

CHANGES IN CONTROLLING WITH THE PROCESS OF CONVERGENCE TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Ilse Maria Beuren (Universidade Federal do Paraná, Paraná, Brasil) – ilse.beuren@gmail.com
Andréia Carpes Dani (Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina, Brasil) –
andreiapcarpesdani@gmail.com

The goal of this study is to identify changes resulting from the accounting convergence to the international accounting standards in Controlling, as an administrative body, in the role of the controller and in the accounting information systems of the company. A descriptive research with qualitative approach was conducted through a case study on a major manufacturer of electrical equipment, one of the largest in the industry worldwide. The questionnaire from the study of Angelkort, Sandt and Weinberger (2008), composed of seven categories of analysis and twenty open questions, was adapted for the interview with the controller and the accountant of the company. The survey results are consistent with those of Angelkort, Sandt and Weinberger (2008) in the following aspects: the adoption of IFRS resulted in using an integrated information system with data in accordance with the new standards requirements; the database of financial accounting has also stated being used by the controller; the controlling body has gained greater importance in the company due to intensive monitoring of the IFRS implementation process; the controllers had changes in their functions and will provide information to financial accounts, in addition to those provided to internal control and support decision-making. It is concluded that the approximation of the financial and managerial accounting is inevitable before the process of adopting international accounting standards, as well as its integration with the controlling.

Keywords: IFRS. Controlling. Controller. Information Systems.

MUDANÇAS NA CONTROLADORIA COM O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

O estudo objetiva identificar mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria, nela como órgão administrativo, no papel do controller e nos sistemas de informações contábeis da empresa. Pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa fabricante de equipamentos elétricos, uma das maiores do ramo em âmbito mundial. O questionário do estudo de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008), composto por sete categorias de análise e vinte questões abertas, foi adaptado para a entrevista com o controller e o contador da empresa. Os resultados da pesquisa coadunam com os de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008) nos seguintes aspectos: a adoção das IFRS implicou utilizar um sistema de informações integrado, com dados em conformidade às novas exigências normativas; o banco de dados da contabilidade financeira passou a ser usado também pela controladoria; o órgão controladoria ganhou maior importância na empresa, devido ao acompanhamento intensivo do processo de implementação das IFRS; os controllers tiveram modificações nas suas funções, passando a fornecer informações para a contabilidade financeira, além daquelas fornecidas ao controle interno e apoio à tomada de decisões. Conclui-se que a aproximação das contabilidades financeira e gerencial é inevitável diante do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade, bem como a sua integração com a controladoria.

Palavras-chaves: IFRS. Controladoria. Controller. Sistemas de Informações.

1 INTRODUÇÃO

A Controladoria assume cada vez mais uma posição preponderante no contexto administrativo das organizações. De acordo com Lourensi e Beuren (2011, p. 17), seu papel se destaca “ao prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa [...], dando apoio aos gestores no processo de tomada de decisão, ela contribui decisivamente para assegurar a continuidade das organizações”.

Para apoiar o processo decisório nas organizações, as informações precisam ser geradas considerando especialmente as características de tempestividade e utilidade. Lisbôa e Machado (2007) destacam que a controladoria na atualidade busca “fazer com que as empresas tenham capacidade de incorporar e processar em tempo real, um volume de informações nunca disponível anteriormente, envolvendo uma cadeia múltipla de fornecedores e clientes para a tomada de decisões”.

As informações disponibilizadas aos gestores, em particular as oriundas da contabilidade, estão sendo afetadas pelo processo de convergência contábil. Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) comentam que devido ao processo de adoção e difusão das normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IFRS*), houve a necessidade de adequação a novos procedimentos, no qual a controladoria, como parte integrante desse processo nas organizações, está sujeita a mudanças substanciais.

De forma restrita, as IFRS se relacionam aos sistemas de contabilidade financeira. Porém, de modo ampliado, elas têm um efeito duplo sobre a controladoria, inicialmente pela condução ao uso de sistemas de contabilidade integrados, em vez do modelo tradicional de contabilidade dupla, que trata separadamente a contabilidade gerencial da financeira. Em segundo lugar, estende o papel do *controller*, tornando-o um provedor de informações para a contabilidade financeira (ANGELKORT; SANDT; WEIßENBERGER, 2008).

A visão de que o sistema de contabilidade deve ser útil e servir a um grupo específico de usuários tem sido discutida e questionada. O entendimento é no sentido de que este grupo tem se modificado e se estendido a uma gama maior de usuários, devido principalmente a utilização de um sistema de contabilidade integrado. Procházka e Ilinitchi (2009) afirmam que é tempo de uma contabilidade para usuários e propósitos diferentes, que empregam várias técnicas integradas dentro das organizações.

Procházka e Ilinitchi (2009) argumentam que o processo de adoção das IFRS é um gatilho importante para a transição de sistemas integrados de contabilidade, devido ao foco no apoio à decisão para os investidores. Em consequência disso, a utilização das IFRS é considerada adequada para fins internos, para a tomada de decisões e efeitos de controle, e em segundo lugar, para dar mais confiabilidade das informações fornecidas pelos sistemas de contabilidade gerencial.

A integração das contabilidades financeira e gerencial para atender diversos grupos de interessados na contabilidade, sejam eles usuários internos ou externos, não é assunto pacífico na literatura. Segundo Procházka e Ilinitchi (2009, p. 1), pesquisas recentes indicam que a convergência da contabilidade financeira e gerencial tem emergido principalmente nos países desenvolvidos nas últimas décadas. As motivações para integração dos sistemas de contabilidade podem decorrer de avanços tecnológicos, pressões ambientais ou normativas.

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria de empresas? O estudo objetiva identificar mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria, nela como órgão administrativo,

no papel do *controller* e nos sistemas de informações contábeis da empresa.

A pesquisa se justifica pela necessidade de se realizar estudos que demonstrem quais são as mudanças ocorridas na controladoria e no papel do *controller* como consequência do processo de implementação das IFRS. O pressuposto é que a integração das contabilidades financeira e gerencial é viável a partir do princípio subjacente às IFRS da prevalência da essência econômica sobre a forma, o que denota possíveis aproximações de conceitos, formas de mensuração e de reportar fatos contábeis.

Uma pesquisa realizada no sentido de responder a essas inquietações, na qual se baseia este estudo, é a de Angelkort, Sandt, Weissenberger (2008). Os autores buscaram explorar a influência da IFRS sobre a eficácia da controladoria em países de língua alemã, na Áustria e Alemanha, com foco nas mudanças ocorridas na atuação do *controller* e nos sistemas de informações utilizado nas organizações.

Considera-se o estudo realizado por estes autores em países de língua alemã, bem como este estudo de caso aqui proposto, importantes na construção de um entendimento do impacto das IFRS dentro das organizações, em específico na controladoria. Sua relevância também se evidencia ao analisar a interação existente entre a contabilidade financeira e gerencial sob a ótica da implementação das IFRS.

Angelkort, Sandt, Weissenberger (2008) destacam que Ittner (2001) adverte sobre a falta de integração das pesquisas em contabilidade financeira e gerencial. Pesquisadores contábeis têm tratado esses campos como se fossem independentes, embora seja provável que estas escolhas não são independentes. É certo que sem uma maior integração da pesquisa em contabilidade financeira e gerencial, a compreensão das implicações, escolhas e execução da contabilidade interna e externa e sistemas de controle está longe de terminar.

Segundo Procházka e Ilinitchi (2009), as mudanças ocorridas em virtude do processo de adoção das IFRS podem ser vistas pelas empresas como uma oportunidade para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras para usuários externos e também para a comunicação interna das organizações. Depreende-se que o exposto justifica a relevância desta pesquisa e que difere do estudo de referência pelo ambiente diferente e também pela motivação para a integração em que se focaliza este estudo, a convergência contábil.

2 IMPACTO DA ADOÇÃO DAS IFRS NA CONTROLADORIA E NO PAPEL DO CONTROLLER

O processo de convergência às *International Financial Reporting Standards* (IFRS) do *International Accounting Standards Board* (IASB) tem sido a tônica de pesquisadores, órgãos reguladores da contabilidade e empresas, em âmbito mundial, nos últimos anos. A União Europeia passou a exigir das companhias abertas, estabelecidas em sua área de abrangência, a publicação a partir de 2005 das demonstrações contábeis consolidadas, com base nas IFRS. Diversos outros países passaram a adotar estas normas ou adapta-las.

No Brasil, o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade do IASB iniciou com a criação em 2005 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). A publicação da Lei nº 11.638/07, que alterou diversos dispositivos da Lei nº 6.404/76, foi outro evento importante para este processo, já que as empresas brasileiras em 2008 tiveram que seguir estes ditames, embora somente a partir de 2010 tenham sido obrigadas a publicar demonstrações contábeis consolidadas em IFRS.

O processo de convergência contábil requer adequações por parte das empresas, para que a divulgação das informações geradas atenda os diferentes usuários. A controladoria está sujeita a mudanças fundamentais, tendo em vista o acompanhamento desse processo nas organizações (ANGELKORT; SANDT; WEIBERGER, 2008). Os

autores destacam que a adoção das IFRS tem um duplo impacto na controladoria: internamente, emissão de relatórios gerados pelos sistemas de informações, com dados adaptados às IFRS; na perspectiva externa, sugerem que os dados estejam em conformidade com as mudanças trazidas pelas IFRS, por meio de um sistema integrado, utilizado pela controladoria.

Nesse contexto, pressupõe-se que a controladoria passe a ter suas funções voltadas também às necessidades informacionais dos usuários externos, devido ao acompanhamento direto do processo de convergência contábil. Os resultados do estudo de Weibnberger e Angelkort (2011) apontam que os sistemas de informações integrados possuem um impacto positivo sobre a controladoria e que as informações fornecidas pelos *controllers* são consistentes com os relatórios financeiros. Menezes e Riccio (2005) destacam que se deve considerar a ocorrência de mudanças internas e externas das organizações e o decorrente aumento da velocidade, flexibilidade e integração direta entre os usuários da informação contábil, e os consequentes impactos nos sistemas de gestão, controladoria e contabilidade.

Destaca-se ainda, que com o processo de convergência contábil, os *controllers*, tiveram modificações nas suas funções, especialmente naquelas consideradas tradicionais, como fornecimento de informações gerenciais, apoio à tomada de decisões dos gestores, controle e consultor interno. Sobrepõe-se uma outra função, em que os *controllers* se tornaram provedores de informações para a contabilidade financeira, assumindo assim uma co-responsabilidade nas demonstrações financeiras da empresa (ANGELKORT; SANDT; WEIBERGER, 2008; WEIBNBERGER; ANGELKORT, 2011).

O *International Group of Controlling (IGC)*, que reúne instituições de diversos países, busca configurar e projetar a atuação dos *controllers*, no sentido de se ter uma visão uniforme da profissão em âmbito internacional. O IGC salienta que a missão do *controller* se modificou com a adoção das IFRS, uma vez que houve um aumento significativo de tarefas, devido ao acompanhamento de relatórios financeiros, e auxílio na interpretação da nova normatização contábil (WEIßENBERGER, 2006).

No contexto brasileiro, verifica-se em pesquisa realizada por Gilio (2011), que o processo de convergência às normas internacionais por meio dos CPCs trouxe modificações para as empresas. Dentre estas, o autor destaca que a controladoria passou a observar maior utilização das informações da contabilidade financeira, no sentido de que a controladoria está efetivamente usando essas informações em seus relatórios e análises gerenciais.

Almeida (2011) salienta que a implementação dos CPC nas empresas brasileiras, gerou mudanças nas condutas do *controller*, devido às exigências correspondentes ao nível de divulgação das informações da empresa. Ressalta ainda que o processo de implementação das IFRS impactou na estruturação da controladoria das empresas, por onde a mesma precisou transitar durante os estágios do processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

Ao investigar o impacto da implementação das IFRS no Brasil, Verhagem (2011) observou que a área de controladoria acompanhou as mudanças trazidas pela nova normatização, apoiando outras áreas da empresa. A exemplo disso destaca a área de relações com investidores, no que tange a divulgação dos resultados para os *stakeholders*. Almeida (2011, p. 18) menciona que a controladoria passou a realizar e apoiar novas atividades, “como aplicação do valor justo, *impairment test*, ajuste a valor presente, custo atribuído, entre outras, que influenciarão nas informações geradas para o ambiente interno (gestores, funcionários, etc.) e ambiente externo da empresa (acionistas, fornecedores, clientes, etc.)”.

Depreende-se do exposto, que mudanças na controladoria e no papel do *controller* estão relacionadas com a integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, principalmente a partir da convergência contábil nas empresas às normas internacionais de contabilidade. Novas concepções, formas de mensuração e evidenciação aproximaram ambas as contabilidades, exigindo também sua integração com o órgão administrativo controladoria.

3 MUDANÇAS NOS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS COM A ADOÇÃO DAS IFRS

A tendência atual das empresas, principalmente as de grande porte, de descontinuar o uso de sistemas de informações internos separados, para adotar sistemas integrados, decorre em parte do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. O processo de convergência contábil trouxe a necessidade da controladoria das empresas associar as informações fornecidas pela contabilidade financeira e a contabilidade gerencial.

No entanto, de acordo com Angelkort e Weibenberger (2010, p. 4), diversos autores, como Jones e Luther (2005), Wagenhofer (2006), Ewer e Wagenhofer (2007), comentam que, “desde os anos 1990, um crescente número de empresas alemãs tem alterado seus sistemas contábeis, passando de sistemas não integrados para sistemas integrados, para melhorar a tomada de decisão e o controle”.

Depreende-se que a integração dos sistemas de informações contábeis, bem como da controladoria com a contabilidade financeira e gerencial, se apresenta como uma tendência nestes países, mesmo antes da convergência às IFRS. Embora os referidos países já tenham concluído o processo inicial de implementação das IFRS, vale lembrar que a obrigatoriedade de sua adoção ocorreu em 2005 na Europa.

É possível que ocorra maior aproximação das contabilidades financeira e gerencial ao utilizar um sistema de informações integrado, a partir da convergência às IFRS. Existem duas opções básicas para adequar o sistema de contabilidade gerencial no contexto da adoção das normas internacionais pelas organizações: os registros financeiros podem ser usados como um banco de dados para a contabilidade gerencial, atuando como um sistema integrado de contabilidade; ou a contabilidade gerencial pode basear-se em um sistema paralelo ao sistema com os registros da contabilidade financeira (ANGELKORT; WEIBENBERGER, 2010).

Lambert (2007, p. 265) comenta que a relação entre a contabilidade gerencial e financeira deve ser melhor entendida, devido ao fato de haver no âmbito conceitual uma quantidade razoável de sobreposições entre ambas. Porém, Procházka e Ilinitchi (2009) argumentam que em países em transição das normas, a contabilidade sofre influência da legislação fiscal, que prejudica a utilidade das demonstrações contábeis para tomada de decisões dos usuários externos, devido a fraqueza da regulação da informação financeira.

A implementação das IFRS tem como foco conferir maior qualidade, padronização e confiabilidade às informações financeiras. Desse modo, estas informações podem ser utilizadas pela controladoria de forma integrada com a contabilidade financeira e gerencial, como uma tendência intrínseca do processo de harmonização contábil. Procházka e Ilinitchi (2009) entendem que a coexistência da contabilidade gerencial e financeira é inevitável, até para diminuir o peso dos custos.

Neste sentido, as IFRS consideram também os princípios fundamentais da contabilidade gerencial. Assume-se assim, que as IFRS são normas condutoras da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial. Na Figura 1 apresenta-se o sistema duplo de contabilidade integrada com o advento da convergência às IFRS.

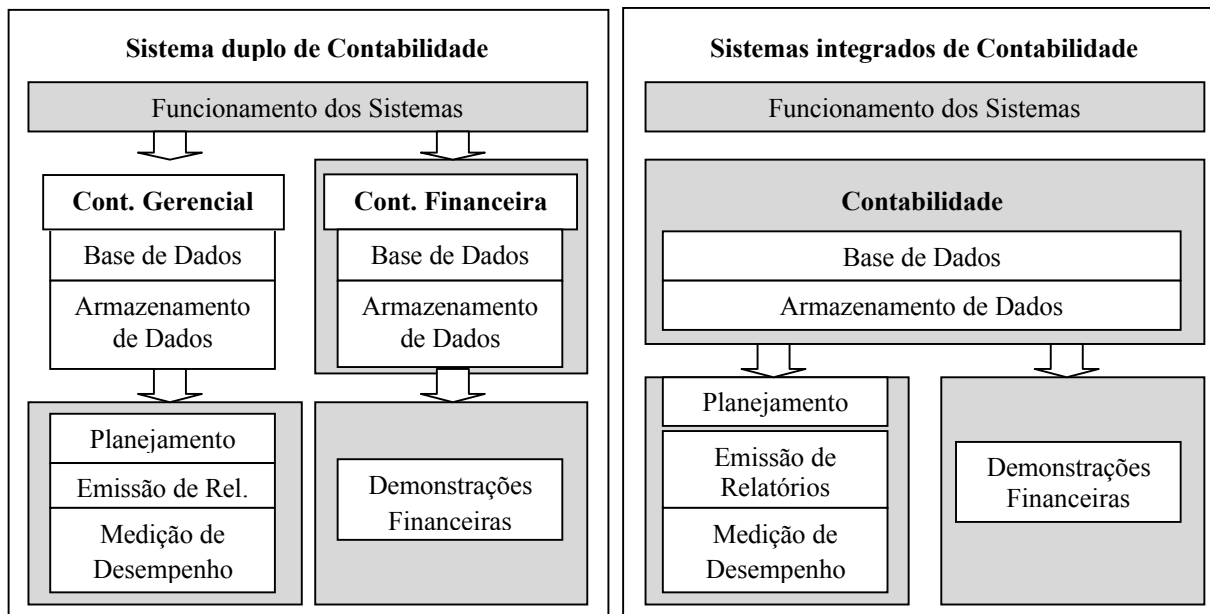


Figura 1 - Sistema duplo de contabilidade e sistema integrado
 Fonte: Adaptado de Angelkort, Sandt, Weiberger (2008, p.7).

Na Figura 1 observa-se um sistema duplo de contabilidade, formado pela contabilidade gerencial e a contabilidade financeira, no qual é possível verificar os elementos pertencentes a cada uma das áreas. Por desempenharem funções diferentes nas empresas, possuem diferentes elementos de apoio no desenvolvimento de seus processos.

A interdependência dos sistemas da contabilidade financeira e gerencial ocorre, conforme Hemmer e Labro (2008), por intermédio da existência de conexões de variáveis endógenas e relatórios contábeis. Os autores afirmam que essa dependência tem influencia na qualidade das informações geradas pelos sistemas de informação e, conseqüentemente, na tomada de decisões dos gestores.

A adoção das IFRS pode atuar como um elemento auxiliar, não apenas para o funcionamento dos processos, mas como um elo em comum, que atribui duplos benefícios e medidas à contabilidade e empresas como um todo. Pode-se citar mudanças tanto no aspecto financeiro ao agregar valor para a empresa, atraindo novos investidores, como no aspecto gerencial, de trazer mudanças nas funções do *controller* e auxiliar os outros departamentos.

4 ESTUDOS INTERNACIONAIS SOBRE IFRS *VERSUS* CONTROLADORIA

Neste tópico apresentam-se alguns estudos internacionais realizados sobre a Controladoria inserida no processo de convergência das normas internacionais. Destacam-se estudos que buscam verificar as mudanças advindas desse processo na contabilidade gerencial, bem como na controladoria, e também em relação a importância desse processo para se integrar os sistemas contábeis utilizados nas organizações.

Procházka (2009) investigou a evolução da contabilidade financeira da República Checa antes e após a adoção do IFRS. Constatou que a adoção das IFRS tem levado a uma maior interligação entre a informação financeira e relatórios internos no contexto da prática contábil, devido a necessidade de preparar as informações de acordo com as IFRS, que trouxe imposições com custos adicionais para as empresas. O autor inferiu também sobre a interação da contabilidade gerencial nesse processo de convergência às IFRS, afirmando

que “ as IFRS são consideradas úteis não apenas para usuários externos, mas também como uma base relevante para a comunicação interna, controle e tomada de decisão”.

Procházka (2009), partindo dessas considerações iniciais, definiu três questões para investigação: delinear as características básicas do sistema de contabilidade legal Checa; explorar a utilidade das demonstrações contábeis; e analisar outras informações elaboradas em conformidade com as IFRS, em comparação com as demonstrações financeiras. Concluiu que a adoção das IFRS afetou significativamente a implementação de sistemas de informação, além de ter demonstrado uma tendência de integração da contabilidade financeira e gerencial, tendo as IFRS como base para a tomada de decisões, até mesmo para usuários internos.

Angelkort e Weibenberger (2011) buscaram analisar o impacto de um maior nível de integração de sistemas de contabilidade sobre a eficácia da controladoria. Para isso, enviaram um questionário para uma amostra de 149 diades pesquisadas em 1.500 empresas alemãs. Para a análise dos dados foi utilizado o método de modelagem de equações estruturais. Os resultados não revelaram efeitos significativos dos aspectos técnicos da integração do sistema de contabilidade gerencial. Porém, foi observada influencia mediadora da contabilidade financeira sobre a eficácia da controladoria.

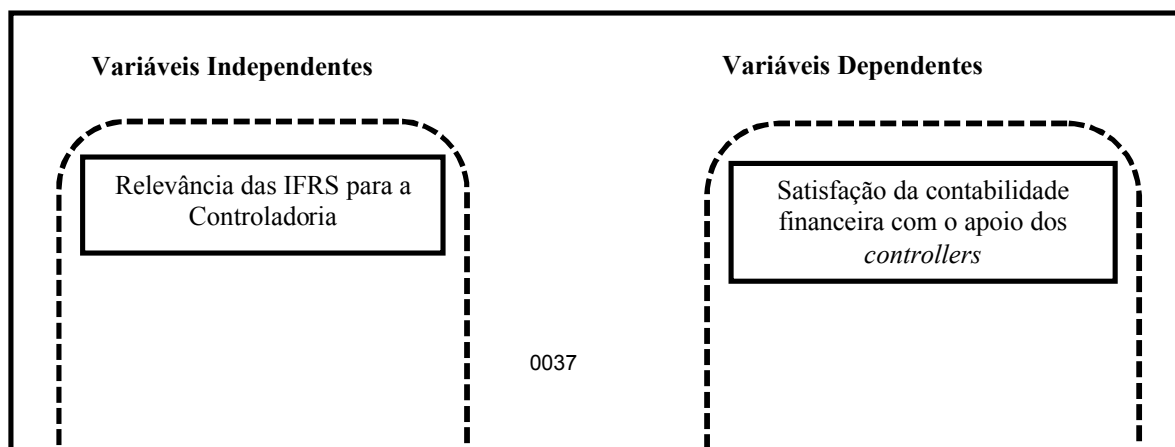
Os resultados sugerem que o relatório financeiro é uma importante propriedade do sistema de contabilidade gerencial do ponto de vista de gestão. Em suma, os resultados da pesquisa acrescentam uma nova consideração na discussão da integração das contabilidades financeira e gerencial, que se relaciona com a eficácia da controladoria. Neste sentido, os *controllers* devem manter uma conexão entre as informações contábeis fornecidas para decisões gerenciais e as informações da contabilidade financeira, buscando enfatizar esta ligação ao se comunicarem com os gestores.

Depreende-se dos estudos anteriores apresentados que relacionam a controladoria ao processo de convergência contábil, a importância da adoção das IFRS no que diz respeito a diversificados elementos integrantes desse processo, como: eficácia na atuação dos *controllers*; utilidade dos sistemas de informações gerenciais; auxílio na tomada de decisões dos gestores; e relação com a contabilidade financeira. Dessa forma, fundamentado nos achados destes estudos, infere-se a existência de aproximação da contabilidade financeira e gerencial por meio da adoção das IFRS pelas empresas pesquisadas.

5 DESCRIÇÃO DO ESTUDO DE ANGELKORT, SANDT E WEIBERGER (2008)

Angelkort, Sandt e Weiberger (2008) realizaram um estudo sobre o impacto das IFRS na controladoria, a partir de observações em países da língua alemã, buscando explorar a influencia das IFRS sobre a eficácia da controladoria nesses países, na Áustria e Alemanha.

Os autores realizaram o estudo utilizando um questionário, estruturado em escala Likert de sete pontos, de acordo com as cinco variáveis dependentes estabelecidas, com vinte questões em linha com as seis variáveis independentes, conforme demonstrado na Figura 2, em que consta a relação das variáveis utilizadas na pesquisa.



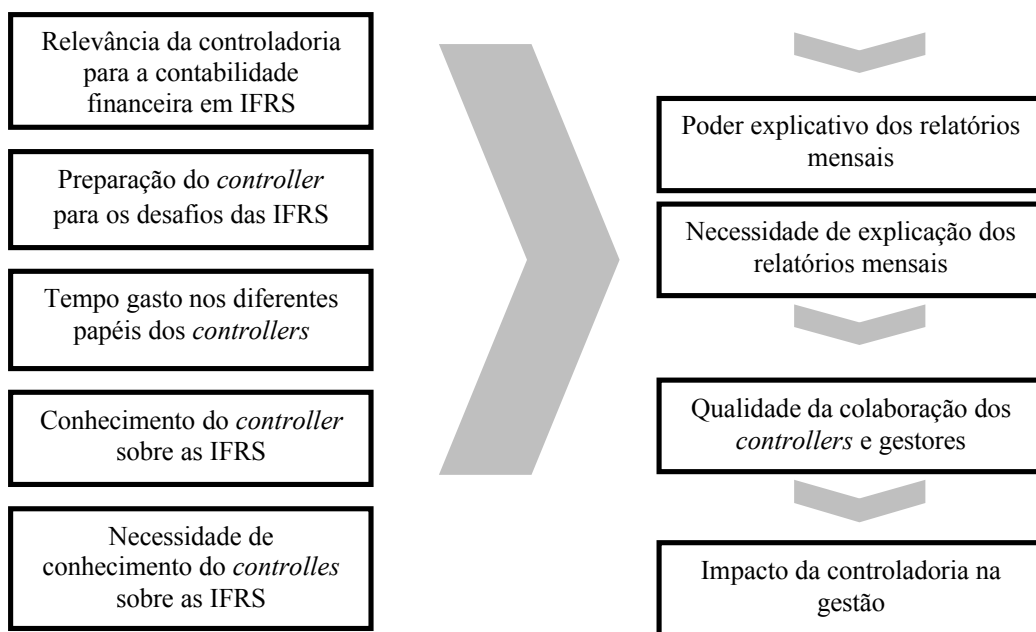


Figura 2 - Variáveis para analisar a eficácia da controladoria pautada em IFRS

Fonte: Angelkort, Sandt e Weiberger (2008, p. 23).

Enviaram questionários a 159 empresas na Áustria, que realizaram o processo de implementação das normas internacionais de contabilidade, por meio de uma abordagem que denominaram de tríade, onde foram entrevistados além dos *controllers*, os contadores financeiros e os gerentes gerais. Obtiveram respostas adequadas para análise de 51 *controllers* e 28 respostas dentro da abordagem tríade.

As variáveis independentes foram analisadas por meio de regressão, buscando verificar o seu impacto sobre as variáveis dependentes. A descrição dos resultados foi realizada seguindo primeiramente a ordem das questões derivadas das variáveis independentes, e num segundo momento apresenta uma análise relacionando os resultados dos grupos de variáveis independentes e dependentes.

Os resultados revelaram que sistemas integrados foram adotados na maioria das empresas que utiliza as IFRS, ainda que de forma parcial. Quanto ao papel dos *controllers*, encontraram indícios de que, além do seu papel de apoio interno, estes passaram a atuar como consultores de negócios. Também foi constatado que os *controllers* alocam uma quantidade considerável de seu tempo para o novo papel de prestador de informações ao departamento de contabilidade financeira. No entanto, longe de ser prejudicial ao papel de consultor de negócios, a análise demonstrou que o uso efetivo das IFRS tem impacto positivo nas variáveis de gestão e satisfação das informações.

6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

O delineamento metodológico desta pesquisa é do tipo descritivo e a pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa do problema. Vergara (1998, p. 45) aduz que a pesquisa descritiva “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno [...]. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

No que diz respeito ao estudo de caso, segundo Yin (2003, p. 21), deve-se

“preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”. O estudo de caso foi realizado em uma empresa de grande porte, maior fabricante mundial de motores elétricos e transformadores. Fundada em 1961, possui fábricas tanto no Brasil, com unidades de negócios e filiais estabelecidas por todo país, como no exterior, a partir do ano de 2000, quando se tornou uma multinacional, com a aquisição de novas fabricas.

Este conjunto de características exige da empresa que as contabilidades financeira e gerencial atendam de forma completa tanto usuários internos como externos. Outro aspecto considerado é que, devido ao tamanho da empresa, distribuição geográfica das unidades de negócios e descentralização da gestão, supõe-se elevado nível de integração dos sistemas contábeis na empresa. Pelos mesmos motivos, que já realizaram na íntegra o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Para a coleta dos dados, optou-se por apresentar uma abordagem díade, entrevistando dois agentes da empresa selecionada. Semelhantemente a abordagem *triade* realizada no estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), em que os autores focalizaram não apenas a gestão, mas também a perspectiva da contabilidade financeira ao estudo. Os autores consideram essencial obter a opinião dos contadores e gerentes gerais das empresas analisadas, para obter uma análise abrangente da Controladoria sob a ótica da adoção das IFRS, em relação as possíveis mudanças no papel dos *controllers*, bem como o uso generalizado de sistemas integrados de contabilidade.

A entrevista foi realizada com o *controller* e o contador da empresa em conjunto. Esta teve duração de 52 minutos, sendo gravada com autorização previa dos respondentes. A escolha dos entrevistados decorre da abordagem díade, em que se buscou ter tanto uma visão gerencial, por meio do *controller*, como também financeira, por meio das respostas do contador, sobre o impacto das IFRS na controladoria da empresa. Outro fator que influenciou na seleção dos entrevistados deve-se ao seu amplo e completo envolvimento durante o processo de implementação das normas internacionais de contabilidade, para que fosse efetiva sua concretização na empresa. Além das entrevistas, realizou-se a técnica de observação direta na unidade visitada, em que se pode verificar o desenvolvimento das atividades diárias da empresa, principalmente nos departamentos de controladoria e contabilidade.

Os dados foram coletados por meio de um roteiro de entrevista estruturado, adaptado do questionário do estudo de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008), composto por sete categorias de análise e vinte questões abertas. Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 180), na entrevista padronizada ou estruturada, “o pesquisador segue um roteiro previamente estabelecido, com perguntas predeterminadas, realizada de acordo com um formulário elaborado e efetuado com pessoas selecionadas de acordo com o plano”. O constructo da pesquisa, com as categorias de análise e questões investigadas, consta no Quadro 1.

Categorias		Questões de Investigação
A	Relevância das IFRS para a Controladoria	1- Como você avalia a importância das IFRS para a controladoria após a implementação realizada na empresa?
		2- Quais foram as principais mudanças trazidas pela implementação das IFRS?
B	Relevância da controladoria para a contabilidade financeira em IFRS	1- Como você avalia a importância das IFRS para a controladoria, no que se refere a sua aproximação com a contabilidade financeira, atualmente?
		2- O setor de controladoria passou a ter maior participação no processo de gestão da organização a partir da adoção das IFRS?
		3- Como você avalia a importância da controladoria para a contabilidade financeira, a partir da adoção das IFRS?
		4- Com a implementação das IFRS, houve uma aproximação da contabilidade gerencial com a financeira dentro da empresa?

C	Preparação do <i>Controller</i> para os desafios da implementação das IFRS	1- Como você considera a colaboração/participação do <i>controller</i> durante o processo de implementação das IFRS?
		2- Durante o processo de implementação das IFRS, foram necessárias mudanças no perfil? Quais?
		3- Quais foram as principais dificuldades encontradas pelo <i>controller</i> em relação a adoção das IFRS?
		4- Quais são os principais benefícios do ponto de vista do <i>controller</i> , trazidos pela adoção das IFRS para a organização?
D	Papel do <i>Controller</i> na empresa	1- Como você avalia sua atuação dentro da organização, em relação a implementação das IFRS?
		2- Houve mudanças em relação à participação do <i>controller</i> , no momento da empresa ser auditada?
E	Conhecimento do <i>Controller</i> sobre as IFRS	1- Como você avalia o seu conhecimento a respeito das IFRS e das mudanças ocorridas na legislação societária?
		2- Antes de 2010, você tinha conhecimento das mudanças trazidas pela harmonização contábil? Por que?
		3- Do seu ponto de vista, a legislação (IFRS - CPC) corresponde às expectativas da organização?
		4- A organização fornece cursos para atualização e capacitação dos profissionais que atuam na controladoria, sobre as normas internacionais?
F	Necessidade de conhecimento do <i>Controller</i> sobre as IFRS	1- Como você avalia a necessidade de ter conhecimento das IFRS?
		2- Como você avalia a necessidade de conhecimento das IFRS pelos gerentes das unidades de negócios?
G	Em relação ao Sistema de Informação utilizado	1- Houve mudanças no sistema de informações integrado utilizado na empresa, a partir da implementação das IFRS? Quais?
		2- A partir da implementação das IFRS, houve mudanças nos relatórios mensais apresentados a partir do sistema de informações integrado?

Quadro 1 - Constructo da pesquisa

Fonte: Adaptado de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008).

A pesquisa foi realizada no mês de junho do ano de 2011, período posterior a finalização da terceira etapa de implementação das IFRS no Brasil. Trata-se do primeiro ano de obrigatoriedade das publicações das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade, segundo a legislação vigente, o que permite uma análise inicial desse processo dentro das empresas brasileiras.

Na análise dos dados coletados, conforme recomendado por Marconi e Lakatos (2010), privilegiou-se a abordagem qualitativa. Martins e Théophilo (2007, p. 69) ressaltam que “em uma pesquisa qualitativa, não se busca comprovar evidências formuladas a priori. Os dados são analisados à medida que são coletados. Desse processo, formam-se ou consolidam-se abstrações”. Para a análise das entrevistas gravadas, foi utilizado como suporte o *software* Atlas.TI versão 6.2, como forma de codificação das respostas obtidas.

7 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresentam-se a descrição e análise dos dados coletados. As subdivisões seguem as categorias de análise expostos no constructo da pesquisa, baseadas na pesquisa de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008).

7.1 Relevância das IFRS para a controladoria

A percepção sobre a relevância das IFRS para a controladoria da empresa, do ponto de vista dos entrevistados, tanto do *controller* como do contador, foi semelhante. Ambos destacaram que, antes da implementação das IFRS era necessária a adaptação e ter o conhecimento de todas as regras das filiais, para ver qual seria a melhor forma de

aplicação. Hoje, com esse novo *know-how* a empresa possui uma única forma para passar essas informações, por meio da utilização de um sistema de informações integrado.

Em relação às principais mudanças trazidas pela implementação das IFRS, quando questionados, o *controller* e o contador responderam que:

a empresa sempre foi bem estruturada na área contábil, e com a implementação das IFRS não teve muitas mudanças no processo. De todas as normas (CPCs), a empresa aplicou 38, sendo que em algumas a empresa não se enquadra. Entre todas, a que chama a atenção é a dos financiamentos, em que as empresas precisam ser mais abrangentes nas suas explicações quanto a parte de derivativos, e deve-se fazer o quadro de sensibilidade em que o mercado aplica, um cálculo matemático que se demonstra, que não é muito difícil de fazer; e outro é o CPC 30, que se refere às receitas, reconhecimento de receitas, neste há um pouco mais de mudanças.

Os entrevistados ainda comentaram que houve mudança também em relação à depreciação. Apontaram que o grande impacto foi na reavaliação e não a mudança do critério de depreciação da empresa, conforme descrito a seguir:

a depreciação teve bastante impacto, pois trata também da reavaliação dos bens. No ano passado foi contratada uma empresa que fez a avaliação dos bens, e os bens foram registrados a valor de mercado no ativo. Em termos de balanço foi o maior impacto, chegou a dobrar o ativo, o maior impacto foi nos terrenos. Com isso veio a avaliação da vida útil econômica, que é a taxa de depreciação. A mesma empresa que fez a avaliação de mercado também fez o estudo de durabilidade. Pretendemos fazer estudos periódicos da avaliação da depreciação, adotando o método linear.

A percepção dos entrevistados coaduna com os achados do estudo de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008) no que concerne ao impacto da adoção das IFRS na controladoria. As convergências nas respostas dizem respeito a utilização de sistemas contábeis integrados, emissão de relatórios gerados pelos sistemas com dados adaptados as IFRS, além de estender as funções dos *controllers*, como provedores de informações financeiras e gerenciais.

O estudo realizado por Weibnberger e Angelkort (2011) vai além, acrescenta que a utilização de informações gerenciais atreladas aos relatórios financeiros pelos *controllers*, conduz a uma maior qualidade dos serviços prestados pela controladoria.

Questionou-se também se houve mudanças na estrutura do setor de controladoria (contratação de colaboradores, sistema de informações utilizado). Nesse aspecto teve consenso entre ambos, que “não houve mudança na estrutura da controladoria, com a contratação de mais funcionários, apenas treinamento com o pessoal para aperfeiçoamento. Algumas pessoas específicas estudaram para se aperfeiçoar sobre as normas”. Relataram que alguns funcionários participaram durante um período de dois dias de palestras em São Paulo, para ter uma visão geral do processo, sendo que o processo foi realizado internamente.

Em relação ao sistema de informações utilizado, os entrevistados consideram que este não foi alterado em função do processo de implementação das normas, mas sim devido a uma mudança interna anterior ao início do processo de adoção das normas. Em relação ao desenvolvimento de suas atividades (rotinas), os entrevistados responderam que:

mudou o desenvolvimento das atividades, devido ao acompanhamento das normas. Antes da implementação não era necessário, por exemplo, o acompanhamento da receita, depreciação. Hoje é preciso acompanhar mais de perto essas mudanças.

Fatores externos, como o processo de convergência contábil tem influenciado

modificações e adaptações internas no órgão controladoria, bem como na contabilidade das empresas de modo geral. Dentre esses fatores incluem-se a tecnologia da informação, novos instrumentos de gestão, mudanças no mercado, dentre outras, que vêm aumentando a integração direta entre os produtores e consumidores de informações. Menezes e Riccio (2005, p. 47) alertam que, “necessariamente, teria-se que chegar aos impactos causados junto aos sistemas de gestão e mais particularmente junto a Controladoria e a Contabilidade”.

7.2 Relevância da controladoria para a contabilidade financeira em IFRS

Quando os entrevistados foram questionados sobre a importância das IFRS para a controladoria, no que se refere a sua aproximação com a contabilidade financeira, inicialmente o contador respondeu que considera muito importante, pois os departamentos de controladoria, contabilidade financeira e gerencial já atuam em conjunto na organização, estas se unem diante do processo de implementação das IFRS.

Dessa forma não existe uma visão isolada das IFRS, esta visão não é única, pois a controladoria não atua num departamento isolado, mas em conjunto com os demais, não há segregação dos setores na organização. Do ponto de vista do *controller*, “a função da controladoria se perde, pois não há segregação das funções ou das pessoas, sendo que a controladoria compete com a contabilidade financeira”.

No que tange a participação do setor de controladoria no processo de gestão da organização a partir da adoção das IFRS, há consenso na opinião dos entrevistados, ao comentarem que:

sempre foi muito forte a participação da controladoria na gestão. Portanto a adoção das normas não mudou esse conceito, ou seja, manteve a aproximação. Em uma empresa deste porte, a controladoria e a contabilidade são ferramentas principais da administração, pois está todo dia interagindo e trabalhando.

Os entrevistados foram questionados também sobre como os entrevistados avaliam a importância da controladoria para a contabilidade financeira, a partir da adoção das IFRS. Neste aspecto foi ressaltada a atuação dos setores em conjunto no desenvolvimento das atividades dentro da organização.

Outra questão refere-se a relação da contabilidade financeira com a controladoria, para verificar se houve uma aproximação da contabilidade gerencial com a financeira dentro da empresa, com a implementação das IFRS. A resposta foi que “atuam em conjunto na empresa, dessa forma não há segregação, atendem as demandas dentro das segregações”. Resposta esta que confirma a aproximação da contabilidade financeira com a controladoria, à medida que extingue as segregações de cada setor dentro da empresa.

Diante das percepções apresentadas pelos entrevistados, cabe ressaltar que estudos internacionais confirmam que a adoção das IFRS trouxe modificações para os *controllers*, no que se refere às mudanças nas suas atividades. O destaque é que acrescentou uma outra função, além daquelas tradicionais, a de provedores da informação para a contabilidade financeira, atuando como co-responsáveis nas demonstrações financeiras da empresa (ANGELKORT; SANDT; WEIBERGER, 2008; WEIBNERBERGER; ANGELKORT, 2011).

7.3 Preparação do *controller* para os desafios da implementação das IFRS

Sobre a colaboração/participação do *controller* no processo de implementação das IFRS, os entrevistados responderam que houve dedicação do contador desde o ano de 2008 até meados de 2010, tanto no estudo da legislação, como na preparação do processo de implementação das normas. O contador foi o precursor do processo na empresa estudada.

Em 2009 foi formado um grupo de estudos, com a divisão de um tema para cada pessoa, e esta apresentava para o grupo maior o seu entendimento e aplicabilidade do assunto (pronunciamento específico). Após isso, o grupo elaborava uma proposta, que era apresentada à comissão de controladoria. Esta é a responsável por avaliar e aprovar as diretrizes, que posteriormente são adotadas como norma na empresa. A comissão de controladoria é formada pela própria controladoria, pelo setor jurídico, departamento financeiro, relação com investidores, tecnologia da informação e custos, totalizando 24 pessoas.

Conforme informado, o contador se dedicou durante meio período ao estudo das normas no ano de 2008, após isso, no ano de 2009, foram envolvidas 5 pessoas (analistas) com 2 horas diárias de estudo. A seleção das pessoas foi realizada pelo tempo de atuação na empresa, considerando experiência profissional e a atividade na empresa).

Quando questionados se foram necessárias mudanças no perfil do *controller* durante o processo de implementação das IFRS, o contador respondeu que:

não houve mudança no perfil do contador, *controller* e das pessoas envolvidas no processo. As pessoas já possuem um perfil de estarem sempre se atualizando. A empresa estimula e orienta os funcionários a estudarem, pois tanto na área contábil como na tributária, células de pessoas que acompanham a legislação tem esse hábito, e isso tornou mais fácil a leitura e estudo das normas.

Comentaram ainda que o perfil do contador (contabilidade) não só mudou pela implantação de normas, mas também pela integração do próprio sistema utilizado. Antes o contador era muito operacional e agora passou a ser mais analista, tanto com o novo sistema, como com as normas internacionais. Sobre o mesmo aspecto o *controller* respondeu que:

vários contadores do passado apenas registravam os lançamentos. Hoje o contador deve ser um especialista. Mudou o conteúdo da contabilidade, ela possui um valor totalmente diferente. Com mudanças no perfil das pessoas, o profissional precisa se adaptar a essa mudança.

Em relação ao sistema de informações, os entrevistados consideram que:

cabe ao contador ter a capacidade de analisar se o sistema está fazendo de forma correta ou não, exigindo conhecimento do contador sobre a cadeia integrada do início ao fim. O contador deve conhecer desde o processo de solicitação da matéria prima até o final do produto, ou seja, não basta conhecer apenas a contabilidade, deve conhecer também as áreas produtiva, vendas, compras, custos, RH, etc.

A respeito disso, Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p. 11) ressaltam que “a controladoria exerce um papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades”.

Quanto as principais dificuldades encontradas pelo *controller* em relação a adoção das IFRS, os entrevistados responderam que no início do processo de implementação foi a própria interpretação das normas, devido a uma linguagem diferente da utilizada na Lei nº 6.404/76. Após a primeira etapa, percebeu-se um progresso por meio da aprendizagem, da forma de interpretação das normas. No entanto, em muitos pontos esta ainda gerava dúvida e discussão, fase esta, em que o envolvimento do comitê teve grande importância.

Em relação aos benefícios do ponto de vista do *controller*, trazidos pela adoção das IFRS para a organização, foi destacado apenas a influencia na valorização do profissional dentro da organização. Todavia, foi descartado o benefício operacional.

7.4 Papel do *controller* na empresa

Quando os entrevistados foram questionados sobre o papel do *controller*, no tocante a avaliação de sua atuação dentro da organização com a implementação das IFRS, verificou-se na empresa pesquisada o *controller* auxilia a administração como consultor interno de gestão, bem como fornece informações ao sistema interno utilizado, além de fornecer as informações necessárias sobre a implementação das IFRS a outros setores, por exemplo o setor de contabilidade (financeira). Ainda sobre essa questão o *controller* destacou que:

todos os setores se encaixam, é uma atuação conjunta. A controladoria atua diretamente com os outros setores, ela tem essa vantagem por ser a fornecedora de informações para a tomada de decisões. A controladoria trabalha com informações verdadeiras, ciente de que qualquer informação desvirtuada prejudica a tomada de decisões. A profissão passou a ser mais valorizada, a administração questiona o departamento de contabilidade e controladoria a respeito do balanço patrimonial.

Beuren (2002) comenta que o *controller* detém e amplia sua atuação devido a habilidade de trabalhar com as áreas operacionais da empresa, bem como as informações econômicas e financeiras fornecidas para as áreas.

No que tange a mudanças em relação à participação do *controller*, no momento da empresa ser auditada, os respondentes informaram que a companhia tem uma estrutura de aprovação de comissão e diretoria. Todas as atas são disponibilizadas à empresa de auditoria, sendo que eles mesmos se baseiam nas atas de comissão e confrontam com o que é aplicado na prática nas demonstrações. O contador reportou o seguinte entendimento:

nós estamos sempre à disposição para auxiliar a qualquer dúvida. Sendo que tudo é discutido, a auditoria não é imposta, mas tudo é negociado e conversado. O fato de ter um comitê, e atas, isto auxilia a dar respaldo perante a auditoria interna, sobre o porquê de adotar as medidas internas.

Diante das percepções apresentadas por ambos os entrevistados, cabe ressaltar que estudos internacionais confirmam que a adoção das IFRS trouxe modificações para os *controllers*, no que se refere a mudanças nas suas atividades. Foi acrescentada uma outra função, além daquelas tradicionais, a de provedores da informação para a contabilidade financeira, atuando como co-responsáveis nas demonstrações financeiras da empresa (ANGELKORT; SANDT; WEIBERGER, 2008; WEIBNERBERGER; ANGELKORT, 2011).

7.5 Conhecimento do *controller* sobre as IFRS

Em relação à avaliação do conhecimento do *controller* a respeito das IFRS e das mudanças ocorridas na legislação societária, os entrevistados responderam que o *controller*, bem como o contador, se prepararam antes da adoção e durante o processo de implementação, juntamente com os demais colegas.

Quando questionados se antes de 2010 havia conhecimento das mudanças trazidas pela harmonização contábil, ambos responderam que tanto o contador como o *controller* já detinham conhecimento das mudanças na legislação.

No que tange à realização de cursos sobre as normas internacionais para atualização e capacitação dos profissionais que atuam na controladoria, os entrevistados responderam que a empresa forneceu durante o processo de implementação das normas palestras, por exemplo no ano de 2009 houve capacitação de funcionários dos setores de controladoria e contabilidade.

7.6 Necessidade de conhecimento do *controller* sobre as IFRS

Em relação a necessidade de conhecimento das IFRS pelo *controller*, os entrevistados consideram que não houve necessidade de ter conhecimento anterior sobre as IFRS, só a partir de 2008. Já é intrínseco da cultura da empresa estudar a legislação em vigência, pois os funcionários devem ter conhecimento amplo das normas, dentro da empresa.

Destacaram ainda que do ponto de vista da contabilidade gerencial não foi percebida necessidade de conhecimento anterior sobre as IFRS. Porém, da contabilidade financeira houve necessidade desse conhecimento, devido a possibilidade de aproximação dos balanços das filiais, principalmente as internacionais, para se ter padrões de comparabilidade.

No que tange à necessidade de conhecimento das IFRS pelos gerentes da unidade de negócios, considera-se importante os gerentes terem esse conhecimento e estarem cientes das mudanças na organização. Os gestores e diretores participam das reuniões e têm acesso as atas. Sempre que necessário, são realizados esclarecimentos individualizados para gestores de algumas áreas de forma pontual, que não estão totalmente informados do processo.

7.7 Em relação ao sistema de informação utilizado

Quando questionados sobre a ocorrência de mudanças no sistema de informações integrado utilizado na empresa, a partir da implementação das IFRS, os entrevistados responderam que não houve mudança no sistema de informações utilizado, pois o sistema já atuava de modo a integrar as diversas áreas da empresa.

No que se refere às mudanças nos relatórios mensais apresentados a partir do sistema de informações integrado, os entrevistados consideraram que houve mudanças nos relatórios gerenciais, em termos de valores nos relatórios mensais. No entanto, não houve mudanças em termos de estrutura, pois os relatórios continuaram sendo os mesmos. O sistema integrado utilizado na empresa contribuiu para uma melhor adaptação das normas à empresa.

Menezes e Riccio (2005, p. 34) comentam que, “a atividade de controladoria associada à presença formal de um sistema de informações contábil é imprescindível para a gestão do aspecto econômico presente em qualquer entidade empresarial”. O estudo realizado por Weibnberger e Angelkort (2011) apontou que existe um impacto positivo do sistema de informações contábeis integrado sobre a controladoria das empresas, devido a aproximação das contabilidades financeira e gerencial.

8 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Na análise dos dados foram expostas diversas percepções em comum dos entrevistados, sobre possíveis mudanças ocorridas na controladoria, no *controller* e no sistema de informações utilizado. Diante disso, foi percebida uma maior quantidade de mudanças no órgão controladoria e, conseqüentemente, outras relacionadas ao *controller*, em contraponto com o sistema de informações utilizado. O sistema já havia sido configurado de modo integrado antes do processo de convergência contábil iniciar.

Além disso, observou-se que a integração de áreas antes tratadas como distintas, como a contabilidade financeira e gerencial, foi inevitável, diante do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade, bem como a aproximação de ambas com a controladoria. Cabe ressaltar que os resultados encontrados estão em consonância com as pesquisas realizadas por Angelkort, Sandt, Weibenberg (2008), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Weibenberg e Angelkort (2011), Almeida (2012) e Gilio (2011).

Angelkort, Sandt, Weibenberg (2008) constataram que na maioria das empresas que implementaram as IFRS, foi adotado um sistema integrado parcialmente. Em relação ao papel do *controller*, observaram que atua como consultor de negócios, além de prestar informações para o departamento de contabilidade financeira. De modo geral, concluíram que a adoção das IFRS tem impacto positivo sobre a satisfação da gestão em relação ao papel dos *controllers*.

Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) observaram que as contabilidades financeira e gerencial estão sob mudanças, em paralelo ao processo de convergência contábil. A integração dos sistemas de informações contábeis é vista como uma tendência global, sendo que o processo de adoção das IFRS torna esse processo mais evidente. As mudanças decorrentes do processo de convergência podem ser observadas, tanto no aspecto tecnológico, como comportamental e organizacional, por exemplo: nos relatórios financeiros, mercado de ações, divulgações voluntárias, medição de desempenho, análise de concorrentes, processos de contabilidade, papel dos auditores, contabilidade em empresas multinacionais, sistemas de incentivo, controle de redes de negócios e trabalho do conselho de administração.

Weibenberg e Angelkort (2011) denotaram que existe um efeito significativo em relação a integração dos sistemas, e uma influencia mediadora entra a contabilidade financeira e a eficácia da controladoria. Os resultados sugerem que os *controllers* devem manter uma conexão entre as informações contábeis gerenciais e as informações da contabilidade financeira, ligando-as com o intuito de auxiliar na tomada de decisões gerenciais.

Almeida (2012) aponta que o processo de convergência impactou na controladoria, na sua estrutura; as novas regras sociais e os recursos influenciaram a ação dos gestores, por meio da discussão e do poder de influência, legitimando novas normas e valores; e a ação impactou na estrutura. Concluiu que o processo de implantação das IFRS impactou na controladoria, provocando a produção e reprodução da sua ordem social.

Gilio (2012) relatou que a contabilidade gerencial passou a usar as informações da contabilidade financeira após a adoção das IFRS. Verificou-se que a controladoria está efetivamente usando informações da contabilidade financeira em seus relatórios e análises gerenciais. Além disso, os resultados apontaram que as contabilidades financeira e gerencial estão sob um processo de mudanças, que parece mudar no sentido da convergência.

Esta pesquisa coaduna com os achados das pesquisas apresentadas, no que diz respeito às mudanças ocorridas no órgão controladoria, no perfil e funções do *controller* e na integração dos sistemas contábeis devido ao processo de convergência contábil. Com base nos achados dos estudos anteriores, correlatos a esta investigação, apresenta-se no Quadro 2 um resumo das principais mudanças trazidas pelo processo de adoção das IFRS.

Conhecimento da área contábil Mudanças na pré-implantação	Conhecimento da área produtiva, área de vendas, área de compras, área de custos, RH, etc. Mudanças durante a implementação
Benefício operacional	Controladoria
Aproximação da contabilidade financeira da gerencial	Valorização do profissional contábil
<i>Controller</i> atua como consultor interno	Aumento da aproximação da contabilidade financeira da gerencial e destas com a controladoria
Separação da contabilidade financeira da controladoria	Processo de implementação das IFRS ao setor de contabilidade financeira, além de outros setores.
Sistema de informações	
Segregações entre setores da empresa	Exatidão das segregações entre setores da empresa
Sistema de informação contábil individual	Sistema de informações integrado
Sistema tradicional	Controller
Desenvolvimento de atividades (rotinas)	Sistema adaptado
Aprendizagem sobre o processo de convergência contábil e adequação das normas	Novas funções associadas às normas internacionais
Contador/ <i>Controller</i> com funções operacionais	Aperfeiçoamento profissional constante do <i>controller</i> para acompanhamento das modificações normativas
	Contador/ <i>Controller</i> com funções de analistas

Quadro 2 - Principais mudanças na controladoria antes e durante o processo de adoção das IFRS

Fonte: dados da pesquisa.

Na Figura 1 observa-se as principais mudanças ocorridas na empresa analisada do ponto de vista do contador e *controller* entrevistados. Verifica-se que o processo de implementação das IFRS impactou em diversas áreas da empresa, em especial na área de controladoria, que é o foco deste estudo.

Ressaltam-se alguns reflexos positivos desse processo na controladoria, como: aumento da importância percebida da controladoria pela empresa, bem como de suas funções; integração de outras áreas/setores com a controladoria, como a financeira e gerencial; extingue-se a segregação de setores, em que a controladoria passa a ocupar um papel de destaque perante as tomadas de decisões.

Em relação ao *controller*, observou-se: a valorização da profissão contábil e do *controller*; desenvolvimento de funções adicionais; envolvimento do *controller* com as demais áreas da organização; aperfeiçoamento constante; além da mudança no perfil do profissional, já que passou a ter uma função mais de analista do que anteriormente.

No que concerne aos sistemas de informações, constatou-se que: o sistema foi submetido a adaptações em algumas interfaces; o sistema continuou integrado, mas com uma base de dados ampliada e interligada com as filiais.

Embora as respostas dos entrevistados conduzam a um impacto positivo das IFRS na controladoria em específico, bem como no ambiente empresarial global, faz-se necessário destacar a resposta do *controller* a respeito da importância das IFRS para a controladoria, no que se refere a sua aproximação com a contabilidade financeira: “a função da controladoria se perde, pois não há segregação das funções ou das pessoas, sendo que a controladoria compete com a contabilidade financeira”.

Esta visão se apresenta oportuna, à medida em que não somente a controladoria, mas as contabilidades financeira e gerencial, adaptam-se e se integram, buscando atender as necessidades internas da organização, em virtude de demandas externas e fatores contingenciais. Isso reforça a necessidade de aproximação das áreas, para uma contabilidade única, a contabilidade de gestão.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou identificar mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria, nela como órgão administrativo, no papel do *controller* e nos sistemas de informações contábeis da empresa. Pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa fabricante de equipamentos elétricos. O questionário do estudo de Angelkort, Sandt e Weiberger (2008), composto por sete categorias de análise e vinte questões abertas, foi adaptado para a entrevista do *controller* e do contador da empresa objeto de estudo.

Os resultados da pesquisa coadunam com o estudo de base desta pesquisa, realizado por Angelkort, Sandt e Weiberger (2008), nos seguintes aspectos: com a adoção das IFRS houve a necessidade de utilizar um sistema de informações integrado, em que os dados estão em conformidade com as novas exigências normativas; o banco de dados da contabilidade financeira passou a ser usado também pela controladoria; o órgão controladoria passou a ter maior importância na empresa, em virtude do acompanhamento intensivo do processo de implementação das IFRS; os *controllers* tiveram modificações nas suas funções, passando a fornecer informações para a contabilidade financeira, além daquelas fornecidas para controle interno e apoio à tomada de decisões.

No entanto, diferentemente do resultado da pesquisa de Angelkort, Sandt e

Weiberger (2008), em que o sistema de informações apresentou-se apenas parcialmente integrado, no presente estudo verificou-se que os sistemas foram integrados antes da adoção das IFRS. A empresa objeto de estudo não modificou esse aspecto com a adoção das normas internacionais de contabilidade, optou por permanecer desse modo durante o processo de convergência. Uma possível explicação para a completa integração anterior do sistema de informações é que esta empresa tornou-se no ano de 2000 uma multinacional, instalando fábricas no exterior.

Outro aspecto considerado divergente neste estudo foi que nas empresas alemãs o sistema da contabilidade financeira teve impacto na controladoria, no que diz respeito ao *controller* tornar-se provedor das informações financeiras, como co-responsáveis pelas demonstrações contábeis, além de fornecerem informações aos auditores. Angelkort e Weibenberger (2010) observaram que, desde os anos 1990 um crescente número de empresas alemãs tem integrado seus sistemas contábeis, para melhorar o seu processo decisório.

Conclui-se que a aproximação das contabilidades financeira e gerencial é inevitável diante do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade, bem como a sua integração com a controladoria. A pesquisa buscou contribuir para a controladoria e a contabilidade, no sentido de verificar se a adoção das IFRS trouxe mudanças para o órgão controladoria, o papel do *controller* e o sistema de informações utilizado na empresa.

Os resultados desta pesquisa se limitam a empresa estudada, contudo estimulam a realização de novas pesquisas empíricas. Assim, recomenda-se para futuras pesquisas, que o estudo seja reaplicado numa quantidade maior de empresas, e que se relacione o grau de eficácia da controladoria diante das mudanças nas normativas contábeis. Além disso, seria interessante verificar o nível de integração dos sistemas contábeis utilizados nas organizações após o processo de convergência contábil e o impacto disso na controladoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D. M. **Impacto da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria**: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras. 2011. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

ANGELKORT, A.; SANDT, J.; WEIßENBERGER, B. E. Controllershship under IFRS: some critical observations from a German-speaking country. **Working Paper**. Universitat Giessen, 2008.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.cnb.org.br/CNBV/leis/lei6404_consolidada.htm>. Acesso em: 15 fev. 2012.

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 [...]. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 15 fev. 2012.

EWERT, R.; WAGENHOFER, A. Management accounting theory and practice in German-speaking countries. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Eds.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007.

Vol. 2. pp. 1035-1069.

GILIO, L. **Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

HEMMER, T.; LABRO, E. On the optimal relation between the properties of managerial and financial reporting systems. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 5, Dec., 2008.

JONES, T.C.; LUTHER, R. Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies: some observations from a British perspective. **Accounting in Europe**, v. 2, p. 165-193, 2005.

LAMBERT, R. A. Agency theory and management accounting research. CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M.D. (Eds.): **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. Vol. 1. pp. 247-268.

LISBÔA, E. R.; MACHADO, N. P. Geração de informações gerenciais aplicando ferramenta business intelligence de baixo custo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo, ABC, 2007.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MENEZES, L. L.; RICCIO, E. L. Relacionamento entre a controladoria e a gestão da informação econômica-financeira na nova economia. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 7, n. 18, p. 34-50, ago., 2005.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atals, 1995.

PROCHÁZKA, D.; ILINITCHI, C. P. Adoption of IFRS and its impact on the financial and management accounting: a case from the Czech Republic. In: AUDIT AND ACCOUNTING CONVERGENCE CONFERENCE, 4., 2009, Romania. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.econ.ubbcluj.ro/aac2009/4th_AAC_2009-Second_Announcement.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2012.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VERHAGEM, J. A. **Análise do impacto da implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil: estudo de caso em uma grande empresa**. 2011. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

WAGENHOFER, A. Management accounting research in German-speaking countries. **Journal of Management Accounting Research**, 18, n. 1, p. 1-19, 2006.

WEIßENBERGER, B. E. **Controller und IFRS: konsequenzen für die controlleraufgaben durch die finanzberichterstattung nach IFRS**. Freiburg, 2006.

WEIßENBERGER, B. E.; ANGELKORT, H. Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Working Paper**, University Giessen, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. São Paulo: Bookman, 2003.