, 2010).

Estes itens apontados como variáveis de estudo na teoria contingencial, que caracterizam as organizações no ambiente empresarial, estão transcritos a seguir, corroborando com o entendimento dos impactos gerados em virtude da adoção das normas internacionais de contabilidade.

### 3 METODOLOGIA E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

O estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa de capital aberto localizada na região Sul do Brasil. A empresa possui mais de cinquenta anos de mercado, é especializada na fabricação e comercialização de motores, transformadores, geradores e tintas. Possui nove filiais em diferentes cidades do Brasil, cinco unidades em outros países e suas ações são negociadas na Bolsa de Valores Mercadorias & Futuros do Estado de São Paulo (BM&FBOVESPA).

A escolha da empresa estudada pautou-se na sua importância para a economia regional e nacional, além da acessibilidade às informações necessárias. Além disso, a empresa enquadra-se ao escopo de empresas obrigadas à adoção, para o exercício de 2010, do conjunto completo de pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), correlacionados às Normas Internacionais de Contabilidade, caracterizando, neste sentido, a necessidade de adaptação da contabilidade frente às mudanças ocorridas. Portanto, acredita-se que seja um cenário adequado para a realização do estudo.

Para a realização da pesquisa utilizou-se um protocolo de estudo. Este protocolo representa um roteiro ao pesquisador, abrangendo os procedimentos e regras a serem seguidas na formulação e utilização do instrumento de pesquisa, seu objetivo é trazer maior confiabilidade na coleta dos dados em estudos de caso (YIN, 2005). A técnica de coleta de dados utilizada foi a entrevista semi-estruturada.

As questões da entrevista semi-estruturada foram fundamentadas com base nos estudos de Jones e Higgins (2006), Jermakovicz e Tomaszewski (2006), Chand e Patel (2008), McManus (2009), Navaes (2010) e Burnett; Friedman, e Murthy (2010). Tiveram o propósito de identificar quais foram as alterações internas que ocorreram na empresa analisada, em virtude das alterações nas normas de contabilidade, sob a ótica da teoria da contingência, conforme apresentado no Quadro 1:

**Quadro 1**  
**Roteiro de formulação da entrevista**

Categorias de análise	Descrição da intenção do conjunto de questões	Exemplo das questões contidas no instrumento de pesquisa	Fonte
Alterações na Estrutura: – Mecanicista / orgânica – Processos – Treinamento e qualificação	Apontar os impactos causados pela adoção das normas internacionais de contabilidade na estrutura da empresa. Especificamente em sua organização hierárquica, integração de setores, processos internos e necessidade de treinamento de empregados.	X) Como ocorreu o processo de adequação às novas normas de Contabilidade Financeira na empresa? a) Quais setores de empresa e por quê? b) Período / duração do processo; c) Pessoas envolvidas; X) Como esse processo de adequação impactou na estrutura de pessoal da empresa? a) Treinamento; b) Contratação de novos profissionais.	Jones e Higgins (2006); Jermakovicz e Tomaszewski (2006); Chand e Patel (2008); Navaes (2010); McManus (2009)
Alterações na Estratégia:	Verificar a estratégia adotada pela	X) Como a empresa se preparou para a	Jermakovicz e

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planejamento</li> <li>- Auditoria</li> <li>- Posicionamento no mercado</li> </ul>	<p>empresa para a adaptação às normas internacionais de contabilidade.</p> <p>Utilização ou não do auxílio da empresa que presta auditoria no processo de adaptação às normas internacionais, bem como verificar os impactos da adoção das normas internacionais de contabilidade na estratégia da empresa.</p>	<p>implantação das novas normas de Contabilidade Financeira?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Planejamento;</li> <li>b) Período/duração do planejamento;</li> <li>c) Pessoas envolvidas;</li> <li>d) Contratação de consultores;</li> <li>e) Participações dos auditores externos.</li> </ul>	<p>Tomaszewski (2006); Jones e Higgins (2006); Navaes (2010); McManus (2009);</p>
<p>Alterações na Tecnologia</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sistemas</li> <li>- Tecnologia da Informação</li> </ul>	<p>Levantar os possíveis impactos causados à tecnologia da informação e sistemas da empresa em virtude da adoção das normas internacionais de contabilidade.</p>	<p>X) Como esse processo de adequação impactou no sistema de informação da empresa?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Softwares desenvolvidos interna ou externamente?</li> <li>b) Como a empresa estruturou seu sistema de informação durante a transição das normas contábeis?</li> <li>c) A empresa utilizou/utiliza um sistema paralelo quanto às normas contábeis internacionais e locais?</li> </ul>	<p>Jones e Higgins (2006); Jermakovicz e Tomaszewski (2006); Navaes (2010); McManus (2009); Burnett, Friedman, Murthy (2010)</p>

Fonte: elaborado pelos autores com base na literatura.

A entrevista foi realizada no dia 22 de setembro de 2011 com o *controller* da empresa, profissional responsável pela implantação das normas internacionais de contabilidade. Foi gravada, transcrita, analisada e relacionada aos resultados obtidos pelos estudos anteriores sobre o tema.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

No presente estudo foram analisadas alterações em relação a: estrutura (mecanicista/orgânica, processos, treinamento e qualificação de pessoas); estratégia (planejamento, auditoria, posicionamento no mercado); e tecnologia (sistemas e tecnologia da informação), decorrentes da implementação das normas internacionais de contabilidade, que figura como fator contingencial frente estas alterações. As variáveis contingenciais analisadas estão fundamentadas nos estudos de autores pioneiros da teoria da contingência, como Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965) e Lawrence e Lorsch (1967). Neste sentido, estes aspectos são descritos na sequência de acordo com os relatos e entendimentos do *controller* da empresa pesquisada.

##### 4.1 Alterações na estrutura da empresa

Verificou-se junto ao *controller* que o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade na empresa pesquisada iniciou por meio de uma análise prévia em 2007. Na sequência, em 2008, foi o ano em que começamos com o estudo para o projeto de adaptação na empresa. A efetivação do processo de mudança ocorreu em 2009, com a formação e coordenação de uma equipe de três pessoas. Essa equipe era responsável pela leitura e interpretação das normas e elaboração do cronograma de implantação, com base na relação de estudos prévios que estavam em tramitação no Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Os estudos desenvolvidos pela empresa remetem à preocupação de McManus (2009), ao demonstrar que é necessário estudar e compreender o tema, além da necessidade de se ter um planejamento adequado.

Neste sentido, o *controller* aponta que “a equipe realizou o estudo, relatou, e depois repassou para uma comissão, pois cada ação da contabilidade está associada à comissão de controladoria”. Esse comentário traz contribuições quanto à estrutura organizacional da empresa, em que o *controller* revela:

[...] a comissão de controladoria é composta por uma pessoa da auditoria, uma do jurídico, uma do contábil, uma de custos e uma do financeiro. Então é um grupo de gerentes com conhecimento amplo. Os assuntos vão para essa comissão, são apresentados, e é iniciada a discussão, como uma defesa de tese, onde você leva o assunto e iniciam os esclarecimentos. Lá eu respondia para eles, e após a aprovação dessa comissão é registrada uma ata, e essa ata vai para a reunião da diretoria, quando então, eu explico o assunto que foi aprovado pela comissão, para então, o assunto seguir até a presidência e o conselho. Esse é o tramite. [...]. Com todas as quarenta e poucas regras que aconteceram, foi dessa forma.

Sendo assim, a estrutura organizacional nesta empresa, tomando por base as informações colhidas sob o

prisma da contabilidade, apresenta-se de forma mista, contendo características tanto mecanicistas, quanto orgânicas. O aspecto mecanicista é verificado durante o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, caracterizado pelo “alto grau de centralização: decisões geralmente reservadas à alta cúpula organizacional, pouca delegação; grande complexidade vertical (grande número de níveis hierárquicos) e horizontal (cargos e departamentos)” (FAGUNDES et al., 2010, p. 58).

Esta característica mecanicista também é reforçada pela divisão do trabalho no que se refere ao departamento contábil. Segundo o *controller*, atualmente “a equipe é formada por cinquenta pessoas na contabilidade, dentre essas cinquenta, vinte e cinco são da área tributária e vinte e cinco da área societária”. Fagundes et al. (2010) apontam que a minuciosa divisão do trabalho e estruturas burocráticas, juntamente com a especialização, possibilitando a criação de cargos ocupados por especialistas, levam a um entendimento mais mecanicista.

Já a característica orgânica refere-se à discussão de um tema comum em uma comissão, o que demonstra, conforme entendimento classificatório de Fagundes et al. (2010, p. 59), que “existe a segregação de funções, mas todos os gestores podem opinar”. Desta forma, o *controller* apresenta que o processo de conversão às normas internacionais de contabilidade contou com a participação de pessoas de outras áreas, “porque algumas das normas necessitam mudanças de procedimentos, [...] o que tornava necessário conversar com essas pessoas”.

Esta característica orgânica é reforçada quando se questiona o espaço ocupado pela controladoria no ambiente de gestão da empresa, em que o *controller* destaca:

[...] a empresa tem uma gestão muito boa e participativa com a área contábil, podendo dizer, que somos parte da gestão da empresa. Somos chamados em qualquer área, custos, vendas - principalmente porque nós cuidamos da parte tributária, compras - as decisões de compras em novas unidades, como fazemos o orçamento, temos então uma gestão participativa em cada área da empresa.[...] Se comparado a dez anos atrás, a área contábil avançou muito, mas muito mesmo, não só por causa de *IFRS*, mas pela própria evolução da contabilidade.

Ao trazer esta questão do envolvimento da contabilidade no processo de gestão, o *controller* fornece contribuições interessantes com relação às mudanças por ele identificadas na gestão da empresa, destacando que:

A mudança que poderia destacar na gestão da empresa refere-se à clareza e acesso das informações. Divulga-se de forma mais clara as informações. Têm-se também controles internos cada vez melhores, mais aprimorados, controle, o que auxilia no processo, inclusive quando o assunto trata de Sarbanes ou *IFRS*.

Quanto a esta característica de impactos em controles, setores e processos, questionou-se se a conversão para as normas internacionais de contabilidade trouxe a necessidade de reorganização de *layouts*, tanto no setor contábil, como em outros, ou mesmo a aproximação ou reorganização de pessoal entre os setores. Segundo McManus (2009), as normas internacionais podem impulsionar as empresas a reverem o desenho organizacional. No entanto, foi frisado pelo *controller* que nada mudou neste sentido, “continua tudo como era antes”. Já no que tange aos processos inerentes aos departamentos, identificou-se que além do setor contábil, o setor “que mais foi afetado foi vendas”, o que é confirmado pelo *controller*, em função da dificuldade de implantação do CPC 30, relacionado às receitas.

Verificou-se também a interação necessária da contabilidade com outros segmentos da empresa, em virtude do cumprimento do CPC 27, que trata dos Ativos Imobilizados, em que o *controller* comenta:

[...] Para o fechamento do balanço de 2010, contratamos uma empresa especializada para dizer qual o valor de mercado de cada imobilizado e a vida útil dos bens. Ela fez todo um laudo a partir do qual a contabilidade atualizou bem por bem, adaptando o valor a nova taxa de durabilidade do item. Agora, a cada dois anos realizamos o Teste de recuperabilidade destes bens. Provavelmente, o faremos internamente, pois a empresa possui pessoas, engenheiros que conhecem bem o processo [...].

Tal constatação reforça a dependência de conhecimentos provenientes de outras áreas da empresa para obtenção da informação contábil. As normas internacionais de contabilidade exigem um novo posicionamento da contabilidade para obtenção dos dados, para que as demonstrações contábeis representem fidedignamente a realidade econômica da empresa.

Já com relação aos impactos percebidos no departamento de relacionamento com os investidores, Jones e Higgins (2006) ressaltam a opinião dos entrevistados na época do estudo, quanto à importância de transmitir os reflexos das mudanças nas normas contábeis refletidas nas demonstrações contábeis aos investidores, mercado e comunidade de forma geral. Neste contexto, levantou-se o questionamento sobre os possíveis impactos verificados neste departamento da empresa. O *controller* elucida, que “não tivemos grandes dificuldades porque foi uma norma do país, não uma norma da empresa, então como os investidores hoje estão muito a frente do que no passado, eles sabem, conhecem muito bem as normas contábeis, portanto, não tivemos muitos problemas”.

Verifica-se na literatura um consenso geral relacionado à natureza complexa das *IFRS*, o que é caracterizado como um dos desafios mais importantes para sua implantação. Esse entendimento também é compartilhado pelo *controller* da empresa estudada, quando aponta que “2008 e 2009, foram anos de muito estudo, [...] principalmente os CPC’s iniciais, pois em função da literatura utilizada, foram necessárias inúmeras leituras até a efetiva compreensão”. Esta dificuldade pode trazer reflexos diretos no planejamento, cronograma e aplicação do processo de mudança, iniciando pelo treinamento dos colaboradores envolvidos direta e indiretamente com o processo.

Em relação ao treinamento dos colaboradores, frente às mudanças das normas internacionais de contabilidade o *controller* aponta que “não houve a contratação de consultoria especializada para desenvolver o trabalho, o treinamento foi totalmente feito pela própria equipe”. A etapa de treinamento referente ao processo de implantação das normas internacionais de contabilidade ocorreu por meio de um grupo de estudos, em que o *controller* pontua que “o treinamento para os outros funcionários ocorreu internamente, no próprio local de trabalho. As pessoas da equipe, formada inicialmente por três pessoas, foram disseminando o conhecimento para os demais”. O *controller* reforça ainda que não foi necessária a contratação de novos funcionários com conhecimento em *IFRS*, tanto para o processo de implantação, como para o treinamento do pessoal em *IFRS*.

Neste sentido, verifica-se que a adoção das normas internacionais de contabilidade trouxe a necessidade, tanto no momento do planejamento para implantação, como em sua manutenção contínua, da interação do setor contábil com os demais setores da organização. Essa necessidade pode ser explicada pelo conhecimento e envolvimento destes setores nos processos geradores de dados, necessários à elaboração das demonstrações contábeis. Esta integração entre setores apresenta-se no sentido comportamental, não sendo necessária a reorganização do espaço físico para viabilizar a ação. Outro aspecto apontado refere-se ao treinamento das pessoas envolvidas. O estudo das normas internacionais ocorreu internamente, pelo *controller* acompanhado de três pessoas-chaves do setor contábil, que posteriormente foram responsáveis por disseminar este conhecimento aos demais empregados que a executaram na prática.

Estes resultados demonstram relação intrínseca ao modelo de estruturação da empresa, voltada à modalidade mista (FAGUNDES et al., 2010). Conforme caracterização identificada na literatura e evidências fornecidas pela empresa, o processo de convergência intensificou a necessidade de integração entre os diversos setores e profissionais da empresa, tanto sob aspecto de gestão, como para o que se refere à discussão e aplicação das normas contábeis. Tal integração se reflete, portanto, como um achado da pesquisa.

## 4.2 Estratégia na adaptação e alterações no posicionamento estratégico da empresa

Muitas empresas, levadas pela complexidade das normas, utilizam como estratégia a contratação dos serviços de empresas especializadas, para auxiliar no processo de convergências às normas internacionais de contabilidade.

Jermakowicz e Tomaszewski (2006) apontam que 73% das empresas europeias pesquisadas, ao adotar as *IFRS* pela primeira vez, utilizaram nesse processo de conversão o treinamento e auxílio de peritos externos. Deste percentual de empresas, aproximadamente 57% utilizaram como peritos seus atuais auditores externos. Essa realidade não se configurou na empresa analisada, na qual o processo de conversão, como apresentado pelo *controller*, ocorreu por meio da formação do grupo de estudos, reforçando que “foi preciso muita leitura, boa interpretação, capacidade de absorver, digamos, essas novas informações com alta velocidade e também muita dedicação”.

Neste contexto, aponta-se para os aspectos de influência e independência exigida nos serviços de auditoria externa. Jermakowicz e Tomaszewski (2006) mencionam que o envolvimento dos auditores foi significativo para o conjunto de empresas analisadas, a ponto de representar um risco quanto ao envolvimento na preparação dos relatórios contábeis que seriam auditados pelas mesmas empresas de auditoria. O *controller*, quando questionado sobre o envolvimento da auditoria no processo de implantação, compartilha deste mesmo entendimento, destacando que:

[...] a auditoria externa não teve participação no processo de adaptação frente às novas normas [...] Se fôssemos envolvê-los no processo, isso poderia descaracterizar a independência. O papel da auditoria aqui é diagnosticar algo para os acionistas. O tratamento antes teria o caráter de consultoria, se tivéssemos acionado, teria conflito de interesse, não faria sentido. Por isso preferimos essa independência.

Quando questionado em relação à ocorrência de um possível aumento no custo em relação ao serviço de auditoria externa, o *controller* informou que:

[...] não, por que no escopo dos contratos que a maioria das auditorias fazem, está incluso a questão de atender as empresas de acordo com as normas estabelecidas no Brasil. [...] Se nós utilizássemos as palavras *IFRS*, eles iriam, possivelmente, nos cobrar algum valor adicional. Mas como nós adotamos a palavra de reivindicações da CVM, é como se fossem exclusivamente normas contábeis brasileiras, então está intrínseco no trabalho. Portanto, não tivemos nenhum custo adicional, ou qualquer tipo de alteração na relação com os auditores externos aqui.

Este relato ressalta novamente o aspecto contingencial envolvido no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. O *controller* elucida também que “o papel da auditoria para a empresa é simplesmente posterior, entregamos os relatórios, como o balanço, e eles vão analisar dentro dos padrões *IFRS*”. O *controller* frisa ainda que no processo de conversão “eles chegaram a analisar o sistema de informações, após as mudanças, mas tudo posterior”. Fica mantida, assim, a característica de independência da auditoria externa, o que representa uma estratégia da empresa em garantir aos acionistas esta característica intrínseca, em conferir a estes usuários um parecer de modo mais independente possível.

A empresa pesquisada é auditada por uma das empresas de auditoria considerada como *Big four*, o que de acordo com Chand e Patel (2008), tem contribuído para facilitar o processo de convergência, pois, essas empresas oferecem prestação de contas padronizada, serviços de consultoria, entre outros, que auxiliam para uma correta aplicação das novas normas financeiras. Porém, na empresa pesquisada isso não se confirmou, pois o *controller* deixou bastante claro que a auditoria não participou do processo de convergência.

Outra característica intrínseca ao posicionamento estratégico da empresa refere-se à governança corporativa. A empresa pesquisada enquadra-se no Novo Mercado de Governança Corporativa da BM&FBovespa, que segundo o IBGC, direciona para maior divulgação e transparência nas informações, indicando maior propensão em aderir e incorporar a estratégia de adesão às normas internacionais de contabilidade financeira. Segundo o *controller*, esse entendimento condiz com os seguintes benefícios

proporcionados pelas demonstrações nos padrões internacionais:

[...] como acionista, existe um grande benefício porque a clareza das informações faz com que o usuário tome a decisão mais correta, ele só tem a ganhar com isso. A empresa está mais clara no mercado perante as informações que ela tinha, porque antes tinha uma metodologia diferente do que é hoje. Hoje percebe-se que a preocupação é justamente na divulgação.

O *controller* relata ainda que houve “adaptação da empresa para divulgar mais informações, mais do que era no passado”, em função desse processo de harmonização das normas contábeis. Isso leva a uma compreensão dos impactos causados por este fator contingencial em relação à estratégia da empresa. Em que se destaca, os reflexos do processo de mudança no que se refere a ênfase na divulgação de informações, atrelada à governança corporativa, e o posicionamento da empresa quanto ao fato de manter a empresa de auditoria externa como emissora de opinião final, em função da independência no processo.

### 4.3 Alterações na tecnologia da empresa

Em relação às adaptações internas ocorridas na tecnologia da informação, em função do fator contingencial da adoção das normas internacionais de contabilidade, a empresa pesquisada percorreu uma trajetória peculiar.

O *controller* relata que “a mudança do sistema ocorreu em 2007, para a virada do ano de 2008, antes trabalhava-se com o sistema BAAN, hoje utiliza-se o sistema SAP”. Questionou-se então se a motivação para a troca do *software* se deu em função do processo de convergência das normas contábeis. Segundo o *controller*, não foi esse o motivo. A mudança ocorreu “[...] principalmente para fins gerenciais. Porém, o sistema já possuía todas as funções requeridas para as adaptações realizadas, não sendo necessário nenhum custo ou ação adicional para isso”. Ele comenta ainda que “hoje, qualquer parafuso movimentado no chão de fábrica é monitorado automaticamente no sistema. Então, essa troca de sistema veio mais para contribuir com a gestão da empresa”.

Com relação às adaptações às normas internacionais de contabilidade financeira e o novo *software* implantado em 2007, o *controller* descreve que “preparamos o sistema com as normas contábeis vigentes na época para depois ver as adaptações possíveis”.

Verifica-se na literatura o consenso geral quanto à complexidade e alcance das mudanças causadas pela adoção das normas internacionais de contabilidade nos sistemas de informação contábil (MCMANUS, 2009; BURNETT; FRIEDMAN; MURTHY, 2010; CUNHA et al., 2011;). Estas mudanças abrangem toda a estrutura da informação contábil da empresa, sistema central (espinha dorsal) e sistemas de suporte (BURNETT; FRIEDMAN; MURTHY, 2010).

Verificou-se na empresa as “adaptações possíveis” em seu sistema central (o SAP) e a necessidade de criação de um *software* específico, em decorrência da norma de ajuste a valor presente (CPC 12). O *controller* destaca, a complexidade e necessidade de um *software* auxiliar para o atendimento deste pronunciamento em específico “o sistema auxiliar faz um cálculo em cima da duplicata, é um programa que vê duplicata por duplicata acaba demorando muito tempo. Ainda mais pelo porte e movimentações da empresa”. O *controller* aponta ainda que esta adaptação representou um custo monetário para a empresa: “esse programa foi feito por um programador interno, então seria a mão de obra dele praticamente”.

Em relação à necessidade de *upgrade* de máquinas para suportar o *software*, o *controller* aponta que:

não precisa de uma máquina específica, porque hoje através de nosso *notebook* a gente aciona o servidor direto, mas é o consumo desse espaço em disco, que poderia estar disponível para outras coisas, então nós temos que destinar para isso. Hoje leva em torno de 14 horas para fazer o cálculo, para fazer um relatório com informações referentes ao ajuste a valor presente, por exemplo.

Com relação às adaptações do *software* SAP, Burnett, Friedman e Murthy (2010) mencionam que grandes empresas fornecedoras de Sistemas ERP, tais como a SAP, estão à frente da curva de conversão, tendo

como base de seus módulos as *IFRS*. Isso significa que já apresentam as complexas mudanças, acomodando novos requisitos de dados, novos requisitos de cálculos e requisitos de novas informações. Desta forma, a conversão para as empresas que possuem softwares destes fornecedores pauta-se em uma expressiva atualização do sistema.

Verifica-se neste quesito a adequação dos sistemas de informação da contabilidade como um fator contingencial interno, impactado pela implantação das normas de contabilidade financeira, contribuindo para o enfoque contingencial do assunto.

Partindo da concepção apresentada por Donaldson (1999), de que um ou vários fatores contingenciais (regulamentação da Lei nº 11.638/2007) possuem associação com alteração em fatores estruturais internos (estrutura organizacional, estratégia e tecnologia), constatou-se que as alterações nas normas de contabilidade configuraram-se como um importante fator contingencial na empresa pesquisada.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi identificar quais foram as alterações internas que ocorreram em uma grande empresa de capital aberto localizada na região Sul do Brasil, em virtude da convergência internacional das normas contábeis sob a ótica da teoria da contingência. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados, obtidos com aplicação de entrevista semi-estruturada, realizada no mês de setembro de 2011 com o *controller* da empresa, que foi o coordenador e responsável pela implantação das normas internacionais de contabilidade na empresa.

As questões da entrevista semi-estruturada foram fundamentadas nos estudos de Jones e Higgins (2006), Jermakovicz e Tomaszewski (2006), Chand e Patel (2008), McManus (2009), Navaes (2010) e Burnett, Friedman e Murthy (2010), com objetivo de verificar reflexos em relação à: estrutura (aspectos mecanicistas/orgânicos, treinamento e qualificação de pessoas e processos); estratégia (planejamento, auditoria, posicionamento no mercado); e tecnologia (sistemas e tecnologia da informação).

Em relação à estrutura, primeiro aspecto analisado, os resultados demonstraram que a empresa possui características estruturais tanto mecanicistas, quanto orgânicas. Observou-se uma predominância do aspecto mecanicista, em função da descrição do *controller* quanto à burocratização no processo de implementação das normas, por exemplo. No entanto, apresenta-se também a necessidade de integração entre os diversos setores que geram e utilizam as informações contábeis, remetendo a mudanças neste aspecto, voltando-se ao aspectos de estrutura orgânica.

Quanto à característica de impactos em setores e processos, não se constatou a necessidade de reorganização de espaços físicos, tanto no setor contábil, como em outros setores, não refletindo o abordado por McManus (2009), de que as normas internacionais podem impulsionar as empresas a reverem o desenho organizacional.

No entanto, mostrou-se impactante no sentido comportamental, por exigir um posicionamento mais participativo da contabilidade junto aos demais departamentos e áreas de conhecimento da empresa. Tal fato ocorreu tanto na busca por informações, junto aos engenheiros técnicos para avaliação dos bens do imobilizado, por exemplo, como dando suporte ao setor de vendas, frente às mudanças nos processos em função da adoção do CPC 30, que abrange as receitas.

Em relação ao treinamento e qualificação, verificou-se que ocorreu internamente, no próprio local de trabalho, por meio de uma equipe coordenada pelo próprio *controller*, que ficou responsável por estudar e interpretar as novas normas juntamente com uma equipe de mais três pessoas. Estes indivíduos foram os responsáveis em repassar o conhecimento aos demais funcionários. No entanto, o processo não foi simples, o *controller* informou que foi preciso muita leitura e dedicação da equipe.

No tocante à estratégia, segundo aspecto pesquisado, percebeu-se a preferência pela formação de uma equipe de estudos, a partir de um cronograma de implantação, demonstrando que ocorreu um importante planejamento, que contribuiu e facilitou a adequação às normas. Reforça-se que este grupo de estudos era formado por empregados da própria empresa, ou seja, não houve a contratação de empresas de consultoria.

No que diz respeito à auditoria, o *controller* deixou bastante claro que não houve envolvimento no processo de implantação. Segundo ele, o papel da auditoria é posterior. Eles entregam os relatórios e a auditoria

“analisa dentro dos padrões *IFRS*”. Ainda de acordo com o *controller*, a empresa prefere manter, de forma bastante clara, a característica de independência da auditoria externa, o que representa, segundo ele, uma estratégia da empresa em garantir aos acionistas um parecer mais independente sobre os seus relatórios.

Quanto ao quesito de estratégia de posicionamento da empresa frente ao mercado, verificou-se que a adoção das normas internacionais de contabilidade incentivou a maior divulgação de informações por parte da empresa.

O último aspecto pesquisado, contingente às normas internacionais, foi a tecnologia. Nesse aspecto, o *controller* relatou que a empresa alterou seu sistema de informações no ano de 2007 para a virada do ano de 2008, no entanto, o principal motivo dessa alteração foi gerencial. Na época, o sistema foi implantado com as normas então vigentes no país. As adaptações às normas internacionais de contabilidade ocorreram posteriormente, durante o processo de implantação. O *controller* ressalta que todo o processo ocorreu neste sistema atual. No entanto, o CPC 12, que delimita o ajuste a valor presente, em virtude do grande volume de cálculos necessários, levou a empresa a desenvolver internamente um software em separado, capaz de realizar estes cálculos sem sobrecarregar o sistema principal. Após a análise dos fatores contingenciais estrutura, estratégia e tecnologia, conclui-se que, na empresa pesquisada, as alterações nas normas de contabilidade financeira configuraram-se como um importante fator contingencial. A adoção das normas contábeis internacionais resultou em alterações na estrutura, por meio de treinamento e qualificação de pessoas e processos; na estratégia, a partir do planejamento e auditoria; e na tecnologia, com a adaptação e desenvolvimento de sistemas de informação utilizados pela empresa.

Como limitação deste estudo, menciona-se a escolha de uma única empresa. Em decorrência disso, não foi possível realizar comparação entre organizações. Destaca-se, assim, que os resultados não podem ser generalizados. Outra limitação refere-se ao fato do estudo ser realizado em um único ano, impossibilitando a verificação de tendências ou evolução. Além disso, não foi possível também ter acesso a outros colaboradores da empresa, o que leva esse estudo a retratar a visão apenas de seu *controller*. No entanto, apesar das limitações deste trabalho, o tema pesquisado é relevante e não invalida os resultados obtidos, que podem servir como referência para estudos posteriores, principalmente pela aplicação de novas abordagens teóricas e metodológicas. Como citado na introdução deste estudo, há diversas pesquisas que tratam dos efeitos da adoção das *IFRS*, geralmente estudos quantitativos, direcionados para a qualidade da informação contábil e efeitos nos preços das ações. Este estudo procurou contribuir com outra abordagem, com um olhar para o processo dentro das organizações, com uma visão mais qualitativa do processo. Para pesquisas futuras, sugere-se identificar os impactos da adoção das normas contábeis internacionais em empresas de outros setores, inclusive com estudos comparativos entre setores, além de utilizar outros períodos de tempo, a fim de identificar tendências ou evoluções.

## REFERÊNCIAS

ALVES, M. C. G.; ANTUNES, E. C. Implementação das Normas Internacionais de Relato Financeiro na Europa – Uma análise dos casos Polaco e Português. *Revista Del Institutio Internacional de Costos*, v. 6, p. 29-48, 2010.

AMPOFO, A. A.; SELLANI, R. J. Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): implications for the harmonization of accounting standards. *Accounting Forum*, v. 29, p. 219–231, 2005.

ARMITAGE, S.; MARSTON, C. Corporate disclosure, cost of capital and reputation: evidence from finance directors. *The British Accounting Review*, v. 40, n. 4, p.314–336, 2008.

ARMSTRONG, C. S.; BARTH, M. E.; JAGOLINZER, A.; RIEDL, E. J. Market Reaction to the Adoption of *IFRS* in Europe. *The Accounting Review*, v. 85, n. 1, p. 31-61, 2010.

- BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, v. 42, p. 272–304, 2007.
- BELKAOUI, A.; ALNAJJAR, F. Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order. *Review of Accounting and Finance*, v. 3, n. 3, p. 130–144, 2006.
- BEUREN, I. M.; KLANN, R. C. Análise dos reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidência contábil de empresas inglesas listadas na LSE. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2008.
- BRASIL. *Lei nº 11.638*, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm). Acesso em: Set. 2010.
- BURNETT, R. D.; FRIEDMAN, M.; MURTHY, U. IT: What's the Impact of IFRS? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, July/August 2010.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. *The management of innovation*. London: Tavistock, 1961.
- CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org.) *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1997.
- CALIXTO, L. Análise das Pesquisas com Foco nos Impactos da Adoção do IFRS em Países Europeus. *Contabilidade Vista e Revista*, v. 21, n. 1, p. 157-187, 2010.
- CASTRO, M. L. Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 1., 2001, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2001.
- CHAND, P.; PATEL, C. Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, v. 24, p. 83-92, 2008.
- CHANDLER, A. D. *Strategy and Structure: chapter in the history of the industrial enterprise*: Massachusetts: The M.I.T. Press, 1962.
- CHOI, F. D. S.; FROST, C. A.; MEEK, G. K. *International accounting*. 4th ed. New Jersey: Prentice-Hall, 2002.
- CPC. *Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/>. Acesso em: 25 Out., 2011.
- CUNHA, P.R.; PAMPLONA, S.; BEUREN, I. M.; KLANN, R. C. Compliance of the asset control software to the precepts of CPC 27 and ICPC 10. In: CONTECSI, 8., 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo: CONTECSI, 2011. CD-ROM.
- DASKE, H. Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP – have the expected cost of equity really decreased?, *Journal of Business Finance & Accounting*, v. 33, n. 3/4, p. 329-73, 2006.

DASKE, H.; HAIL, L.; LEUZ, C.; VERDI, R. Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, v. 46, n. 5, p. 1085-142, 2008.

DONALDSON, L. *Teoria da contingência estrutural*. Trad. Marcos Amatucci. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia & NORD, Walter R. Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

ELSAYED; M. O.; HOQUE, Z. Perceived international environmental factors and corporate voluntary disclosure practices: An empirical study. *The British Accounting Review*, v., n. 42, p. 17-35, 2010.

FAGUNDES, J. A.; PETRI, M.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.; SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade*, v. 26, n. 78, 2010.

FLOWER, J. *European financial reporting*. Palgrave, 2004.

HASSABELNABY, R. H.; EPPS, W. R.; SAID, A. A. The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study. *Critical Perspective in Accounting*, v. 14, p. 273-292, 2003.

HUNG, M.; SUBRAMANYAM, K. R. Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany. *Review of Accounting Studies*, v. 12, p. 623-657, 2007.

JERMAKOWICZ, E. K.; GORNIK-TOMASZEWSKI, S. Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 15, p. 170-196, 2006.

JONES, S.; HIGGINS, A. D. Australia's switch to international financial reporting standards: a perspective from account preparers. *Accounting and Finance*, v. 46, n. p. 629-652, 2006.

JUNQUEIRA, E. R. *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, 2010.

IASB. *International Accounting Standards Board*. Disponível em : <http://www.iasb.org/>. Acesso em 25 Out. 2011.

KHANNA, T.; PALEPU, K.; SRINIVASAN, S. Disclosure practices of foreign companies interacting with U.S. markets. *Journal of Accounting Research*, v. 42, n. 2, p. 475-508, 2004.

KLANN, R. C. *Impactos das Diferenças de Normas Contábeis Brasileiras, Americanas e Internacionais em Indicadores de Desempenho de Empresas*. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2007.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. *Administração: princípios e tendências*. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2001.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Homewood, Ill, 1967.

LEMES, S.; SILVA, M. G. A Experiência de Empresas Brasileiras na Adoção das IFRS. *Contabilidade Vista e Revista*, v. 18, n. 3, p. 37-58, 2007.

MACMANUS, K., *IFRS Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade e da lei 11.638/07 no Brasil aspectos práticos e contábeis relevantes*. 2 ed. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

MARTINS, E.; MARTINS, V.; MARTINS, E. Normatização contábil: ensaio sobre a evolução e papel do CPC. RIC/UFPE: *Revista de Informação Contábil*. Vol. 1 nº. 1 p. 7-30, set/2007.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria no Banco do Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2004.

MURPHY, A. B.. The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices. *The International Journal of Accounting*, v. 35, n. 4, p. 471-493, 2000.

NAVAES, B. M. P. L. *Hamonização das Normas Contábeis pela Aderencia à Lei 11.639/2007 e a MP 449/2008 em Empresas Multinacionais e do Setor Público: Um Estudo de Múltiplos Casos*. 2010 Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

NIYAMA, J. K. *Contabilidade Internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus*, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1998.

STOLOWY, H., e JENY-CAZAVAN, A. International accounting disharmony: The case of intangibles. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, v. 14, 2001.

WEFFORT, E. F. J. *O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. São Paulo: Atlas, 2005.

WOODWARD, J. *Industrial organization: theory and practise*. Londres: Oxford University Press, 1965.

YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.