

Mudanças na Controladoria com o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Andréia Carpes Dani, Ilse Maria Beuren

Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau - FURB

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

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 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 Weißenberger (2008), composto de 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 Weißenberger (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.

Palavras-chave: IFRS, Controladoria, *Controller*, Sistemas de Informações.

Changes in Controllership with the Process of Convergence to the International Accounting Standards

The goal of this study is to identify changes resulting from the accounting convergence to the international accounting standards in Controllership, as an administrative body, in the role of the controller and in the accounting information systems of the company. A 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 Weißenberger (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 Weißenberger (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 Controllership; the Controllership 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 Accounting, in addition to those provided to internal control and support decision-making.

Keywords: IFRS. Controllership, Controller, Information Systems.

Cambios en la Contraloría con el Proceso de Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad

El estudio tiene como objetivo identificar cambios derivados de la convergencia contable a las normas internacionales de contabilidad en la Contraloría, en ella como órgano administrativo, en el papel del *controller* y en los sistemas de información contables de la empresa. La investigación con enfoque cualitativo fue realizada por medio de un estudio de caso en una gran empresa fabricante de equipos eléctricos, una de las mayores del ramo a nivel mundial. El cuestionario del estudio de Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008), compuesto de siete categorías de análisis y veinte preguntas abiertas, fue adaptado para la entrevista con el *controller* y el contador de la empresa. Los resultados de la investigación coinciden con los de Angelkort, Sandt y Weißenberger (2008) en los siguientes aspectos: la adopción de las IFRS implicó utilizar un sistema de información integrado, con datos en conformidad con las nuevas exigencias normativas; la base de datos de la Contabilidad Financiera pasó a ser utilizada también por la Contraloría; el órgano de Contraloría ganó mayor importancia en la empresa debido el acompañamiento intensivo del proceso de implementación de las IFRS; los *controllers* tuvieron cambios en sus funciones, pasando a proporcionar información para la Contabilidad Financiera, además de las proporcionadas al control interno y apoyo a la toma de decisiones.

Palabras clave: IFRS, Contraloría, *Controller*, Sistemas de Información.

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». Desse modo, a Controladoria busca contribuir para assegurar a continuidade da organização.

Para apoiar o processo decisório nas organizações, as informações precisam ser geradas de modo a considerar, especialmente, as características de tempestividade e utilidade. Lisbôa e Machado (2007, p. 2) 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 especial 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 próxima, as IFRS se relacionam com os sistemas de Contabilidade Financeira. De forma remota, elas têm um efeito duplo sobre a Controladoria. Primeiramente, pela condução ao uso de sistemas de contabilidade integrados, em vez do modelo tradicional de contabilidade dupla, que trata separadamente as contabilidades gerencial e financeira. Em segundo lugar, amplia o papel do *controller*, tornando-o um provedor de informações para a Contabilidade Financeira (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008).

Os *controllers* devem manter uma conexão entre as informações contábeis fornecidas para decisões gerenciais e as informações da Contabilidade Financeira, enfatizando esta ligação ao se comunicarem com os gestores (Weißberger & Angelkort, 2011). Em pesquisa realizada por Dani e Beuren (2014) foi observado que o processo de convergência contábil aumentou a efetividade do órgão Controladoria, por meio da consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da Controladoria e da influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões empresariais.

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, ao uso de um sistema de contabilidade integrado. Procházka e Ilinitchi (2009) afirmam que já é tempo de uma contabilidade para usuários e propósitos diferentes, que emprega várias técnicas integradas nas 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. No entanto, a adoção das IFRS também é considerada adequada para fins internos da organização, para a tomada de decisões e controle, por proporcionar maior confiabilidade às 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

da Contabilidade Gerencial tem emergido principalmente nos países desenvolvidos, nas últimas décadas. As motivações para a integração dos sistemas de contabilidade podem decorrer de avanços tecnológicos, pressões ambientais ou normativas.

No entanto, Ittner e Larcker (2001) e Angelkort, Sandt e Weißberger (2008) advertem sobre a falta de integração das pesquisas em Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, pois os pesquisadores contábeis têm tratado esses campos como se fossem independentes, embora seja provável que estas escolhas não são independentes. Ittner e Larcker (2001) aduzem que, sem uma maior integração das pesquisas em Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, a compreensão das implicações, escolhas e execução das contabilidades interna e externa e de sistemas de controle ainda têm um longo caminho a percorrer.

Com base no exposto tem-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria de uma empresa? 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.

Com foco principal nas mudanças ocorridas na Controladoria a partir do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, esta pesquisa sustenta-se no argumento de que o processo de convergência contábil aumentou o nível de integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, bem como a efetividade do órgão Controladoria, uma vez que os *controllers* assumiram novas atividades e funções em decorrência desse processo, fornecendo informações mais consistentes e

coerentes para a tomada de decisão dos usuários (Dani & Beuren, 2014).

A pesquisa se justifica pela necessidade de realizar estudos que demonstrem quais são as mudanças ocorridas na Controladoria e no papel do *controller* como consequência do processo de implementação das IFRS nas empresas. O pressuposto é que a integração da Contabilidade Financeira e da Contabilidade 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.

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) buscaram explorar a influência das IFRS sobre a eficácia da Controladoria em países de língua alemã, na Áustria e na Alemanha, com foco nas mudanças ocorridas na atuação do *controller* e nos sistemas de informações utilizado nas organizações. Considera-se relevante esse estudo, assim como o aqui proposto, na construção de um entendimento do impacto das IFRS nas organizações, em específico na Controladoria. Sua relevância também se evidencia ao analisar a interação existente entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial sob a ótica da implementação das IFRS.

Procházka e Ilinitchi (2009) destacam que 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 aos usuários externos e também à comunicação interna das organizações. Nesta perspectiva, destaca-se a relevância desta pesquisa, pela motivação para analisar os reflexos da integração da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, a partir da convergência contábil, na Controladoria.

Esta pesquisa difere-se do estudo de referência pelo ambiente diverso pesquisado, uma vez que o presente estudo centra-se no estudo de caso de uma indústria brasileira que possui atuação no mercado internacional e que adotou pioneiramente no Brasil as IFRS. Além disso, a convergência contábil no contexto brasileiro possui diferenças quanto ao período/ duração e adequações realizadas em termos de elaboração e divulgação das informações contábeis-financeiras quando comparada com companhias de países como Áustria e Alemanha. De modo diferente do estudo anterior, realizou-se uma entrevista com o *controller* e o contador da empresa em conjunto, buscando-se obter uma visão mais completa do processo.

De modo geral, esta pesquisa busca contribuir para a literatura da área, ao analisar as 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 durante o período que antecedeu e durante o processo de convergência. Pesquisas futuras podem ser realizadas para analisar esses aspectos no período posterior ao processo de convergência contábil e compara-los com o período anterior.

2. Revisão bibliográfica

2.1. 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. Em âmbito mundial, a maioria dos países passou a adotar estas normas ou adaptá-las.

No Brasil, o processo de convergência das normas locais 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 em IFRS.

O processo de convergência contábil requer adequações das empresas, para que a divulgação das informações geradas atenda aos diferentes usuários. A Controladoria está sujeita à mudanças para acompanhar esse processo nas organizações (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008). Esses autores destacam que a adoção das IFRS tem um duplo impacto na Controladoria: no âmbito interno, emissão de relatórios gerados pelos sistemas de informações, com dados adaptados às IFRS; no âmbito externo, os dados devem estar em conformidade com as mudanças trazidas pelas IFRS, por meio de um sistema integrado.

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 Weißenberger e Angelkort (2011) apontam que os sistemas de informações integrados possuem um impacto positivo na 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 de consultores internos. Sobrepõe-se uma outra função, em que os *controllers* se tornaram provedores de informações para a Contabilidade Financeira, assumindo assim uma corresponsabilidade nas demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008; Weißenberger & 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 fazer maior uso das informações da Contabilidade Financeira, no sentido de que a Controladoria está efetivamente

usando essas informações em seus relatórios e análises gerenciais.

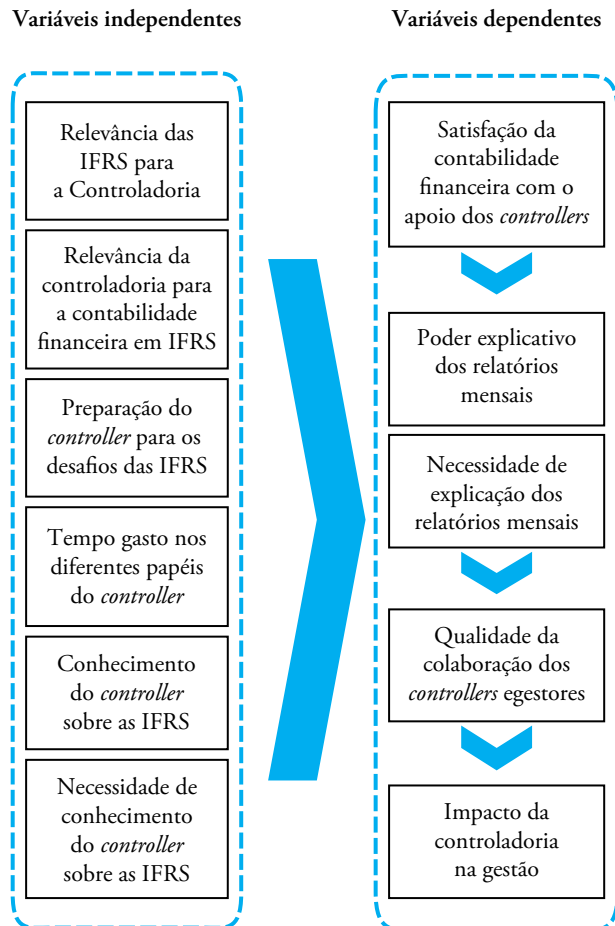
Almeida (2011) salienta que a implementação dos CPCs, nas empresas brasileiras, gerou mudanças nas condutas do *controller*, devido às exigências correspondentes ao nível de divulgação das informações da empresa. Ressalta ainda que o processo de implementação das IFRS impactou na estruturação da Controladoria 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 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 à 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.)».

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) realizaram um estudo sobre o impacto das IFRS na Controladoria, a partir de observações em países de língua alemã, Áustria e Alemanha, buscando explorar a influência das IFRS na eficácia da Controladoria nesses países. Utilizaram um questionário estruturado em escala *Likert* de sete pontos, de acordo com as cinco variáveis dependentes estabelecidas, com vinte questões alinhadas às seis variáveis independentes, conforme demonstrado na Figura 1.

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) enviaram um questionário para 159 empresas da Áustria e Alemanha, 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 válidas para análise de 51 *controllers* e 28 respostas dentro da abordagem tríade.

Figura 1. Variáveis para analisar a eficácia da Controladoria pautada em IFRS



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

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 com uma análise que relacionou os resultados dos grupos de variáveis independentes e dependentes.

Os resultados revelaram que sistemas integrados foram adotados na maioria das empresas que adotou 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 na gestão das informações e satisfação dos seus usuários.

Depreende-se do exposto, que mudanças na Controladoria e no papel do *controller* estão relacionadas com a integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, principalmente a partir da convergência contábil 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.

Diante da revisão de literatura apresentada, observa-se que existem poucas pesquisas realizadas no contexto brasileiro relacionadas ao impacto da adoção das IFRS na Controladoria e no papel do *controller*. As mudanças contábeis ocorridas a partir desse evento nas empresas em geral indica a necessidade de ampliar

as discussões teóricas e de novas evidências empíricas em diferentes contextos.

2.2. 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, pode decorrer, 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.

Diversos autores, como Jones e Luther (2005), Wagenhofer (2006), Ewert e Wagenhofer (2007), comentam de acordo com Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008, p. 4) 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, como da Contabilidade Financeira e da Contabilidade 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, apenas nas demonstrações consolidadas.

É possível que ocorra maior aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial ao utilizar um sistema de informações integrado, a partir da convergência às IFRS. Para adequar o sistema de Contabilidade Gerencial ao contexto da adoção das

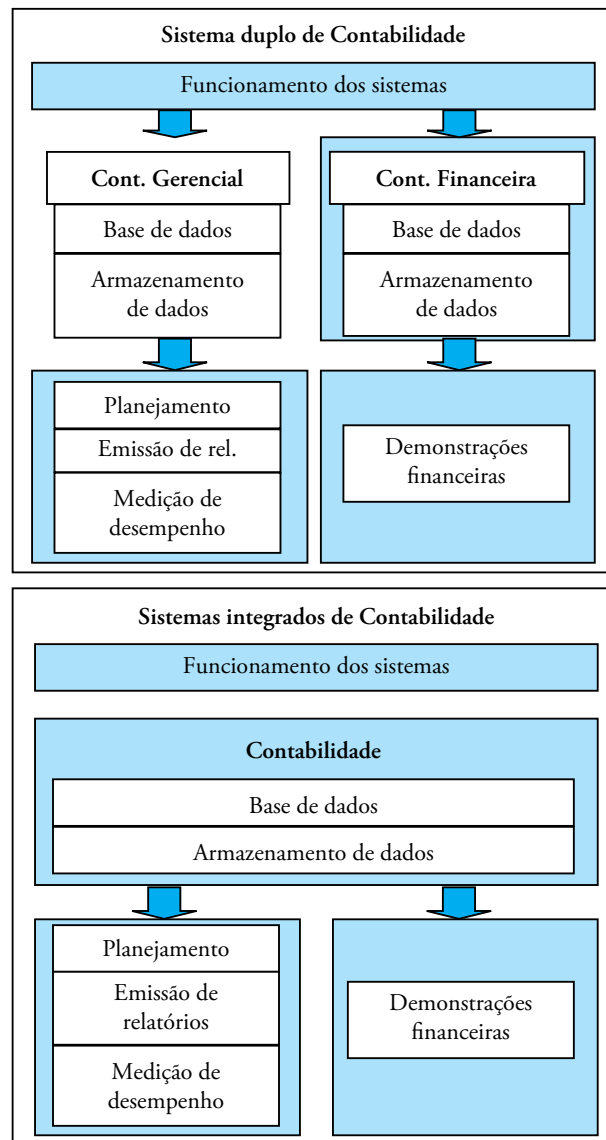
normas internacionais pelas empresas: (i) os registros financeiros podem ser usados como um banco de dados para a Contabilidade Gerencial atuar como um sistema integrado de contabilidade; ou (ii) a Contabilidade Gerencial pode basear-se em um sistema paralelo aos registros da Contabilidade Financeira (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008).

Lambert (2007, p. 265) comenta que a relação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade 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 nos países com transição das normas, a Contabilidade sofre influência da legislação fiscal, que prejudica a utilidade das demonstrações contábeis para a tomada de decisões dos usuários externos, devido a fraqueza da regulação da informação.

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 a Contabilidade Gerencial, como uma tendência intrínseca do processo de harmonização contábil. Procházka e Ilinitchi (2009) entendem que a coexistência da Contabilidade Gerencial e da Contabilidade 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 2 apresenta-se o sistema duplo de Contabilidade integrada com o advento da convergência às IFRS.

Figura 2. Sistema duplo de contabilidade e sistema integrado



Fonte: Adaptado de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008, p. 7).

Na Figura 2, observa-se um sistema duplo de contabilidade formado pela Contabilidade Gerencial e 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 da Contabilidade 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 influência na qualidade das informações geradas pelos sistemas de informação e, consequentemente, 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 outros departamentos.

No entanto, parcimônia é necessária na investigação da interdependência dos sistemas da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial, dado os reflexos das diferenças culturais entre países, particularidades dos sistemas tributários, entre outros aspectos. Isso sugere que mais pesquisas são necessárias para analisar as mudanças nos sistemas de informações contábeis com a adoção das IFRS pelas empresas.

2.3. Adoção das IFRS e a Controladoria

Diversas pesquisas dedicaram-se a investigar as mudanças advindas do processo de convergência às IFRS na Contabilidade Gerencial, na Controladoria e a importância desse processo para a integração dos sistemas contábeis utilizados nas organizações (Procházka &

Ilinitchi, 2009; Weibenberger & Angelkort, 2011; Dani & Beuren, 2014).

Procházka (2009) investigou a evolução da Contabilidade Financeira da República Checa antes e após a adoção das IFRS. 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. Constatou que a adoção das IFRS tem levado a uma maior interligação entre a informação financeira e relatórios internos na prática contábil, devido a necessidade de preparar as informações de acordo com as IFRS, com custos adicionais para as empresas. Concluiu que a adoção das IFRS afetou significativamente a implementação de sistemas de informação, com uma tendência de integração da Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, tendo as IFRS como base para a tomada de decisões.

Weibenberger & Angelkort (2011) buscaram analisar o impacto de um maior nível de integração de sistemas de contabilidade na eficácia da Controladoria. Enviaram um questionário para 1.500 empresas alemãs e obtiveram uma amostra de 149 díades. Para tanto, foram consideradas as respostas do contador e do *controller* de cada empresa analisada. Os resultados não revelaram efeitos significativos dos aspectos técnicos da integração do sistema de Contabilidade Gerencial. Porém, foi observada influência mediadora da Contabilidade Financeira sobre a eficácia da Controladoria. Os resultados sugerem que o relatório financeiro é um importante elemento 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 da Contabilidade Financeira e Contabilidade 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, enfatizando esta ligação ao se comunicarem com os gestores.

Dani e Beuren (2014) analisaram o nível de integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial em decorrência do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e da efetividade da Controladoria em 32 empresas brasileiras. Concluíram que o processo de convergência contábil aumentou o nível de integração dos sistemas de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, bem como a efetividade do órgão Controladoria. Pois, os *controllers* assumiram novas atividades e funções em decorrência do processo de convergência contábil, fornecendo informações mais consistentes e coerentes para a tomada de decisão dos usuários. Tal ocorreu por meio da consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da Controladoria e da influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões empresariais.

Diante dos resultados dos estudos anteriores no que concerne à adoção das IFRS e a Controladoria das companhias, verifica-se que, de modo geral, tanto a adoção das IFRS interfere no aumento da integração dos sistemas, como também aumenta a eficácia da Controladoria nas organizações. Esses resultados foram semelhantes em companhias localizadas em diferentes países, o que sugere que o *controller* desempenha suas atividades e funções de modo semelhante, independente da nacionalidade.

3. Procedimentos metodológicos

O delineamento metodológico deste estudo 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, desde o ano de 2000, quando se tornou uma multinacional, com a aquisição de novas fábricas.

Este conjunto de características exige da empresa que a Contabilidade Financeira e a Contabilidade 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. Essa abordagem é similar a tríade realizada no estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), em que focalizaram não apenas a gestão, mas também a perspectiva da Contabilidade Financeira. Os autores consideraram essencial obter a opinião dos contadores e gerentes gerais das empresas analisadas, para obter uma análise abrangente da Controladoria à luz da adoção das IFRS, em relação à possíveis mudanças no papel dos *controllers*, bem como ao uso generalizado de sistemas integrados de contabilidade.

A opção pelo estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) como base para esta pesquisa decorre do seu pioneirismo na discussão de aspectos relacionados às mudanças na Controladoria com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade em âmbito mundial. Embora existam outros atores que poderiam participar da pesquisa, como aqueles pertencentes à alta gestão, optou-se pelo *controller* e o contador, em virtude da não disponibilidade do *Chief Executive Officer* (CEO) para a realização da pesquisa, bem como, pela aderência da função dos dois entrevistados com o propósito da pesquisa.

Uma entrevista de perguntas abertas foi realizada com o *controller* e o contador em conjunto, nas próprias dependências da empresa. Esta teve duração de 52 minutos, sendo gravada com autorização previa dos respondentes. A escolha dos entrevistados foi em função da abordagem díade, em que se buscou ter tanto uma visão gerencial, por meio do *controller*, como 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.

Os dados foram coletados por meio de um roteiro de entrevista estruturado, adaptado do questionário do estudo de Angelkort, Sandt e Weißenberger (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 construto da pesquisa, com as categorias de análise e questões investigadas, consta no Quadro 1.

A pesquisa foi realizada em período posterior a finalização da terceira etapa de implementação das IFRS no Brasil. Em 2011 foi o primeiro ano de obrigatoriedade das publicações das demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade, segundo a legislação vigente no Brasil, o que permitiu uma análise inicial desse processo dentro da empresa. Ressalta-se que não foram considerados períodos posteriores para análise, em virtude da limitação de disponibilidade e aceitação da companhia e respondentes para a realização desta pesquisa em anos subsequentes.

Na análise dos dados, conforme recomendado por Marconi e Lakatos (2010), privilegiou-se a abordagem qualitativa. Martins e Theóphilo (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 análise da entrevista com o *controller* e o contador, gravada com auxílio de equipamento eletrônico, utilizou-se como suporte o *software* Atlas.TI versão 6.2, para codificação das respostas obtidas para cada construto.

Além das entrevistas, realizou-se a técnica de observação direta na unidade visitada, em que pode-se verificar o desenvolvimento das atividades diárias da empresa, principalmente nos departamentos de Controladoria e Contabilidade. Assim foi possível conhecer o ambiente de trabalho do *controller* e do contador. Adicionalmente fez-se uso de pesquisa documental, que compreendeu as Notas Explicativas das demonstrações contábeis do período de 2010 e 2011, com foco nos Pronunciamentos Contábeis (CPCs) mencionados na entrevista, no intuito de confirmar a implementação das IFRS.

Quadro 1. Construto da pesquisa

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?

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

De modo geral, a análise dos dados, coletados por meio de entrevista com o *controller* e o contador da companhia, observação direta e pesquisa documental, foi realizada considerando as sete categorias do constructo da pesquisa. Após a análise dos dados, solicitou-se aos

entrevistados que realizassem uma leitura dos resultados da pesquisa, visando confirmar a qualidade dos dados e dar confiabilidade aos resultados encontrados. Houve total concordância pelos entrevistados e interesse na divulgação mais ampla dos resultados.

4. Descrição e análise dos resultados

4.1. 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 contador respondeu 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 que o mercado aplica, um cálculo matemático que se demonstra, que não é muito difícil de fazer. 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 mudanças em relação à depreciação. Apontaram que o grande impacto foi na reavaliação e não a mudança do critério de depreciação da empresa. Nesse sentido, o *controller* relatou que:

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 n^os 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 Weißenberger (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 às IFRS, além de estender as funções do *controller* como provedor de informações financeiras e gerenciais. O estudo realizado por Weißenberger e Angelkort (2011) acrescenta que a utilização de informações gerenciais atreladas aos relatórios financeiros pelos *controllers* conduz à maior qualidade dos serviços prestados pela Controladoria.

Questionou-se também se houve mudanças na estrutura do setor da Controladoria (contratação de funcionários, sistema de informações). Nesse aspecto teve consenso entre ambos, com a seguinte narrativa do *controller*: «não houve mudança na estrutura da Controladoria, com a contratação de mais funcionários, apenas treinamento do pessoal para aperfeiçoamento. Algumas pessoas específicas estudaram para se aperfeiçoar sobre as normas». Relataram ainda que alguns funcionários participaram dois dias de palestras em São Paulo, para ter uma visão geral do processo, já 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), o contador respondeu que:

modou 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, têm influenciado modificações e adaptações internas do órgão Controladoria, bem como da 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 receptores 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».

4.2. Relevância da Controladoria para a Contabilidade Financeira em IFRS

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 Contabilidade Gerencial já atuam em conjunto na companhia. Informou ainda que estas se uniram frente ao processo de implementação das IFRS.

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 desses setores na companhia. 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 à participação do setor de Controladoria no processo de gestão da organização a partir da adoção das IFRS, há consenso na opinião dos entrevistados. O *controller* comentou 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 elementos 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 por ambos a atuação dos setores em conjunto no desenvolvimento das atividades dentro da companhia.

Outra questão refere-se à relação da Contabilidade Financeira com a Controladoria, para verificar se houve uma aproximação da Contabilidade Gerencial com a Contabilidade Financeira na empresa, com a implementação das IFRS. A resposta do contador 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 corresponsáveis nas demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008; Weißenberger & Angelkort, 2011).

4.3. 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 contábil). Após isso, o grupo elaborava uma proposta, que era apresentada à comissão da Controladoria. Esta era a responsável por avaliar e aprovar as diretrizes, que posteriormente foram adotadas como normas na empresa. A comissão da Controladoria foi 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 cinco pessoas (analistas) com duas 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.

Os entrevistados comentaram ainda que o perfil do contador/ contabilidade não só mudou pela implantação de normas, mas também pela integração do 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 esse 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 as mudanças exigidas no perfil das pessoas, o profissional precisa se adaptar a essa mudança.

Em relação ao sistema de informações, o contador explicitou 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». Pelo relato

apresentado de um dos entrevistados, esse também é um requisito para a Contabilidade

No que concerne às 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 dúvidas e discussões, 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 influência na valorização do profissional dentro da companhia. Todavia, foi descartado o benefício operacional, talvez pelo estágio de desenvolvimento deste profissional na companhia quando da implementação das IFRS.

4.4. 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 que o *controller* auxilia a administração como consultor interno de gestão, além de fornecer informações ao sistema interno utilizado e de informações necessárias sobre a implementação das IFRS para outros setores, por exemplo, ao 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 Controla-

doria 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 a 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. Esse papel do *controller* descrito também foi observado na empresa e apontado pelos entrevistados.

No que tange à mudanças na 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 contábeis. O contador reportou o seguinte entendimento:

nós estamos sempre à disposição para auxiliar diante de 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 corresponsáveis nas demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008; Weißenberger & Angelkort, 2011).

4.5. 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*, assim como o contador, se prepararam antes da adoção dos padrões contábeis e durante o processo de implementação, juntamente com os demais colegas.

Quando questionados se antes de 2010 havia conhecimento das mudanças trazidas pela convergência contábil local às Normas Internacionais de Contabilidade, ambos os entrevistados responderam que tanto o contador como o *controller* já detinham conhecimento das mudanças advindas da nova legislação contábil.

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 proporcionou os meios durante o processo de implementação das normas. Por exemplo, no ano de 2009 houve capacitação de funcionários dos setores de Controladoria e Contabilidade por meio de discussões, cursos, palestras e participação em eventos externos.

4.6. Necessidade de conhecimento do *controller* sobre as IFRS

Em relação à necessidade de conhecimento das IFRS pelo *controller*, os entrevistados consideraram 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 contábeis e fiscais aplicáveis nas operações da companhia.

Os entrevistados 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 necessidade de consolidação dos balanços das filiais, principalmente as internacionais, para se ter padrões contábeis comparáveis.

No que tange à necessidade de conhecimento das IFRS pelos gerentes das unidades de negócio, os entrevistados consideram importante os gerentes terem esse conhecimento e estarem cientes das mudanças na companhia. Os gestores e diretores participam das reuniões e têm acesso as atas. Sempre que necessário, são realizados esclarecimentos individualizados para gestores de áreas, especialmente para os não totalmente informados do processo.

4.7. 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 apontaram 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. E que 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 Weißenberger e Angelkort (2011) apontou que existe um impacto positivo do sistema de informações contábeis integrado sobre a Controladoria das empresas, devido a aproximação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial.

4.8. Discussão dos resultados

Na análise dos dados foram expostas diversas percepções em comum dos entrevistados, sobre possíveis mudanças ocorridas na Controladoria, no papel do *controller* e no sistema de informações utilizado. Foi percebido um maior volume de mudanças no órgão Controladoria e, conseqüentemente, mudanças relacionadas ao papel do *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 na companhia.

Além disso, observou-se que a integração de áreas antes tratadas como distintas, como a Contabilidade Financeira e a Contabilidade 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, Weißenberger (2008), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Weißenberger e Angelkort (2011), Gilio (2011) e Almeida (2011).

Angelkort, Sandt, Weißenberger (2008) constataram que na maioria das empresas pesquisadas que implementaram as IFRS foi adotado um sistema integrado parcial da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial. Em relação ao papel do *controller*,

observaram que ele atua como consultor de negócios, além de prestar informações ao 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 a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial estão mudando 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.

Weißenberger e Angelkort (2011) constataram em sua pesquisa um efeito significativo em relação a integração dos sistemas, e uma influência mediadora entre 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 contábeis financeiras, ligando-as com o intuito de auxiliar na tomada de decisões.

Gilio (2011) observou que a Contabilidade Gerencial passou a usar as informações da Contabilidade Financeira após a adoção das IFRS em empresas brasileiras. Verificou que a Controladoria está efetivamente usando informações da Contabilidade Financeira em seus relatórios e análises gerenciais. Além disso, os resultados da pesquisa apontaram que a Contabilidade

Financeira e a Contabilidade Gerencial estão passando por um processo de mudanças, que parece mudar no sentido da convergência.

Almeida (2011) aponta que o processo de convergência impactou na Controladoria, na sua estrutura. Além disso, que 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. Por fim, que a ação dos gestores impactou na estrutura. Concluiu que o processo de implantação das IFRS impactou na Controladoria, provocando a produção e reprodução da sua ordem social.

Os resultados das pesquisas apresentadas coadunam com os achados desta pesquisa no que diz respeito

às mudanças ocorridas no órgão Controladoria, no perfil e funções do *controller* e na integração dos sistemas contábeis em função do processo de convergência contábil. Com base nos resultados dos estudos anteriores, correlatos a esta investigação, apresenta-se no Quadro 2 um resumo das principais mudanças na Controladoria trazidas pelo processo de adoção das IFRS.

No Quadro 2, observa-se as principais mudanças ocorridas na empresa analisada do ponto de vista do contador e do *controller* entrevistados da empresa objeto de estudo. 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.

Quadro 2. Principais mudanças na Controladoria antes e durante o processo de adoção das IFRS

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

Fonte: Dados da pesquisa.

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 Contabilidade Financeira e gerencial; extinção da segregação de setores da área contábil, em que a Controladoria passou 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 operacional.

No que concerne aos sistemas de informações da empresa, 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 a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial se adaptam 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.

5. Considerações finais

Esta pesquisa buscou identificar as mudanças decorrentes da convergência contábil às normas internacionais de contabilidade na Controladoria. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso em uma grande empresa fabricante de equipamentos elétricos, com a *holding* estabelecida no Brasil e unidades de negócio em diversas regiões do país e no exterior.

Os resultados desta pesquisa coadunam com os achados de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), nos seguintes aspectos: com a adoção das IFRS houve a necessidade de de um sistema de informações integrado, buscando atender a novas exigências normativas da contabilidade; o banco de dados da Contabilidade Financeira passou a ser usado também pela Controladoria; o órgão Controladoria auxiliou diretamente no processo de implementação das IFRS; ocorreram mudanças na atuação do *controller*, pois passou a fornecer informações para a Contabilidade Financeira, além daquelas tradicionalmente fornecidas.

No entanto, diferentemente do resultado da pesquisa de Angelkort, Sandt e Weißenberger (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 a convergência do sistema de informações é que esta empresa tornou-se no ano de 2000 uma multinacional, com a instalação de fábricas também 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 corresponsável pelas demonstrações contábeis, além de fornecedor de informações aos auditores. Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) 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 da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial é inevitável diante do processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como a sua integração com a Controladoria. No entanto, os resultados da pesquisa precisam ser considerados com parcimônia, já que se limitam a empresa investigada, as percepções dos entrevistados, a observação direta realizada e os documentos considerados.

No entanto, os resultados da pesquisa contribuem para um conhecimento aprofundado do papel da Controladoria e da Contabilidade em uma organização, porém, de modo específico e restrito, ao 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 deste estudo estimulam a realização de novas pesquisas empíricas. 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. (2011). *Impacto da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Angelkort, A., Sandt, J. & Weißenberger, B. E. (2008). *Controllershship under IFRS: some critical observations from a German-speaking country*. Working Paper. Universitat Giessen.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da controladoria no processo de gestão. In: Schmidt, P. (Org.). *Controladoria: Agregando valor para a empresa* (pp. 15-38). Porto Alegre: Bookman.
- Dani, A. C. & Beuren, I. M. (2014). Nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPEC*, 8(3), 289-308. <https://doi.org/10.17524/repec.v8i3.1042>
- Ewert, R. & Wagenhofer, A. (2007). Management accounting theory and practice in German-speaking countries. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.). *Handbook of management accounting research* (Vol. 2, pp. 1035-1069). Amsterdam: Elsevier.
- Gilio, L. (2011). *Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Hemmer, T. & Labro, E. (2008). On the optimal relation between the properties of managerial and financial reporting systems. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1209-1240. <https://doi.org/10.11606/D.12.2011.tde-24012012-154824>
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349-410.

- Jones, T. C. & Luther, R. (2005). Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies: some observations from a British perspective. *Accounting in Europe*, 2(1), 165-193. <https://doi.org/10.1080/09638180500379160>
- Lambert, R. A. (2007). Agency theory and management accounting research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.). *Handbook of management accounting research* (Vol. 1, pp. 247-268). Amsterdam: Elsevier.
- 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 [...]. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 2007. Recuperado em 15 fevereiro, 2012, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm
- 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. Recuperado em 15 fevereiro, 2012, de http://www.cnb.org.br/CNBV/leis/lei6404_consolidada.htm
- Lisbôa, E. R. & Machado, N. P. (2007). Geração de informações gerenciais aplicando ferramenta business intelligence de baixo custo. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, João Pessoa, PB, Brasil, 14.
- Lourensi, A. & Beuren, I. M. (2011). Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: Uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(1), 15-42.
- Marconi, M. A. & Lakatos, E. M. (2010). *Fundamentos de metodologia científica* (7 ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Menezes, L. L. & Riccio, E. L. (2005). Relacionamento entre a controladoria e a gestão da informação econômica-financeira na nova economia. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 7(18), 34-50.
- Perez Junior, J. H., Pestana, A. O. & Franco, S. P. C. (1995). *Controladoria de gestão: teoria e prática* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Procházka, D. & Ilinitchi, C. P. (2009). Adoption of IFRS and its impact on the financial and management accounting: a case from the Czech Republic. *Anales at Audit and Accounting Convergence Conference*, Romania, 4. Available on January 18, 2012. At http://www.econ.ubbcluj.ro/aac2009/4th_AAC_2009-Second_Announcement.pdf
- Taipaleenmäki, J. & Ikäheimo, S. (2009). *On the convergence of financial accounting and management accounting*. Turku: Turku School of Economic.
- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Verhagem, J. A. (2011). *Análise do impacto da implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil: estudo de caso em uma grande empresa*. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Wagenhofer, A. (2006). Management accounting research in German-speaking countries. *Journal of Management Accounting Research*, 18(1), 1-19. <https://doi.org/10.2308/jmar.2006.18.1.1>
- Weißberger, B. E. (2006). *Controller und IFRS: Konsequenzen für die controlleraufgaben durch die finanzberichterstattung nach IFRS*. Freiburg.
- Weißberger, B. E. & Angelkort, H. (2011). Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), 160-180. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2011.03.003>
- Yin, R. K. (2003). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. São Paulo: Bookman.

Fecha de recepción: 28 de junio de 2017

Fecha de aceptación: 20 de abril de 2018

Correspondencia: andreiacarpesd@yahoo.com

ilse.beuren@gmail.com