

PRINCIPAIS ALTERAÇÕES INTERNAS EM UMA EMPRESA DE CAPITAL ABERTO: UM ESTUDO DO IMPACTO DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL SOB A ÓTICA CONTINGÊNCIAL

Franciele Beck

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Regional de Blumenau – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC
Telefone: (47) 3321 0565 E-mail: fbeck@al.furb.com

Geovanne Dias de Moura

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração
da Universidade Regional de Blumenau – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC
Telefone: (47) 3321 0565 E-mail: gdmoura@al.furb.br

Roberto Carlos Klann

Doutor em Ciências Contábeis e Administração e
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Regional de Blumenau – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC
Telefone: (47) 3321 0565 E-mail: rklann@furb.br

Francisco Antônio Bezerra

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Regional de Blumenau – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC
Telefone: (47) 3321 0565 E-mail: fbezerra@furb.br

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. 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 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 alterações nas normas de contabilidade financeira configuraram-se como um importante fator contingencial, que resultou em alterações na estrutura (mecanicista/orgânica, treinamento e qualificação de pessoas e processos); estratégia (planejamento, auditoria e posicionamento no mercado); e tecnologia (sistemas e tecnologia da informação) da empresa pesquisada.

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

Área Temática: Contabilidade para Usuários Externos.

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 harmonização contábil.

Neste sentido, a harmonização contábil, segundo Weffort (2005, p. 21), trata-se de “[...] 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 reduzir custos na elaboração dos relatórios contábeis, a 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 harmonização, tomando como base às normas do *International Accounting Standards Board* (IASB), tem se desenvolvido significativamente nos últimos anos. Dentre as ações brasileiras que visam tal harmonização, 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 harmonização 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 novas normas de contabilidade, 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 harmonização contábil e seus impactos sobre a comparabilidade e a transparência das demonstrações financeiras, também 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.

A convergência contábil internacional apresenta uma série de desafios para as empresas envolvidas, seus administradores, auditores, contadores e todos os usuários das demonstrações financeiras, por isso merece investigações. 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 às sociedades anônimas e limitadas de grande porte, 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 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 HARMONIZAÇÃO 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 mostraram-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 Bardu (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 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 *The 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, que atualmente é representado pelo ex Chefe do Departamento de Regulação do Sistema Financeiro do Banco Central do 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 deve-se, principalmente, porque em 2002 a União Europeia (UE) obrigou as 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 (BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (FIPECAFI) (USP) e Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), sendo convidadas a participar das deliberações representantes dos seguintes órgãos: Banco Central do Brasil (BCB), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal (RF), 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.

3 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, p. 108, 1999).

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) aduz 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 descreve-se um dos estudos pioneiros, o de Burns e Stalker (1961). Os autores pesquisaram 20 empresas inglesas no ano de 1960, por meio de entrevista estruturada, realizada com executivos e assessores e perceberam que uma variável ambiental externa (estabilidade ou instabilidade do mercado) refletia-se na estrutura (mecânica ou orgânica) das empresas da amostra.

Burns e Stalker (1960) 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 diversas pesquisas

(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).

4 ALTERAÇÕES INTERNAS PROVOCADAS PELA HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL

Os estudos desenvolvidos por Jones e Higgins (2006), Jermakowicz e Tomaszewski (2006), Navaes (2010) e McManus (2009) 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) [...].

Jermakowicz 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 empresas 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 IFRS.

Discutiram 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 implementação não ocorre apenas pelo cumprimento legal, os benefícios são mais perceptíveis e os custos da transição aceitos com maior facilidade. Concluíram também que a falta de orientação e planejamento na implementação e interpretação uniforme são os principais desafios.

McManus (2009) escreveu sobre a Lei nº 11.638/07 e as normas internacionais emitidas pelo IASB e 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 e que alguns destes efeitos comerciais necessitarão de especial atenção, menciona ainda, 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 estavam sendo implantadas 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 mais bem preparadas neste processo de convergência, pois antes mesmo da imposição deste novo normativo no Brasil, já aplicavam estas normas. A autora menciona ainda que no processo de adaptação exista uma grande dificuldade a ser enfrentada pelas companhias brasileiras que estão pela primeira vez implementando esta legislação. Informa 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 estrutura organizacional (mecanicista/orgânica), processos (JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006; MCMANUS, 2009) e o 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 e HIGGINS, 2006; JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006) e no posicionamento da empresa no mercado (JONES; HIGGINS, 2006; MCMANUS, 2009).

Tecnologia: Principalmente nos sistemas e tecnologia da informação (JONES; HIGGINS, 2006; JERMAKOVICZ; TOMASZEWSKI, 2006; MCMANUS, 2009; NAVAES, 2010).

Estes itens apontados como variáveis de estudos 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 as normas internacionais de contabilidade.

5 METODOLOGIA

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, e 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, trazendo maior confiabilidade na coleta dos dados em estudos de caso (YIN, 2005, p. 92). 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), Navaes (2010), McManus (2009) e Burnett; Friedman, e Murthy (2010), para identificar as alterações internas que ocorreram na empresa com as alterações nas normas de contabilidade, sob a ótica da teoria da contingência, conforme apresentado no Quadro 1.

Categorias de análise	Descrição	Fonte	Questões
Alterações na Estrutura: – Mecanicista/orgânica – Processos – Treinamento/qualificação	Apontar os impactos causados pela adoção as normas internacionais de contabilidade na estrutura da empresa. Especificamente em sua organização hierárquica, integração de setores, processos internos, e necessidade de treinamento de empregados.	Jones e Higgins (2006); Jermakovicz; Tomaszewski (2006); Chand e Patel (2008); Navaes (2010); McManus (2009)	1 à 10
Alterações na Estratégia: – Planejamento – Auditoria – Posicionamento no mercado	Verificar a estratégia adotada pela empresa para adaptar-se às normas internacionais de contabilidade. Uso ou não de empresa que presta auditoria no processo de convergência. Verificar os impactos da adoção dessas normas na estratégia da empresa.	Jermakovicz e Tomaszewski (2006); Jones e Higgins (2006); Navaes (2010); McManus (2009);	11 à 22
Alterações na Tecnologia – Sistemas – Tecnologia da Informação	Levantar os possíveis impactos causados a tecnologia da informação e sistemas da empresa em virtude da adoção as normas internacionais de contabilidade.	Jones e Higgins (2006); Jermakovicz; Tomaszewski (2006); Navaes (2010); McManus (2009); Burnett, Friedman, Murthy (2010)	23 à 30

Quadro 1: Roteiro de formulação da entrevista

Fonte: elaborado pelos autores.

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.

6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

No presente estudo, foram verificadas 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, conforme aspectos pesquisados pelos autores pioneiros da Teoria da Contingência (Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965) e Lawrence e Lorsch (1967)). Neste sentido, estes aspectos serão descritos na sequência de acordo com os relatos e entendimentos do *Controller* da empresa pesquisada.

6.1 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 eu comecei com o estudo para o projeto de adaptação na empresa. Em 2009 eu comecei a coordenar uma equipe de três pessoas”, sendo que “iniciamos com a leitura das normas e depois seguimos para as interpretações, montamos um cronograma, porque nós tínhamos a relação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com os estudos prévios que estavam em tramitação”.

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 passamos para uma comissão, pois cada ação da contabilidade está associada à comissão de controladoria”. Esse comentário traz contribuições quanto à estrutura organizacional da empresa e o *controller* segue informando que:

[...] 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, apresentando características tanto mecanicistas, quanto orgânicas. O aspecto mecanicista, verificado durante o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, é 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, pois, 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, estruturas burocráticas juntamente com a especialização possibilitando a criação de cargos ocupados por

especialistas, leva a um entendimento mais mecanicista.

Já a característica orgânica verificada refere-se à discussão de um tema comum em uma comissão, o que demonstra, de acordo com o 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, nessas mudanças de procedimentos 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 e não só da área contábil, porque somos chamados em qualquer área, custos, vendas principalmente, porque nós cuidamos da parte tributária, compras, as decisões de compras em novas unidades, ou fazemos o orçamento aqui dentro, então temos uma gestão participativa em cada área dentro da empresa, cada centro de custo que reflete, [...] comparado há dez anos atrás, a área contábil avançou muito, mas muito mesmo, não só por causa de IFRS, mas pela evolução mesmo.

Trazendo 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 eu poderia dizer da gestão da empresa foi eles terem mais clara essas informações, divulgar de forma mais clara as informações também e com certeza um pouco mais de, digamos, de controle que eles possuem, então, assim, se for falar de uma Sarbanes, ou em IFRS, isso vem de encontro a você ter controles internos um pouco melhores, aprimorados cada vez mais.

Quanto 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, “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 na fala do *controller* a interação necessária da contabilidade com outros segmentos da empresa, em virtude do cumprimento do CPC 27, por exemplo, 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. Então ela fez todo um laudo para nós, e nós entramos bem por bem e adaptamos o valor a nova taxa de durabilidade do item, agora, a cada dois anos praticamente nós vamos fazer. Um ano provavelmente interno, porque nós temos 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, em que 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, então 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”.

Questionou-se também como ocorreu o treinamento dos colaboradores, frente às mudanças das normas internacionais de contabilidade. Segundo o *Controller*, “não contratamos consultoria para desenvolver o trabalho, foi totalmente feito por nós aqui”. O 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 que eu coordenei foram disseminando o conhecimento para os demais”. O *controller* reforça ainda que não foi necessária a contratação de novos funcionários com conhecimento em IFRS, para o processo de implantação e 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 executaram na prática.

6.2 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 que estavam adotando 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 externos seus atuais auditores externos. Essa realidade não se configurou na empresa analisada, na qual o processo de conversão, como apresentado anteriormente pelo *controller*, ocorreu por meio da formação do grupo de estudos, reforçando que “foi preciso muita leitura, capacidade boa de interpretação, capacidade de absorver, digamos, essas novas informações com alta velocidade e também muita dedicação”.

Neste contexto 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 envolver no processo, isso poderia descaracterizar a independência. O papel dela aqui é diagnosticar algo para os acionistas depois. 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.

O *controller* ressaltou também que “o papel da auditoria para nós aqui, é simplesmente posterior, nós entregamos os relatórios, como o balanço, e eles vão analisar dentro dos padrões IFRS”, frisando ainda que no processo de conversão “eles chegaram a analisar o sistema de informações, após as mudanças, mas depois também, 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 totalmente independente.

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 pesquisa, 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 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 eu tome a decisão mais correta, e com certeza a empresa mesmo, falando pela empresa, eu posso dizer que o benefício é o mesmo que o do acionista, você se sente mais transparente, porque você só tem a ganhar com isso, porque ela está mais clara no mercado perante as informações que ela tinha, porque antes tinha uma metodologia diferente do que é hoje. Hoje a gente percebe que a preocupação é justamente na divulgação.

O *Controller* relata ainda que há “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. Além disso, quando a estratégia da empresa apresenta-se em consonância ao nível de governança, auditoria externa *expertise* e independente, os impactos podem ocorrer, no entanto, com proporções não tão acentuadas.

6.3 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 financeira, a empresa pesquisada percorreu uma trajetória peculiar.

O *Controller* relata que “a mudança do nosso sistema ocorreu em 2007, para a virada do ano de 2008, antes trabalhávamos com o sistema BANN, hoje nós trabalhamos com o sistema SAP”. Questionou-se então se a motivação para a troca do *software* se deu em função do processo de harmonização das normas contábeis. Segundo o *controller*, não foi esse o motivo. A mudança ocorreu “[...] principalmente para fins gerenciais mesmo. Porém, o sistema já possuía todas as funções necessárias 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 já cai no sistema automaticamente. Então esse sistema veio mais para contribuir mesmo 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).

Verificaram-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, em que o *Controller* destaca quanto o desenvolvimento e processamento de dados: “desenvolvimento do programa de ajuste” justamente “Para você coletar as informações. O que eu destaco muito é o caso do Ajuste a Valor Presente, porque ele faz um cálculo em cima da duplicata, e imagina um programa que vê duplicata por duplicata acaba demorando muito tempo. Ainda mais no tamanho da presente empresa”. O *Controller* aponta 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 dessa mão de obra, digamos 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, na verdade.

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.

Constatou-se na empresa pesquisada que a teoria da contingência confere suporte à explicação das adaptações internas realizadas e o seu respectivo impacto, frente à adoção das

normas internacionais de contabilidade. Partindo da concepção apresentada por Donaldson (1999), de que um ou vários fatores contingenciais (regulamentação Lei nº. 1.638/2007) possuem associação com alteração em fatores estruturais internos (estrutura organizacional, estratégia e tecnologia), estes estudos podem tomar como base a teoria da contingência.

7 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.

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 com demais departamentos e áreas de conhecimento da empresa, 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, interpretar juntamente com uma equipe de mais três pessoas. Estas três pessoas foram as 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 funcionários próprios da empresa, ou seja, a empresa não optou pela 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 somente 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 totalmente 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 maior divulgação de informações por parte da empresa.

O último aspecto pesquisado, contingente às normas internacionais, foi a tecnologia, em que o *Controller* relatou que a empresa alterou seu sistema no ano de 2007 para a virada do ano de 2008, no entanto, o principal motivo da alteração do sistema foi gerencial. Na época, o sistema foi implantado com as normas então vigentes no país, as adaptações às normas internacionais de contabilidade financeira 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. O relato do *Controller* vai ao encontro do que foi mencionado por Burnett, Friedman e Murthy (2010), de que empresas como a SAP estão à frente da curva de conversão nesse sentido, tendo em seus módulos as IFRS, facilitando o processo de convergência aos seus clientes.

Portanto, conclui-se que na empresa pesquisada as alterações nas normas de contabilidade financeira configuraram-se como um importante fator contingencial que resultou em alterações na estrutura (treinamento e qualificação de pessoas e processos); estratégia (planejamento e auditoria); e tecnologia (sistemas e tecnologia da informação).

REFERÊNCIAS

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

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.; BARDU, 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 evidenciação 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. 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, Tom; 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, Lex. **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, I11, 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.

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.

NAVAES, B. M. P. L. **Harmonização das normas contábeis pela aderência 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.

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.

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.

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.

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

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 practice**. Londres: Oxford University Press, 1965.