

IMPACTOS ORGANIZACIONAIS DA IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: ESTUDO DE CASO DE DUAS EMPRESAS BRASILEIRAS DE CAPITAL ABERTO

ORGANIZATIONAL IMPACT OF IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: A CASE STUDY OF TWO BRAZILIAN COMPANIES OF TRADED

Vivian Teixeira Ribeiro

Graduando em Ciências Contábeis na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ
Rua Urbano Duarte, 20 Quadra 31 – Vila Rosário – Duque de Caxias – RJ –
CEP: 25042-300
Fone: (21) 3134-3465 ou (21) 6834-4839
vivian.t.ribeiro@hotmail.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Doutor em Ciências Contábeis (FEA-USP)
Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ
Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Rua São Francisco Xavier, 524, 9º andar, Bloco E – Maracanã – Rio de Janeiro – RJ
CEP: 20550-013
Fone: (21) 2334-0294
adolfocoutinho@uol.com.br

RESUMO

O objetivo desse estudo é descrever os impactos organizacionais ocorridos, em duas grandes empresas de capital aberto, em decorrência do processo de implementação das normas internacionais de contabilidade (IFRS), conforme a percepção dos responsáveis pelos processos de elaboração e publicação das demonstrações contábeis auditadas das empresas analisadas. Os resultados, em geral, apontam que as maiores dificuldades foram encontrar profissionais qualificados, a influência da legislação fiscal vigente no Brasil e o curto espaço de tempo para a adequação às novas Normas Contábeis, este último apontado como o grande fator negativo do processo. Dentre os benefícios, a clareza nas informações bem como o aumento da compreensão da norma e a comparabilidade entre os resultados, a maior integração entre as áreas da empresa e a redução de custos foram destacados como pontos fortes da adoção ao IFRS. O estudo se justifica diante da relevância e atenção que tem se dado ao tema IFRS e, principalmente, pela necessidade de se investigar através de uma nova metodologia, voltado para a análise da percepção dos profissionais de contabilidade no Brasil, considerando a sua própria vivência e rotina contábil. Espera-se com esse estudo, identificar os pontos que mais causaram dificuldades no processo de adaptação, bem como identificar os benefícios de curto e médio prazo percebidos pelos entrevistados, tanto para a profissão contábil em geral quanto para as organizações em que trabalham.

Palavras-chave: Contabilidade; Normas Internacionais; Adoção do IFRS; Estudo de Caso.

ABSTRACT

The objective of this study is to describe the organizational impacts occurred in two large publicly traded companies, as a result of the implementation process of international accounting standards (IFRS), as the perception of the processes responsible for the

preparation and publication of the audited financial statements of companies analyzed. The results generally indicate that the greatest difficulties finding skilled professionals, the influence of the current legislation in Brazil and the short time to adapt to the new Accounting Standards, the latter seen as the main negative factor of the process. Among the benefits, the clarity of information and increased understanding of the standard and the comparison between the results, greater integration between the areas of the company and the cost savings were highlighted as strengths of the adoption of IFRS. The study was justified by the importance and attention that has been given to the subject and IFRS primarily by the need to investigate using a new methodology aimed at the analysis of the perception of accounting professionals in Brazil, considering his own experience and accounting routine. It is hoped that this study, identify the points that caused the most difficulties in the adaptation process, and identify the benefits of short and medium term perceived by respondents for both the accounting profession in general and to the organizations in which they work.

Keywords: Accounting, International Standards, IFRS adoption; Case Study.

1 INTRODUÇÃO

Em dezembro de 2007 o Brasil iniciou o processo de transição para o padrão internacional de contabilidade (emitidas pelo International Accounting Standards Board-IASB), através de mudanças em sua legislação com a instrução CVM nº 457/2007 e Lei nº 11.638/2007¹. Diante do contexto de mudanças o profissional de contabilidade, responsável por produzir informações úteis aos usuários para a tomada de decisões, teve que se adaptar rapidamente aos novos padrões.

Ao longo dos anos de 2007 a 2012, o Jornal “*Valor Econômico*” publicou diversas matérias sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil. Algumas delas trataram de maneira antecipada os impactos e benefícios que as Normas Internacionais trariam para as empresas brasileiras e, principalmente, para a classe contábil. Questões como tempo disponível para a transição, necessidade de adaptação de sistemas, ampliação da transparência dos balanços, despreparo dos profissionais envolvidos no processo, novas áreas das empresas envolvidas, necessidade de treinamento, aumento de gastos na produção dos relatórios contábeis, complexidade das novas normas, dúvidas na aplicação de alguns pronunciamentos, sempre estiveram presentes nesses textos quando o assunto era o IFRS.

Ainda em 2007, uma matéria publicada já anunciava um dos principais problemas e talvez o maior desafio da adaptação do IFRS no Brasil: O tempo. O superintendente de Normas Contábeis e Auditoria da Comissão de Valores Mobiliários da época já avaliava que as empresas poderiam precisar de mais tempo para se preparar por se tratar de mudanças relevantes. Vale ressaltar, conforme exposto por Marco Antonio Papini (2009), a inconveniência de se adotar às pressas o novo padrão visto a complexidade das normas internacionais. Na matéria de Graziella Valenti (2009), foi destacado o desespero que estava fazendo parte da rotina dos profissionais às vésperas de 2010, conforme pesquisa realizada pela Ernst & Young. O segundo maior desafio desse processo acelerado de adaptação as normas internacionais foi o preparo dos profissionais de contabilidade. Conforme o tempo para adaptação é menor, menor é o tempo para treinamentos e revisão dos processos e

¹ A nova lei tramitou por sete anos no Congresso Nacional e veio possibilitar o processo de convergência dos padrões assegurando que ocorresse em consonância com o órgão internacional conforme determina o art. 5º da Lei das Sociedades Anônimas: “As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários” (Lei 11.638/2007).

sistemas.

O presente estudo tem como **objetivo** descrever os impactos organizacionais ocorridos em duas grandes empresas de capital aberto, em decorrência do processo de implementação das normas internacionais de contabilidade (IFRS), conforme a percepção dos responsáveis pelos processos de elaboração e publicação das demonstrações contábeis auditadas das empresas analisadas. Através de uma abordagem qualitativa, com a realização de entrevistas apoiadas em um questionário padronizado, realizadas junto a profissionais de contabilidade responsáveis pela divulgação das demonstrações financeiras de duas renomadas empresas com sede no município do Rio de Janeiro, pretende-se analisar os seguintes aspectos: o grau de compreensão das normas pelos profissionais; o apoio recebido da alta administração da organização no período de transição; a reação dos profissionais envolvidos no processo de adoção das novas normas; quais normas contábeis demandaram mais esforços por parte da empresa para serem implementadas; o tempo necessário para a adaptação; (f) se ocorreram atrasos nas publicações das demonstrações financeiras, entre outros.

O estudo se justifica diante da relevância e atenção que tem se dado ao tema IFRS e, principalmente, pela necessidade de se investigar através de uma nova metodologia, voltada para a análise da percepção dos profissionais de contabilidade no Brasil, considerando a sua própria vivência e rotina contábil. Espera-se com essa pesquisa, identificar os pontos que mais causaram dificuldades no processo de adaptação, bem como identificar os benefícios de curto e médio prazo percebidos pelos entrevistados, tanto para a profissão contábil em geral quanto para as organizações em que trabalham.

O estudo está organizado em quatro partes além da presente introdução. A primeira seção trata do referencial teórico, onde foi feito um levantamento sobre o processo de convergência no Brasil, além de demonstrar resultados de estudos anteriores e a discussão de teorias que nos ajudam a compreender o processo de adaptação vivido dentro das organizações. A segunda seção trata da descrição de metodologia e amostra utilizada. A terceira seção contempla a análise dos dados coletados nas entrevistas. Por fim, a quarta seção apresenta a conclusão do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Do Processo de Convergência Contábil no Brasil

No Brasil, ainda no ano de 2000, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) formulou um anteprojeto de lei que propunha a reforma da Lei nº 6.404/1976, cuja principal finalidade era a harmonização e modernização da lei societária brasileira com os princípios e práticas contábeis internacionais, além de promover uma correção nos erros existentes na Lei das Sociedades Anônimas.

Em 2005, foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução nº 1.055 de 07 de outubro de 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC² que tem como atribuição elaborar pronunciamentos em conformidade com as Normas Internacionais emitidas pelo IASB.

Em julho de 2007 mudanças significativas começaram a ocorrer em sentido à convergência contábil. Por meio da instrução CVM nº 457/2007, a Comissão de Valores Mobiliários (órgão regulador do mercado de capitais do país), juntamente com o Banco Central do Brasil (BACEN) determinou que todas as companhias brasileiras de capital aberto passassem a elaborar, obrigatoriamente, demonstrações financeiras de acordo com as Normas

² O CPC é composto por seis entidades que prezam por sua relevância e sintonia com a sociedade: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional) e Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA).

Internacionais de Contabilidade – IFRS a partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

Em dezembro de 2007 foi aprovado o anteprojeto proposto pela CVM em 2000: A Lei nº 11.638/2007³, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008, incluindo no parágrafo 5º do artigo 177 da Lei 6.404/76 que a CVM só deverá aprovar normas contábeis brasileiras que estiverem de acordo com os padrões e princípios das Normas Internacionais de contabilidade, criando assim uma norma jurídica para a harmonização completa das práticas contábeis internacionais. Ainda em 2007, o CPC emitiu dois pronunciamentos.

A partir desse momento, foi elaborado um programa de trabalho que permitiu que o processo de implementação das Normas Internacionais de Contabilidade fosse realizado em duas etapas: Na primeira, em 2008, o CPC emitiu treze pronunciamentos, e duas orientações técnicas que entraram em vigor no mesmo ano, pois se tratava de assuntos já presentes na lei nº 11.638/2007 – com exceção feita ao CPC 11 que trata de contratos de seguros e teve sua obrigatoriedade postergada para 2010. Nessa primeira etapa foi dado o foco nas alterações promovidas na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) para que a Lei 11.638/2007 pudesse vigorar. Na segunda fase da transição, em 2009, foram emitidos trinta e um pronunciamentos, três orientações técnicas e doze interpretações técnicas que passaram a ser aplicadas de forma obrigatória em 1º de janeiro de 2010. A segunda fase foi para alinhar os padrões nacionais às Normas Internacionais emitidas pelo IASB.

Em 2010, ano da obrigatoriedade da adoção das IFRS, foram emitidos um novo pronunciamento, várias revisões nos pronunciamentos que já se encontravam em vigor (totalizando 12 pronunciamentos), duas orientações técnicas e mais quatro interpretações técnicas que tiveram que ser aplicadas no exercício findo em dezembro de 2010.

Vale ressaltar que, de acordo com a Deliberação CVM nº 603/2009 e a resolução CFC nº 1.269/2009, as entidades poderiam antecipar de forma voluntária a adoção das IFRS nas demonstrações financeiras de 2009 desde que fossem aplicadas de forma estendida e em sua totalidade as demonstrações financeiras de 2008, a fim de se poderem realizar comparações com as demonstrações financeiras do exercício de 2009.

No mesmo ano, em janeiro de 2010, o IASB, o CFC e o CPC assinaram o Memorando de Entendimento onde se assegura que o CPC continuará a emitir as normas brasileiras de contabilidade com base nas notas emitidas pelo IASB. Ficou definido, ainda, que o CPC e o IASB estabelecerão diálogos contínuos a fim de assegurar a aceitação, acelerar a adoção e facilitar a implementação das normas IFRS no Brasil. Em 2011, foram emitidos (revisados) sete pronunciamentos e duas interpretações técnicas.

A figura 1 apresenta a quantidade de normas emitidas pelo CPC ao longo do processo de convergência para as normas internacionais.

³ Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/76, abrindo o espaço para o início da adoção das Normas Internacionais, adequando a legislação contábil brasileira a nova realidade de crescimento mundial.

• Evolução dos documentos emitidos

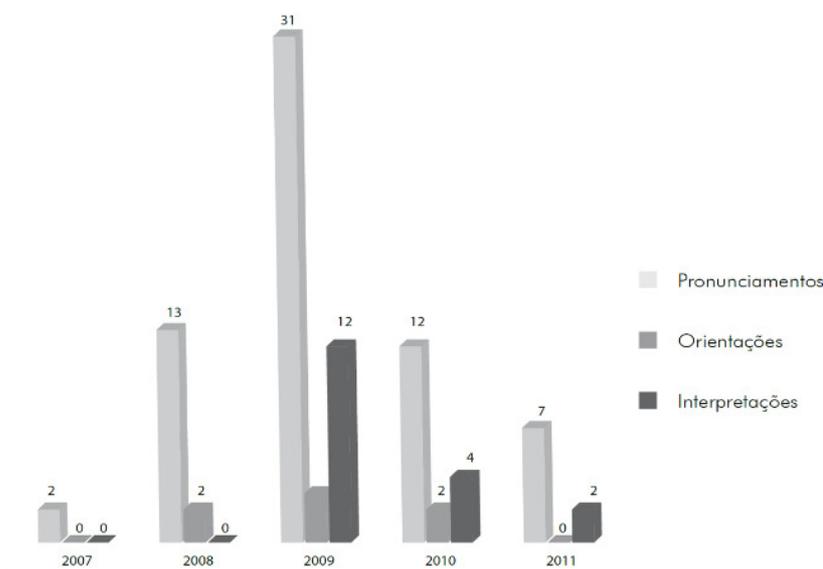


Figura 1 - Pronunciamentos Técnicos emitidos no período de 2007 a 2011
Fonte: Relatório de Atividade do CPC 2011

O processo de convergência no Brasil não foi similar ao processo de convergência europeu, já que esse último proporcionou um espaço de tempo maior entre a normatização e a adequação, de fato, às novas práticas contábeis. O pouco tempo para a adequação por parte das empresas pode ser observado no quadro a seguir que compara a data de aprovação dos últimos CPC's autorizados no ano e a data de vigência para cada nova norma: No Painel 1 do Quadro 1 é possível verificar que, no ano de 2008, as empresas tiveram 26 dias para se adaptarem aos novos conceitos. No Painel 2 do Quadro 1, verifica-se que em 2009 foram apenas 28 dias antes do ano de referência das demonstrações contábeis completas no padrão contábil internacional.

Notadamente, apesar de o prazo ser um pouco maior devido ao prazo limite para a divulgação das demonstrações contábeis, esse espaço ainda foi muito pequeno para implementação das significativas mudanças de conceito e procedimentos.

Quadro 1 – Processo de Audiência Pública.

Painel 1 – Processo de Audiência Pública no ano de 2008

	<i>Aprovação</i>	<i>Vigência</i>
Instrumentos Financeiros – CPC 14	05/12/2008	31/12/2008
Adoção Inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08–CPC 13	05/12/2008	31/12/2008
Ajuste a Valor Presente – CPC 12	05/12/2008	31/12/2008

Painel 2 – Processo de Audiência Pública no ano de 2009

	<i>Aprovação</i>	<i>Vigência</i>
Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade – CPC 37	04/12/2009	01/01/2010
Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 40 – CPC 43	04/12/2009	01/01/2010

Nota: Elaboração própria.

2.2 Visão Baseada em Recursos e a Teoria da Contingência

As teorias “Visão Baseada em Recursos” e da Contingência, ambas bastante utilizadas por pesquisadores da área de gestão, são comumente utilizadas para análise e compreensão

dos fenômenos organizacionais, especialmente em momentos de mudança nos processos internos, tanto demandados pelo ambiente externo quanto provadas por iniciativas geradas dentro da própria organização.

A **Visão Baseada em Recursos** surgiu a partir dos trabalhos de Selsnick (1957) e Penrose (1959) e tem sido entendida como uma teoria econômica que sugere que o desempenho das empresas é fruto de um conjunto de recursos internos que coloca a organização em posição favorável em relação a seus concorrentes.

Esses recursos devem ser entendidos como todos os ativos tangíveis e intangíveis que possibilitem a essa formular e seguir estratégias mais eficazes. Dentro desse processo de recursos, quatro itens devem ser considerados:

- (1) a questão do valor, que significa a possibilidade do recurso gerar ou não valor para a organização no futuro.
- (2) a questão da raridade: relacionada à exclusividade do recurso – se outras empresas possuem ou não esses mesmos recursos.
- (3) a questão da imitabilidade: é a possibilidade do recurso ser facilmente copiada pelas outras empresas.
- (4) a questão da organização: item necessário na exploração do recurso.

Essa primeira teoria considera a questão interna à organização como ponto de partida para a formulação da estratégia, ou seja, considera que a forma com que a empresa organiza seus recursos é sua real fonte de vantagem competitiva.

Os recursos disponíveis em uma empresa podem ser divididos em financeiros, físicos, humanos e organizacionais, conforme definidos no quadro a seguir:

Tal texto (RVB) busca analisar a relação entre causa e efeito no mundo real, tentando classificar os recursos organizacionais, podendo ainda ser vista como uma teoria determinista ao relacionar os indivíduos (funcionários) como recursos. Eles passam a ser vistos pelas empresas como peças-chaves de um processo produtivo.

Quadro 2 – Descrição dos tipos de recursos da empresa

Tipos de Recursos	Descrição
Financeiros	Contempla todo o dinheiro, ou qualquer fonte, que as empresas utilizam para criar e implementar suas estratégias.
Físicos	Inclui toda a tecnologia física utilizada dentro de uma empresa.
Humanos	São todas as pessoas que trabalham em uma empresa. São recursos individuais como treinamentos, experiências, etc.
Organizacionais	São identificados como um atributo de grupo de pessoas, como por exemplo, a estrutura formal, a cultura e a reputação da empresa.

Nota: Elaboração própria.

A **Teoria da Contingência** surgiu da necessidade de um novo paradigma administrativo que atendesse as necessidades das organizações levando-se em conta a modernização, a crescente complexidade do ambiente e as novas tecnologias. Foi resultado de várias pesquisas em que se buscava verificar: os modelos das estruturas organizacionais; dentre esses modelos qual era o mais eficaz; se as organizações mais bem sucedidas seguiam os princípios da Teoria Clássica.

Entende-se Contingência como sendo algo incerto, que pode vir ou não a acontecer. (CHIAVENATO, 2003) Diante disso, a teoria diz que tudo é relativo, tudo depende. Ou seja, nada é absoluto dentro das organizações ou na Teoria Administrativa.

Tal teoria diz ainda que é essencial que as empresas se adaptem as mudanças do mercado externo, devido ao fato de não haver uma única maneira de se organizar e as empresas serem dependentes das características do ambiente em que ocupam. Fatores como

ambiente e tecnologia são fundamentais para o equilíbrio da organização. O foco da Teoria da Contingência é a organização de dentro para fora.

As duas teorias descritas ajudam a compreender as mudanças organizacionais na medida em que permitem compreender a importância dos recursos organizacionais disponíveis e das contingências peculiares do ambiente como determinantes das respostas das empresas as novas demandas existentes.

2.3 Estudos Anteriores

É notável o número de pesquisas relacionadas à adoção obrigatória do IFRS, em diversos países, nos últimos anos no mundo.

O processo de convergência contábil segue duas linhas de estudo: a convergência de fato e a convergência de direito. Weeffort (2005) define que a harmonização de fato diz respeito a uma efetiva aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente nas práticas contábeis locais, ou seja, a adoção das normas na prática, no dia a dia da empresa. Já a harmonização de direito refere-se à incorporação do conteúdo das normas internacionais na legislação nacional, tornando tal procedimento contábil obrigatório, permitido ou proibido, ou seja, a convergência entre as normas.

No Brasil, assim como em outros países, a maioria dos estudos realizados diz respeito às diferenças normativas (harmonização de direito) entre os padrões brasileiro (BRGAAP), americano (USGAAP) e as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e os possíveis impactos econômicos e financeiros em relação à nova prática adotada – que apesar de fugirem do proposto nessa pesquisa nos dão algumas diretrizes de impactos, e, também, de alguns benefícios e vantagens, ocasionados pela adoção das normas internacionais.

Antunes, Antunes e Penteado (2007, p. 15), por exemplo, inferem que “muitos são os custos e os impactos para o ambiente interno e externo da empresa envolvido na adoção do IFRS”. Além disso, apesar deste ter sido elaborado com a finalidade principal de ser um facilitador no processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, uma grande dificuldade consiste no entendimento e na interpretação da norma. Segundo os referidos autores:

“a confluência de regulamentação entre os diversos organismos responsáveis pela emissão de padrões contábeis é dificultada pelas origens e fundamentações culturais incorporadas pelas sociedades, sendo o Brasil, na condição de país emergente, um exemplo a ser destacado, já que se encontram suas normas significativamente distantes das normas internacionais publicadas pelo IASB”.

Antunes, Antunes e Penteado (2007, p. 16) argumentam ainda que “um dos problemas identificados pode ser o excesso de recursos necessários (como pessoal qualificado, treinamento, tempo etc.), já que as diferenças entre as normas internacionais e brasileiras ainda são muitas.”

Weeffort (2005) apresenta outro problema em relação à adoção das Normas Internacionais no Brasil: o Sistema Educacional. Weeffort (2005) concluiu, após analisar os cursos de graduação e pós-graduação em contabilidade no país, que o sistema educacional brasileiro não favorecia os esforços da harmonização contábil. Seria necessária, no Brasil, uma reeducação por parte dos estudantes, educadores e profissionais da área contábil a cerca das novas práticas contábeis internacionais.

De acordo com Alexandre e Nobes (2004), apud Strouhal (2009), pode-se perceber que:

“é possível definir os seguintes factores que influenciam o desenvolvimento das normas contabilísticas em respectivo país: influências coloniais e externas, influência dos provedores do capital, carácter do sistema nacional jurídico, influência dos impostos e taxas obrigatórias, influência da profissão de contabilistas.”

É possível ainda notar alguns benefícios que podem ser obtidos com a adoção das normas internacionais de contabilidade, entre os principais destacam-se: um acesso facilitado

aos mercados estrangeiros; a credibilidade reforçada das sociedades estrangeiras no mercado nacional; a comparabilidade global dos dados contábeis, com dados mais transparentes e mais compreensíveis; regulação facilitada nos mercados de capital; maior resistência das normas contábeis às influências políticas.

Segundo Leite (2004), apud Silva (2011), a convergência para as normas internacionais de contabilidade no Brasil proporciona: melhorias na transparência, compreensão e comparabilidade das informações brasileiras, como observado nos mercados internacionais; reduz os gastos com elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações contábeis para as empresas de capital aberto; melhora a comunicação financeira da empresa com seus investidores; facilita a consolidação das demonstrações contábeis; viabiliza investimentos estrangeiros e nacionais.

A contabilidade baseada na essência sobre a forma potencializa sua capacidade probatória de atos e negócios jurídicos, ou seja, o IFRS é o abandono do registro formal e a requisição da subjetividade, da percepção do profissional contábil para o julgamento de casos particulares. Para o Professor Sérgio de Iudícibus a adoção do IFRS surpreendeu pela velocidade e pela melhoria na transparência dos balanços. (ROSTÁS, 2012).

3 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza por ser empírico, de abordagem qualitativa, baseado em casos contemporâneos, através de entrevistas presenciais e com a utilização de questionário (estruturado e padronizado) como referência. A escolha da metodologia aplicada decorre do fato de que o estudo de caso nos permite avaliar com mais propriedade, confiabilidade e profundidade os efeitos nos processos organizacionais da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em empresas brasileiras.

3.1 Seleção das empresas e período de análise

O estudo é composto por duas empresas multinacionais, com ações listadas na Bolsa de Valores BM&FBovespa, de setores distintos da economia brasileira com sede no município do Rio de Janeiro.

A diferença entre os setores permite avaliar contextos distintos dentro de uma mesma problemática. As empresas foram escolhidas devido à facilidade no acesso em função do aceite ao convite para participação da pesquisa, além da disponibilidade de tempo do entrevistado. Para efeitos de divulgação dos resultados da pesquisa, optou-se pela utilização de nomes fictícios (Empresa Alfa e Empresa Beta).

O período escolhido para análise compreende todo o processo de adoção das Normas Internacionais. Visto que já se passaram dois anos da conclusão do processo de transição, pode-se visualizar com mais segurança e propriedade os efeitos causados, nos processos das organizações, e quais foram seus impactos reais, de curto e médio prazo.

Ressalta-se que as entrevistas foram concedidas pelos profissionais de contabilidade responsáveis pelas Demonstrações Contábeis das empresas, tendo cada um deles apresentado sua percepção sobre aspectos internos da empresa, bem como de fatos externos relacionados ao processo de convergência. As entrevistas ocorreram em janeiro e fevereiro de 2013, respectivamente, e tiveram a duração de aproximadamente uma hora cada.

3.2 Instrumento de Pesquisa

O estudo foi realizado através de pesquisas presenciais com profissionais de contabilidade, com a utilização de questionário estruturado e padronizado. O presente instrumento de pesquisa foi elaborado com base no questionário por SILVA et al (2010), sendo realizadas adaptações para o contexto e necessidades da presente pesquisa.

O instrumento de pesquisa contém 38 questões, sendo divididas em cinco grupos, conforme detalhado no quadro a seguir:

Quadro 3 – Organização do Instrumento de Pesquisa

Grupos	Descrição
Dados Gerais	Onde se caracteriza a empresa, o porte, o setor de atividades e o número de empregados, bem como o cargo ocupado pelo respondente da pesquisa dentro da organização. Nesse grupo, no caso de empresas presentes em vários países, foi adotada como situação padrão a empresa no Brasil.
Dados do entrevistado	Nesse grupo procurou-se conhecer um pouco mais do perfil do respondente da pesquisa, identificando aspectos como formação, tempo de experiência e auto avaliações a cerca das Normas Internacionais de Contabilidade. Não houve a necessidade de fazer uma identificação pessoal do profissional respondente.
Situação inicial da empresa	Esse grupo teve como objetivo conhecer aspectos relevantes da empresa antes da adoção das IFRS, como quais padrões contábeis eram adotados pela companhia e se houve antecipação voluntária na adoção ao IFRS.
Processo de adaptação	Esse grupo foi dividido em cinco subgrupos, onde foram contempladas questões mais genéricas (subgrupo Um), como: (a) a reação da Alta Administração frente a necessidade de implementação das IFRS, (b) as principais dificuldades num âmbito geral, além de contemplar questões específicas sobre o quadro de pessoal (subgrupo Dois), sobre os sistemas de informática (subgrupo Três), sobre o processo contábil (subgrupo Quatro), e sobre questões chaves para este estudo que são relacionadas aos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (subgrupo Cinco). No subgrupo Cinco foram abordadas questões que buscavam identificar quais foram os CPCs que demandaram um maior esforço para se implementado, quais os problemas foram identificados, o tempo necessário para adaptação as Normas, se houveram atrasos nas publicações das demonstrações financeiras no período de transição, quais foram os benefícios alcançados com a adoção das IFRS, entre outros.
Considerações Finais	Onde deixou o entrevistado livre para acrescentar dados ou informações relevantes à pesquisa, que não tenham sido contemplados ao longo de toda a entrevista. As questões desse grupo foram abertas para que toda e qualquer contribuição pudesse ser recebida, para que o profissional tivesse um espaço onde pudesse falar de forma aberta e sem parâmetros que o regulasse.

Nota: Elaboração própria. O questionário estruturado não foi colocado em anexo em função do número máximo de páginas para o artigo. Os interessados poderão solicitar o mesmo diretamente ao e-mail do autor da pesquisa.

3.3 Análise dos Resultados

A análise dos resultados obtidos neste estudo foi realizada de forma qualitativa, descrevendo o processo vivenciado por cada empresa, e em seguida foi realizada uma análise comparativa dos casos apresentados para identificar e apontar possíveis semelhanças e diferenças deste mesmo processo de adaptação às Normas Internacionais de Contabilidade.

A análise teve por base a verificação dos impactos de recursos disponíveis (financeiros, físicos, humanos e organizacionais) nas empresas estudadas, bem como nos aspectos contingenciais inerentes ao processo de mudança decorrente de exigências externas.

Notadamente, os resultados da pesquisa são produtos da percepção dos entrevistados sobre o objeto de análise. Os entrevistados possuem o seguinte perfil:

Na empresa ALFA, a entrevista foi concedida por um profissional do sexo masculino, graduado em Ciências Contábeis e Engenharia Elétrica, com Pós Graduação em Engenharia Econômica. O entrevistado é o responsável pela assinatura das demonstrações contábeis. Possui 32 anos de experiência contábil, sendo 18 deles na empresa pesquisada.

Na empresa BETA, a entrevista foi concedida por um profissional do sexo masculino, graduado em Ciências Contábeis e Administração, com uma pós-graduação em Administração e outra em gestão. O entrevistado é o responsável pela assinatura das demonstrações contábeis. Possui 40 anos de experiência contábil, sendo 36 deles na Empresa Beta.

4 RESULTADOS

4.1 Descrição do Caso da Empresa ALFA

Para o profissional da Empresa Alfa, adotar o Padrão Internacional de contabilidade não lhe trouxe preocupação extra. Houve um planejamento prévio dentro da Empresa a fim de identificar as diferenças de critérios em relação às normas contábeis brasileiras (BRGAAP), norte-americanas (USGAAP) e Internacionais (IFRS), transmitindo assim uma maior segurança para esse processo de implementação. Esse profissional avalia o seu conhecimento em IFRS, na época inicial do processo, elevado devido as suas experiências profissionais com o USGAAP e, até mesmo pelo apoio recebido pela CVM que veio fazendo um trabalho de aproximação para as empresas de capital aberto tornando o processo de adaptação menos repentino.

Tal empresa adotava os padrões BRGAAP e USGAAP em suas demonstrações e não optou pela aplicação antecipada da adoção do IFRS. Somente foi realizada uma preparação interna em 2007 com intensificação em 2008 para avaliar os impactos das mudanças de práticas contábeis nos números da empresa.

A alta administração da empresa Alfa mostrou apoio ao processo de implementações e não fez muitos questionamentos, porque já vinham realizando esse trabalho de harmonização com antecedência e não houve diferenças grandes nos resultados.

O entrevistado indicou que a maior dificuldade enfrentada pela empresa foi relacionada aos sistemas de informática. Foram realizados alguns ajustes no sistema de consolidação e poucos processos ainda estão suportados por planilhas de Excel. O plano de contas somente sofreu alterações em 2013. Sendo essas voltadas para realização dos ajustes do conceito fiscal para o conceito contábil.

Dentro da empresa não houve a necessidade de contratação de profissional específico para o IFRS. Destaca-se que o setor contábil conta com aproximadamente 70 profissionais entre os 40 mil funcionários. Houve realocações de funções visando identificar as melhores características profissionais para as melhores situações. Com relação aos treinamentos, esses foram bem específicos para a realidade da empresa, com a utilização de materiais externos elaborados de acordo com a necessidade da empresa e contou com a ajuda de profissionais de universidades renomadas do Rio de Janeiro e de São Paulo. Destaca-se que, segundo o entrevistado, em relação ao mercado, a falta de profissionais qualificados foi o maior desafio.

Houve contratação de assessoria para revisar o trabalho feito pela empresa Alfa e assegurar que não havia falhas.

A mesma não passou por mudanças organizacionais devido ao IFRS. Houve um envolvimento maior entre as áreas da empresa, proporcionando uma amplificação do contato da controladoria com as demais áreas. Num primeiro momento, essas novas áreas envolvidas tiveram dificuldades, mas depois que compreenderam a importância dentro do processo tornou-se uma experiência muito boa para todos.

Sobre os pronunciamentos técnicos, o que demandou um maior esforço foi o CPC 38 de Instrumentos Financeiros. Nenhum problema substancial foi identificado, ocorreram apenas dúvidas sobre onde deveria se chegar com determinadas normas. Foram necessários em torno de seis a oito meses para a conclusão do processo e as publicações das demonstrações contábeis não sofreram atrasos.

Com relação às questões fiscais, houve a necessidade de criar contas transitórias para registros transitórios para que se pudesse chegar à reconciliação entre o contábil e o fiscal.

De acordo com o entrevistado, o maior benefício identificado no processo de convergência contábil foi o ambiente de troca de informações criado dentro da empresa.

Ao final, o entrevistado definiu que: “Essência sob a forma requer um novo modelo de pensar e ainda está em evolução.”

4.2 Descrição do Caso da Empresa BETA

O profissional da empresa percebeu a responsabilidade e importância desse processo e ficou inicialmente preocupado. Segundo ele, o curto prazo para a realização das mudanças e para a realização dos treinamentos ocasionou essa preocupação. O entrevistado avalia o seu conhecimento em IFRS, na época inicial do processo, bom devido ao contato já existente com o USGAAP.

A Empresa adotava o BRGAAP e o USGAAP em suas demonstrações e optou pela antecipação voluntária da apresentação de suas demonstrações financeiras em IFRS no exercício de 2009.

A alta administração da empresa apoiou o processo, mas teve dúvidas e sempre questionou a respeito.

A principal dificuldade identificada pela empresa Beta foi a influência da Legislação Brasileira Fiscal. Em relação ao mercado, a falta de profissionais qualificados foi destacada como a maior dificuldade.

Houve a necessidade de adaptar o sistema. Foi realizado um ajuste no sistema de controle do ativo imobilizado para atender os novos padrões. Todos os processos da empresa são tratados sistematicamente, porém com apoio de planilhas e o plano de contas da empresa foi adaptado.

Não houve contratações de profissionais devido ao IFRS. Também não houve a necessidade de realocar profissionais. Destaca-se que o setor contábil conta com aproximadamente 700 profissionais entre os 62 mil funcionários. Com a adoção dos novos padrões foi necessário maior envolvimento das áreas de negócio. Com relação aos treinamentos, a empresa criou cursos “in company” envolvendo auditores externos e profissionais que haviam participado de cursos no exterior.

Houve contratação de assessoria, cujos critérios considerados foram a qualidade dos serviços prestados e a experiência internacional em assessoramento especializado às empresas do setor.

Não ocorreu nenhuma mudança organizacional em função da adoção dos IFRS. A adoção das Normas Internacionais veio para consolidar a integração entre as áreas, pois demandam que a contabilidade registre a gestão dos negócios, prevalecendo a essência sob a forma. As áreas operacionais passaram a ser mais envolvidas na definição do tratamento contábil. A princípio, essas novas áreas envolvidas resistiram às novas demandas, mas depois começaram a identificar os benefícios que poderiam ser utilizados na gestão dos negócios.

Considerando que a CVM ao longo dos anos vinha se adequando aos padrões internacionais, a adoção de Leasing e demais Instrumentos Financeiros foram as que demandaram um maior esforço de divulgação para a empresa. Foi necessário fazer um trabalho relevante junto às áreas de negócio na análise e implantação dos novos pronunciamentos contábeis. Para resolver os impasses e as dificuldades encontradas a empresa apostou em treinamentos, esclarecimentos e criação de normas internas sobre os novos padrões contábeis, com foco no aprimoramento das práticas, mais “disclosure” em notas explicativas e, principalmente, comparabilidade entre as demonstrações contábeis. Foram necessários dois anos para a adaptação às novas normas e não ocorreram atrasos na publicação das demonstrações contábeis. Houve alterações nos processos devido a questões fiscais – a definição da neutralidade fiscal demandou muitos controles adicionais.

Segundo o entrevistado, a convergência para um padrão contábil global foi muito boa para a empresa, pois possibilitou maior transparência às suas informações, com otimização de processos e redução de custos. Como benefício, uma única linguagem contábil mundial facilita às partes interessadas a melhor compreensão sobre os seus negócios, avaliações de risco mais qualificadas e redução dos custos.

Nas considerações finais o entrevistado definiu o processo de implementação do IFRS

como sendo “uma maldade com o contador e com as empresas”, referindo-se ao curto espaço de tempo para a adaptação.

4.3 Análise Comparativa dos Casos

Nesta parte do estudo é realizada uma análise comparativa dos casos estudados para buscar identificar as semelhanças e diferenças dentro de um mesmo processo ao qual foram submetidas empresas num mesmo período de tempo.

Ambas as empresas estudadas são de grande porte, com ações negociadas na bolsa de valores, e com atuação em muitos mercados estrangeiros. Adicionalmente, são auditadas por firmas internacionais de auditoria independente. Por outro lado, atuam em setores de atividades distintos, bem como possuem uma diferente estrutura de controle.

Nos dois casos, os profissionais entrevistados declararam muitos anos de experiência profissional, e bom conhecimento sobre as novas Normas Internacionais de contabilidade.

Em relação à situação inicial da empresa, painel 1 da tabela 1, constata-se que tanto a empresa Alfa quanto a empresa Beta aplicavam o USGAAP em suas demonstrações contábeis, o que facilitou o processo de harmonização. No entanto, somente a empresa Beta resolveu antecipar a obrigatoriedade da divulgação das demonstrações contábeis em IFRS.

Sobre o processo de adaptação, vide painel 2 da tabela 1, buscou-se saber como a empresa reagiu na prática a todas essas mudanças repentinas. Neste tópico pode-se perceber que há semelhanças dentro do processo de adaptação da empresa Alfa e da empresa Beta. Ambas receberam o apoio da alta administração, mas foram questionadas ao longo do processo sobre os motivos pelo qual deveria ser realizado e quando esse processo se finalizaria. A empresa Beta recebeu mais questionamentos da alta administração se comparado a empresa Alfa.

Ambas optaram por treinamentos internos voltados para a realidade dos seus negócios, adequando-os de acordo com suas necessidades. Para a empresa Alfa, adequar as novas práticas ao sistema contábil informatizado foi o maior desafio, enquanto que para a empresa Beta a conciliação entre as exigências da Legislação Fiscal e os novos padrões foi a maior dificuldade. Tanto a empresa Alfa quanto a empresa Beta não tiveram necessidade de contratar profissionais específicos para implementar o processo de convergência. A empresa Alfa, no entanto, efetuou ajustes em seus recursos humanos, realocando as funções que melhor se encaixavam nas expertises de seus profissionais.

As duas empresas necessitaram de ajustes nos seus sistemas de informática e utilizam planilhas como apoio aos processos. A empresa Beta tem todos os seus processos apoiados por planilhas enquanto Alfa possui poucos.

Sobre o processo contábil bem com as demais áreas que foram envolvidas no processo (vide resumo no painel 3 da tabela 1), em ambas as empresas houve necessidade de se promover alterações no plano de contas contábil a fim de torná-lo mais analítico de acordo com as necessidades impostas pelo IFRS, sendo para a empresa Beta necessário em 2009, ainda em meio ao processo de implementação e para a empresa Alfa somente após findo esse período.

Não houve mudanças organizacionais provocadas pelo IFRS. Áreas operacionais e corporativas de ambas as empresas foram envolvidas no processo de harmonização contábil passando, a partir desse momento, a ter obrigações a se cumprir com a contabilidade. Esse fato gerou um pequeno transtorno num primeiro momento, pois se tratavam de novas atribuições e necessidades a serem atendidas. Após esse primeiro contato, todas as áreas passaram a entender sua real importância dentro do processo e acabaram sendo muito proveitosa essa maior integração para ambas as empresas.

As empresas Alfa e Beta optaram por contratar uma assessoria para examinar e validar o seu processo e certificar que não haviam sido cometidos erros, bem como, as normas

tivessem sido interpretadas de forma adequada.

No painel 4 da tabela 1, destacam-se quais foram os Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que demandaram um maior esforço e atenção da empresa para sua correta adaptação. Adicionalmente, são destacados os impactos na rotina da empresa, o tempo necessário para que a adoção fosse implementada, e os benefícios alcançados pela adoção da nova norma contábil para a empresa.

Tanto para empresa Alfa quanto para a empresa Beta, o CPC 38 sobre Instrumentos Financeiros foi o que demandou um maior esforço para ser colocado em prática. O entendimento da norma em si, bem como a sua finalidade e o seu impacto final foram os grandes problemas identificados pelas empresas.

O tempo necessário para adaptação as novas normas foi o grande diferencial nesse quesito, pois a empresa Alfa necessitou de um tempo muito inferior que a empresa Beta para se adaptar aos novos padrões. No entanto, nem a empresa Alfa e nem a empresa Beta apresentaram atrasos em suas publicações das Demonstrações Financeiras.

A empresa Alfa identificou como o maior benefício a interação entre as áreas da empresa, enquanto Beta destacou que a melhor compreensão dos negócios, avaliações de risco mais qualificadas e redução nos custos eram os pontos mais fortes da implementação do IFRS. De acordo com o segundo entrevistado, concluí-se que o IFRS cumpriu sua proposta de maior clareza, objetividade, confiabilidade e integração entre as áreas.

Sobre as questões fiscais, ambas as empresas tiveram necessidades de realizar um controle mais efetivo com controles adicionais, criação de contas transitórias em sua área fiscal para conseguir expressar e detalhar as mudanças e diferenças provocadas pela adoção das Normas Internacionais.

Painel 1 – Situação Inicial da Empresa		
	Empresa Alfa	Empresa Beta
Aplicação de outro padrão contábil antes do IFRS Antecipação da adoção do IFRS	USGAAP Somente interna.	USGAAP Sim, em 2009.
Painel 2 – Processo de Adaptação		
Reação da Alta Administração Treinamentos Específicos em IFRS Principais dificuldades para implementar o IFRS Dificuldades encontradas no mercado Contratação ou realocação de profissionais Adaptações no Sistema de Informática Processos suportados por planilhas em 2013	Houve apoio com questionamentos Treinamentos “in company” e externos específicos para Alfa Sistemas de Informática Profissionais Qualificados Somente realocação de funções Ajustes no sistema de consolidação Poucos, não soube precisar quais.	Houve apoio com questionamentos Treinamentos “in company” Influência da Legislação Fiscal Brasileira Profissionais Qualificados Não ocorreu Ajustes no sistema de controle do ativo imobilizado Todos os processos usam planilhas como apoio.
Painel 3 – Processo Contábil		
Adaptações ou criação de Plano de Contas Mudança Organizacional Envolvimento de outras áreas da empresa Reação das áreas envolvidas Contratação de Assessoria ou Consultoria	Adaptações somente em 2013. Não Áreas Operacionais e Cooperativas A princípio houve resistência as novas demandas. Contratação de Assessoria.	Adaptações somente em 2013. Não Áreas Operacionais A princípio houve resistência as novas demandas. Contratação de Assessoria.
Painel 4 – Pronunciamentos Contábeis		
CPCs que demandaram um maior esforço Problemas Identificados Tempo necessário a adaptação às novas normas Atrasos na publicação das Demonstrações Contábeis Benefícios Alcançados Questões Fiscais	Instrumentos Financeiros Dúvidas sobre o objetivo final da norma Seis a oito meses Não Interação entre as áreas da empresa. Criação de contas transitórias para registros transitórios.	Leasing, Instrumentos Financeiros Entendimento da Norma Dois anos Não Melhor compreensão dos negócios; Avaliações de risco mais qualificadas e Redução dos Custos. Controles adicionais devido à neutralidade fiscal.

Tabela 1 – Análise Comparativa das empresas estudadas
Fonte: Autoria própria.

5 CONCLUSÃO

O processo de convergência contábil no Brasil, de certa forma, foi repentino e com pouco tempo para adequação dos processos das empresas. Muitas empresas necessitaram de um período maior para implementar mudanças tão significativas.

O **objetivo** do presente estudo foi descrever os impactos organizacionais ocorridos em duas grandes empresas de capital aberto, em decorrência do processo de implementação das normas internacionais de contabilidade (IFRS), conforme a percepção dos responsáveis pelos

processos de elaboração e publicação das demonstrações contábeis auditadas das empresas analisadas. Tal pesquisa surgiu da necessidade de compreender melhor um pouco desse processo baseado não apenas nos números, mas na opinião dos profissionais responsáveis por essas mudanças na prática.

Ambas as empresas já adotavam o padrão contábil USGAAP, o que de fato facilitou o processo de convergência contábil devido a algumas similaridades do USGAAP com o padrão IFRS. Ressalta-se que uma das empresas optou pela antecipação da adoção do IFRS. Identificou-se que em ambas empresas o CPC 38 sobre Instrumentos Financeiros foi o que demandou um maior esforço e atenção para a sua correta adaptação, enquanto apenas uma delas mencionou dificuldades decorrentes das influências da Legislação Fiscal Brasileira.

O processo de convergência trouxe muitos benefícios para as empresas, com destaque para a integração entre as demais áreas das empresas e a redução nos custos operacionais. Em contrapartida, o processo trouxe algumas dificuldades, principalmente, relacionadas ao tempo para a adaptação dos processos, sistemas de informática e treinamento dos profissionais. O processo repentino acabou sendo oneroso para as empresas, que para não sofrerem atrasos em suas publicações, realizaram muitos treinamentos (tanto internos quanto externos), discussões sobre a norma e testes internos antes da publicação efetiva dos resultados já adequados ao padrão internacional. Destaca-se ainda que ambas empresas realizaram a contratação de empresas de consultoria especializadas para implementação das mudanças.

O porte das empresas analisadas e seus recursos financeiros combinados com seus recursos físicos, humanos e organizacionais proporcionaram um ambiente favorável para o processo de adaptação as normas tornando-o, apesar de trabalhoso, muito rico e proveitoso em ambos os casos. Em resumo, as duas empresas buscaram explorar da melhor forma possível, considerando suas possibilidades futuras e a urgência da norma, os benefícios que esse processo podia lhes proporcionar, principalmente no que tange seus recursos humanos.

Por fim, ressalta-se que ambas as empresas implementaram mudanças relacionadas as dimensões previstas na Teoria Visão Baseada em Recursos, com destaque para os impactos nos recursos humanos. As mudanças da estrutura organizacional foram mínimas enquanto os aspectos financeiros não foram motivo de preocupação. Sob o aspecto da Teoria da Contingência observa-se que ambas as empresas já estavam relativamente preparadas para as mudanças exigidas pela Lei no. 11.638/07, face a experiência anterior na adoção das normas contábeis norte-americanas. Não obstante, as mudanças trouxeram uma alteração efetiva no ambiente organizacional da empresas estudadas.

O presente estudo tem como principal contribuição a descrição de aspectos práticos relacionados com a implementação das novas normas contábeis internacionais em um ambiente organizacional específico. Adicionalmente, permitem compreender os potenciais impactos do processo contábil nos recursos financeiros, físicos, humanos e organizacionais das empresas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS 1. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10., 2007, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2007. Disponível em: < <http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/>>. Acesso em: dezembro de 2012.
- BARBOSA NETO, J. E.; DIAS, W. O.; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Impacto da convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de Capital Aberto. **Revista Contabilidade Vista & Revista**: Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p.131-153, dez. 2009.
- _____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº

- 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/> Acesso em: 09 dez. 2012
- BARCELLOS, L. P.; JUNIOR, J. V. C.; SILVA, A. H. C. E. Impactos da Adoção as Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: uma investigação no setor de siderurgia e metalurgia. CRC RJ Conselho Regional de Contabilidade, Pensar Contábil, v.14, n.54, p.04-14, 2012.
- CARDOSO, R. L; SARAVIA, E; TENÓRIO, F. G.; SILVA, M. A. Regulação da Contabilidade e Regulação Contábil: Teorias e Análise da Lei nº. 11.638/07. v.d, n.14, p.22, 2012.
- CHIAVENATO, I. Introdução à Teoria Geral da Administração. São Paulo, 6a. ed. - Editora Campus, Rio de Janeiro, 2003.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Relatório de Atividade do CPC. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/Relatorio_web_CPCs_200112.pdf> Acesso em: 16 fev. 2013
- _____. Instrução nº 457, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB. Disponível em: <<HTTP://www.cvm.gov.br>> Acesso em : 09 dez. 2012
- FARGNOLI, E. O; PALHARES, G. D.; SILVÉRIO, K. S.; MARQUES, R. G. Teoria da Contingência. Disponível em< http://www.fac.br/home/images/posgraduacao/Teoria_da_Contigencia.pdf>/. Acesso em: fev/2013.
- OLIVEIRA BRASIL, M. V.; PALHARES, G. D.; SILVÉRIO, K. S.; MARQUES, R. G. A Relação de convergência entre a Visão baseada em Recursos e as competências essenciais. REUNA, Belo Horizonte, v.16, p.31-44, Jul-Set.2011.
- PAPINI, M. A.. IFRS: mais transparência entre empresas e acionistas. **Valor Econômico**, São Paulo, p. 1-2. 24 nov. 2009. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/arquivo/795369>>. Acesso em: 21 fev. 2013.
- ROSTÁS, R. Professor defende padronização no uso de informações gerenciais. **Valor Econômico**, São Paulo, p. 1-2. 23 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/2801220/>>. Acesso em: 21 fev. 2013.
- SALAZAR, V. S.; MORAES, W.F.A.; LEITE, Y.V.P.; SIQUEIRA, E.S. Resourced based view: Das proposições de Penrose à Internacionalização. Revista Eletrônica do Mestrado em Administração da Universidade Potiguar – RAUnP. Ano V, n.1 – out.2012/mar.2013.
- SILVA, J. S.. Demonstrações Contábeis Consolidadas: uma análise comparativa das normas brasileiras (BRGAAP) e Internacionais (IFRS). **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 34, n. 26, p.152-161, ago. 2011.
- SILVA, P. C.; WEFFORT, E. F. J.; PETERS, M. R. S.; SALES CIA, J. N. Impacto da adoção das IFRS nas Empresas Brasileiras de Saneamento: a percepção dos Profissionais do Setor. **Revista Contabilidade Vista & Revista**: Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p.69-94, jun. 2010.
- STROUHAL, J.. Aplicação das normas contabilísticas internacionais IAS 32, IFRS 7 e IAS 39 em pratica das entidades empresarias da República Checa.**Revista Universo Contábil: FURB**, Blumenau, v. 5, n. 4, p.152-161, 10 dez. 2009. Disponível em: <www.furb.br/universocontabil>. Acesso em: dez. 2012.
- VALENTI, G.. Adaptação às regras continua atrasada. **Valor Econômico**, São Paulo, p. 1-2. 25 set. 2009. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/arquivo/785103/>>. Acesso em: 21 fev. 2013.