



Revista Contemporânea de Contabilidade
ISSN: 1807-1821
rcc.cse@contato.ufsc.br
Universidade Federal de Santa Catarina
Brasil

Pereira Boscov, Camila; Guedes de Carvalho, Luiz Nelson
Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das
normas contábeis internacionais
Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 14, núm. 33, septiembre-diciembre, 2017,
pp. 3-32
Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76257049002>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação das normas contábeis internacionais

Organizational changes observed during the implementation process of convergence to IFRS

Cambios organizacionales observado durante el proceso de aplicación de las normas de contabilidad internacional

Camila Pereira Boscov

Doutora em Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP)

Professora do Insper-SP

Endereço: Rua Quata, 300, Vila Olímpia.

CEP: 04546-042 – São Paulo/SP – Brasil

E-mail: camila.boscov@gmail.com

Telefone: (11) 97308-5006

Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Doutor em Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP)

Professor da Universidade de São Paulo

Endereço: Av Professor Luciano Gualberto, 908. Cidade Universitária.

CEP: 05508-010– São Paulo/SP – Brasil

E-mail: lnelson@usp.br

Telefone: (11) 3091-5960

Artigo recebido em 19/10/2015. Revisado por pares em 04/01/2017. Reformulado em 22/09/2017. Recomendado para publicação em 14/12/2017 por Carlos Eduardo Facin Lavarda (Editor-Chefe). Publicado em 31/12/2017.

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar as principais mudanças organizacionais ocorridas com o processo de implementação do IFRS, categorizando os impactos encontrados em relação aos elementos de mudanças descritos por Mintzberg e Westley (1992): cultura, estrutura, sistemas e pessoas. A estratégia de pesquisa foi um estudo de caso múltiplo, em 2011, em três empresas. O IFRS trouxe integração da área contábil com áreas fornecedoras de informações financeiras; o conselho de administração envolveu-se nessas mudanças, a área contábil ficou mais próxima do investidor e passou a conduzir consultorias financeiras; no entanto, houve desgaste no relacionamento com clientes devido a tantas novas exigências de mensuração. Houve grandes mudanças em sistemas, observou-se um maior uso de informações gerenciais na confecção de demonstrações financeiras e mudanças em *covenants* em função de novos critérios contábeis. Foi possível perceber alterações no perfil profissional do contador e de áreas fornecedoras de informações financeiras.

Palavras-chave: Normas contábeis internacionais; Implementação; Estudo de caso; Mudanças organizacionais; Estrutura

Abstract

The aim of this work was to analyze the main organizational changes derived from the IFRS adoption, categorizing the impacts related to the elements of change described by Mintzberg and Westley (1992): culture, structure, systems and people. The research strategy was guided by a multiple case study, in 2011, in three companies. The IFRS has promoted an enhanced interaction among departments; the Boards of Directors got closely involved in these changes; the accounting department is now closer to investors and also started to render financial consultancies; however, the relationship with clients experienced certain deterioration due to the increased demand for new measurement requirements. There were major changes in systems, as well as management information increased; moreover, there were changes in covenants in financing agreements. It was possible to perceive changes in people regarding their professional profiles.

Keywords: International Financial Reporting Standards; Implementation; Case study; Organizational changes; Structure

Resumen

El objetivo de este trabajo fue analizar los cambios organizacionales como consecuencia de la adopción de la IFRS, clasificando el impacto en cada área como descriptas por Mintzberg y Westley (1992): cultura, estructura, sistemas y personas. La estrategia de investigación fue guiada por el análisis de casos múltiples en 2011 en tres empresas. Aparentemente la IFRS obtuvo una mayor interacción entre los departamentos; los Consejos de Administración se involucraron bastante en estos cambios; el departamento de contabilidad se acercó a los inversores y comenzó a realizar consultorías financieras; sin embargo, la relación con los clientes sufrió un cierto deterioro debido al aumento de la demanda de nuevos instrumentos de medida. Cambios importantes en los sistemas fueron observados: aumentó la información de gestión; también objetivamos reestructuración en los convenios y acuerdos de financiamiento. Fue notoria la transformación de las personas con respecto a sus perfiles profesionales.

Palabras clave: Normas internacionales de Información Financiera; Implementación; Caso de estudio; Cambios en la organización; Estructura

1 Introdução

Fenômenos modernos como globalização, presença de multinacionais e investimentos internacionais acentuaram a necessidade de demonstrações contábeis mais transparentes, com o intuito de melhor representar a realidade econômica das instituições, elaboradas em uma linguagem universal.

Os investidores e empreendedores desejam ser capazes de entender e comparar a situação financeira e econômica de empresas, não importando o ordenamento jurídico e o sistema contábil de suas localidades (MIHAELA; NICOLETA; TUDOR, 2010).

Sendo assim, o estabelecimento de normas contábeis internacionais beneficia os usuários e preparadores de demonstrações financeiras ao promover consistência, comparabilidade, confiabilidade e maior transparência nas demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas ao redor do mundo (FAJARDO, 2007, p.58).

Essas normas contábeis, após aprovadas pelos órgãos reguladores, nos diversos países aderentes ao processo de convergência, passam a afetar a forma de se fazer contabilidade de uma série de instituições, como, por exemplo, empresas de capital aberto, bancos e seguradoras.

A elaboração e a implementação de uma norma contábil pode ter impacto em diversas decisões, tais como: quando se deve comprar, vender ou manter um investimento, nas políticas tributárias, na distribuição de lucros e dividendos, na preparação e uso de estatísticas entre regiões, na regulação de algumas atividades, dentre outras.

As novas políticas contábeis, por exemplo, afetarão, de maneira muitas vezes significativa, o critério de reconhecimento e a mensuração de eventos econômicos, trazendo mudanças relacionadas à gestão de recursos humanos, políticas de remuneração, formas de controle, formulação de estratégias empresariais; ou seja, a implementação das normas contábeis internacionais nas organizações possui efeitos que vão além das questões técnicas, mudando, também, o modelo de condução dos negócios e de gestão empresarial.

É percepção generalizada que a adoção das novas normas contábeis não terá impacto, apenas, nas áreas financeiras e administrativas das empresas. A contabilidade internacional traz impactos em toda a organização. Ela pode afetar não somente a imagem e a postura do contador, mas, também: mudanças no processo de tomada de decisão; estruturas de poder; mudanças de postura profissional; políticas de motivação; contratação e treinamento; cargos e salários.

No Brasil, essas mudanças organizacionais, oriundas do processo de convergência contábil aos padrões internacionais, ocorre por meio da implementação dos pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), exercida por imposição dos órgãos reguladores (CVM, BACEN, SUSEP, etc.). Dessa forma, portanto, são sentidas de maneira planejada pelas companhias, seguindo calendários estabelecidos por tais instituições.

Diante desse contexto, a questão de pesquisa deste trabalho foi a de analisar: Quais as principais mudanças organizacionais ocorridas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do IFRS e seus impactos nas empresas brasileiras? Os objetivos específicos deste estudo são: analisar as principais mudanças organizacionais; compreender os impactos das mudanças organizacionais na cultura, estrutura, sistemas e pessoas.

Para Mintzberg e Westley (1992), as mudanças organizacionais podem afetar a cultura, estrutura, sistemas e pessoas. Este trabalho procura entender quais, e de quais

formas, elementos de uma organização (cultura, estrutura, sistemas e pessoas) são afetados a partir da imposição de um órgão regulador de normas contábeis internacionais.

A intenção é verificar se as mudanças contábeis alteram a cultura e visão estratégica das empresas. Será que a maneira de perceber, pensar e sentir da empresa foi alterada com a implementação do IFRS?

Este artigo também visa compreender se as estruturas organizacionais foram modificadas e como as áreas fornecedoras e usuárias das informações contábeis reagiram a esse fenômeno. Outro objetivo da análise é compreender como a companhia fez adaptações em seus sistemas e fluxos de informações perante a convergência.

Além disso, este estudo almeja conhecer as mudanças nas pessoas envolvidas, internas e externas à organização, fornecedoras e usuárias de informações contábeis.

Trata-se de uma visão, aparentemente, pouco explorada em debates acadêmicos que pode contribuir para o processo de convergência contábil internacional ao considerar, também, o contexto social de atuação da Contabilidade. Miller (1994) argumenta que a contabilidade não poderia e não deveria ser estudada como uma prática organizacional dissociada do contexto social e institucional no qual está inserida.

O Brasil está adotando integralmente, por intermédio do CPC e de várias agências reguladoras, as normas do IASB, inclusive para as demonstrações contábeis individuais. Dessa maneira, ao analisar as mudanças organizacionais ocorridas a partir do processo de implementação total das normas do IASB no cenário brasileiro, este trabalho abre oportunidades de conhecer os impactos dessas normas internacionais no cotidiano de uma corporação, antecipando alterações que serão vistas em outros países somente quando da integral adoção.

Além disso, o processo de elaboração e aprovação de uma nova norma contábil pode ser melhorado à medida que os órgãos reguladores passarem a conhecer mais sobre as suas consequências na vida de uma corporação e seus impactos nas ações humanas dentro do ambiente corporativo.

Antes do início do processo de convergência, a contabilidade vinha sendo tradicionalmente vista no Brasil como um campo de atuação não apenas especializado, mas, mais ainda, restrito a um relativamente pequeno grupo de interessados dentro do ambiente das organizações. Não se percebiam com clareza interações entre a área contábil e as demais áreas da empresa, quer operacionais ou de *front office* quer de *back office*.

Com o advento de uma contabilidade "principiológica", com prevalência da essência sobre a forma, as demais áreas empresariais foram instadas a se "irmanarem" à contabilidade para bem reproduzir resultadas tanto alcançados (desempenho pretérito) quanto previstos (desempenho futuro esperado).

Para compreender esse fenômeno, um estudo de caso foi realizado, em 2011, em três empresas, que estão passando por esse processo de convergência. É importante ressaltar que o processo de convergência, começado em 2008, ainda não terminou e não terminará. As normas internacionais, trazidas para o ordenamento contábil nacional pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, continuam sendo produzidas e assim continuarão por décadas. Enquanto houver uma questão econômica envolvendo transações das firmas que necessitem uma resposta contábil robusta, haverá nova e novas normas IFRS / CPC.

Assim vem sendo com *Hedge Accounting*, com Instrumentos Financeiros Híbridos, com Contabilidade de Seguros por segurados (não por seguradoras, ainda), com Reconhecimento de Receitas, *Lease Accounting* e tantos outros. Tais normas, não vigentes no Brasil, moverão empresas até hoje desobrigadas desses movimentos de convergência a adotá-los. Em tais companhias as mudanças organizacionais também

ocorrerão. Há um vasto universo de empresas no Brasil ainda não aderentes ao IFRS/CPC para as quais o aprendizado deste artigo pode ser muito valioso.

Este trabalho está dividido em referencial teórico no qual são abordados os aspectos gerais da convergência contábil e o tema de mudanças organizacionais. Após a metodologia são apresentados os resultados empíricos e as conclusões.

2 Referencial Teórico

O referencial teórico deste estudo está segregado em duas partes. Na parte um, são abordados aspectos gerais da convergência contábil, além de estudos que tratam dos aspectos sociais e constitutivos da contabilidade. Na parte dois o tema de mudanças organizacionais é tratado.

2.1 Aspectos Gerais da Convergência Contábil

2.1.1 Estudos sobre as consequências da convergência contábil

Existem diversos estudos que analisam as consequências do processo de convergência contábil. Mas, em sua maioria, as consequências estão relacionadas a questões financeiras e econômicas. Há uma carência de estudos que tratem das consequências sob o aspecto social.

Com a intenção de mapear o que está sendo estudado na literatura relacionada à convergência contábil, Ikuno, Niyama, Botelho e Santana (2010) analisaram os principais periódicos internacionais de 2000 a 2009 com temas ligados a financial *reporting*. 43% dos artigos analisados tratam de diferenças internacionais e implicação com o financial *reporting*, 13% analisam a mensuração da convergência e 13% impactos da adoção do IAS/IFRS.

São citados a seguir alguns estudos sobre o movimento de convergência contábil internacional. O enfoque dos trabalhos é, basicamente, sobre melhorias no conteúdo informacional. São tratados assuntos como: alterações no nível de gerenciamento de resultados; associação entre variáveis contábeis e de mercado; redução de custo de capital e aumento de *disclosure*.

Barth, Landsman e Lang (2008) examinaram se a aplicação das IFRSs está associada a uma melhora das informações contábeis. Daske, Hail, Leuz e Verdi (2008) analisam os benefícios da IFRS para o mercado de capitais. Os estudos de Schipper (2010) e Stovall (2010) tratam dos custos e benefícios do processo de convergência contábil. Auberts e Grudnitski (2011) analisaram os impactos e a importância da adoção obrigatória das IFRSs nas empresas europeias e fizeram associações entre informação contábil e retorno de mercado.

O estudo de Aerts e Tarca (2010) investigou se as diferenças entre países, no contexto institucional, afetam os atributos de explicações dos gestores nos relatórios de desempenho (MD&A e OFR) das demonstrações financeiras. Renders e Gaeremynck (2007) analisam as melhorias da IFRS em relação aos diferentes ambientes institucionais.

Trabalhos sobre as consequências da convergência contábil têm sido desenvolvidos no mundo todo. Podem-se citar estudos em empresas hispânicas (LAINEZ; JARNE; CALLAO, 1999) gregas (BALLAS; SKOUTELA; TZOUVA, 2010), romenas (MIHAELA *et al.*, 2010), tunisenses (TRABELSI, 2010), brasileiras (VIEIRA, 2010, p.13), indianas (FIROZ; ANSARI; AKHTAR, 2011, p.282), húngaras (BEKE, 2010, p.125) e suecas (HELLMAN, 2011, p.61). Estudos sobre as diferenças contábeis em países anglo-saxões e Europa Continental (BRUSCA; CONDOR, 2002).

Dessa forma, muitos trabalhos sobre as consequências do processo de convergência contábil, conforme apresentado, enfocam a associação de variáveis contábeis com econômicas, financeiras e até institucionais. Mas existem alguns estudos, que serão abordados na sequência, que exploram a associação da contabilidade internacional com variáveis sociais e políticas.

2.1.2 Aspectos sociais da contabilidade

O processo de convergência contábil aos padrões internacionais pode provocar muitas mudanças sociais nas organizações. A contabilidade é vista como uma prática que influencia a construção da realidade em uma organização.

Alguns autores analisam o movimento de convergência contábil considerando a importância de tal fenômeno em mudar o comportamento nas organizações, alterar a forma com que as instituições são operadas, e provocar diversos impactos indiretos como na gestão de recursos humanos e no planejamento macroeconômico. Alguns trabalhos são aqui apresentados.

A mudança para o IFRS nas empresas europeias, em 2005, utilizou-se de novas bases de mensuração da performance da empresa. O IFRS provoca impactos nos processos empresariais, incluindo informações gerenciais e alterações em sistemas, e também afeta o modo como os acionistas e o mercado avaliam a companhia. As mudanças não são apenas técnicas, requerem mudanças comportamentais em torno das organizações (COPE; CLARK, 2003).

A associação entre convergência contábil e mudanças sociais pode ser encontrada no estudo de Suzuki (2007). Segundo esse autor, ao mudar as práticas da economia moderna e da governança corporativa, o campo da contabilidade financeira que pode ser mais afetado é o processo de internacionalização da contabilidade. Esse processo pode muito mais do que promover transparência e comparabilidade. (SUZUKI, 2007).

De acordo com Suzuki (2007), a aplicação da convergência contábil pode mudar a visão da realidade organizacional levando a alterações na maneira como uma empresa é operada. Sobre esse aspecto, Hines (1988) considera que um importante papel da contabilidade é sua visão construtivista. Para ele “Nós construímos realidade”.

Para Suzuki é preciso analisar os aspectos sociais e constitutivos da contabilidade que é, frequentemente, considerado como política e economicamente neutra (Suzuki, 2010). O professor de Oxford considera que tais normas têm grandes impactos ligados à governança corporativa, gerenciamento de recursos humanos, estratégia, planejamento macroeconômico e ao desenvolvimento econômico. Essas são consequências indiretas da IFRS causadas de forma não intencional. (SUZUKI, 2010).

Miller (1994) aponta a contabilidade como uma “prática”. Ela é uma tentativa de intervir nas ações dos indivíduos, entidades e processos, transformando-os para atingir determinados fins. Nessa perspectiva, a contabilidade não é vista meramente como uma divulgadora de fatos da realidade econômica e, sim, como um conjunto de práticas que afetam o mundo em que se vive. O tipo de realidade social que se está inserido, o modo como se entendem as escolhas nas esferas de negócios e individuais, a forma como se gerencia e organiza as atividades e os processos, e o modo como se administra a vida.

O processo decisório e a estrutura organizacional, também, podem estar relacionados com as práticas contábeis. Para Hopwood (1983), em muitos casos, as formas como ocorrem os processos decisórios, a estrutura das atividades organizacionais e, até mesmo, as especificações dos limites organizacionais, não são independentes de

suas representações contábeis. A existência e a consequência da contabilidade tornam-se, dessa forma, difíceis de serem separadas das diversas funções organizacionais.

Depois de abordar alguns estudos sobre o movimento de convergência contábil e os aspectos sociais da contabilidade, é necessário, para compreender as mudanças organizacionais ocorridas com o processo de implementação do IFRS, apresentar um referencial teórico sobre mudanças organizacionais.

2.2 Mudanças organizacionais

O processo de convergência contábil, no Brasil, pode trazer consequências sociais nas instituições, como, por exemplo, mudanças relacionadas à gestão de recursos humanos, políticas de remuneração, formas de controle, formulação de estratégias empresariais.

As mudanças ocorridas nas empresas brasileiras oriundas do processo de convergência contábil internacional são feitas, de forma planejada, pela imposição do órgão regulador e seguem cronogramas estabelecidos.

Mudança planejada é o projeto e a implementação deliberada de uma inovação estrutural, de uma nova política ou objetivo, ou de uma mudança na filosofia, no clima ou no estilo operacional. A mudança planejada objetiva preparar toda a organização, ou uma parte dela, para se adaptar as mudanças significativas em seus objetivos e direcionamentos. (STONER; FREEMAN, 1995).

O estudo de Lewin (1947) é um clássico sobre a literatura de mudanças planejadas. Para o autor, mudanças bem-sucedidas requerem o descongelamento do *status quo*. A mudança para um novo estado e o congelamento da nova mudança para torná-la permanente. O *status quo* pode ser considerado um estado de equilíbrio. O descongelamento é necessário para o afastamento desse equilíbrio. Uma vez alcançado esse descongelamento, pode-se implementar a mudança. Entretanto, a simples introdução da mudança não é garantia que ela se manterá. A nova situação precisa ser, novamente, congelada para que possa se sustentar com o tempo. (ROBBINS; DECENZO, 2004).

Mudanças podem alterar a estrutura das empresas, tecnologia, sistemas, processos, cultura, etc. Diversos autores categorizam os elementos de mudanças organizacionais. Os principais tipos estão descritos no quadro 1.

Quadro 1 – Elementos de Mudanças Organizacionais

Autores	Elementos de mudanças organizacionais
Basil e Cook (1974)	Estrutura, tecnologia, comportamento social e instituições.
Shirley (1974)	Estratégia, tecnologia, estrutura, comportamento e programa.
Mintzberg e Westley (1992)	Cultura, estrutura, sistemas e pessoas.
Stoner e Freeman (1995)	Estrutura, tecnologia e pessoas.
Whittington, Pettigrew, Peck, Fenton e Conyon (1999)	Estruturas, processos e fronteiras.
Daft (2003)	Tecnologia, produtos e serviços, estratégia e estrutura, cultura.
Wood (2004)	Tecnologia, comportamento social, instituições e estruturas.
Oliveira (2005)	Crenças, atitudes, valores e estruturas.
Fontana e Neto (2006)	Estrutura, cognição e comportamento.

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com o quadro 1, é possível perceber que os elementos de mudanças organizacionais mais citados entre as nove obras pesquisadas foram estrutura, sistemas, pessoas, cultura e instituições. O trabalho de Mintzberg e Westley (1992) reúne quatro dos cinco elementos mais citados e foi escolhido como base para este estudo.

Dessa forma, as mudanças organizacionais ocorridas com o processo de implementação das normas contábeis internacionais serão categorizadas nos quatro elementos de mudanças organizacionais (cultura, estrutura, sistemas, pessoas) apontados por Mintzberg e Westley (1992), e serão detalhados a seguir.

2.2.1 Elemento 01: Mudanças na cultura

De acordo com Mintzberg e Westley (1992) mudanças podem alterar a cultura organizacional. Uma definição bastante usual de cultural é: rede de concepções, normas e valores, que são tomadas por certas pessoas que permanecem submersas à vida organizacional. Para criar e manter a cultura, essas concepções, normas e valores devem ser firmados e comunicados aos membros das organizações de uma forma tangível. (Fleury, 1989),

Fleury e Fischer (1996) definem cultura organizacional como o substrato de crenças e valores que fundamenta as práticas formais e informais que constituem a dinâmica de cada organização.

Alguns autores tratam do tema da dificuldade em mudar a cultura de uma organização. Drucker (1991) aponta que se você tiver que mudar hábitos, não mude a cultura. Mude hábitos. Para isso é necessário definir quais resultados você espera alcançar. O próximo passo não é uma sessão de treinamento ou uma conferência é, simplesmente, responder a pergunta: Onde dentro do nosso próprio sistema é que vamos fazer isso já?

Para Schein (2007), a cultura é profunda, ampla e estável. O autor considera que a cultura não deve ser tratada como um fenômeno superficial, se acreditar que você pode manipulá-la e mudá-la quando quiser, você com certeza não conseguirá.

É muito difícil mudar a cultura de uma organização. Se a organização continua a ter sucesso e seu fundador permanece por muito tempo, a cultura evolui em passos curtos, assimilando o que funciona melhor ao longo dos anos (Schein, 2007).

2.2.2 Elemento 02: Mudanças na estrutura

Para Mintzberg e Westley (1992) mudanças organizacionais podem provocar alterações em suas estruturas e em seus portfólios de posições estratégicas, incluindo negócios, produtos e mercados (reestruturação, reorganização e reconfiguração).

As organizações apresentam configurações estruturais diferenciadas, uma vez que não há uma estrutura única que seja altamente efetiva para todas as organizações (DONALDSON, 1999, como citado em OLIVEIRA; KOVACS, 2006). “A estrutura organizacional apresenta um caráter transitório, volátil, à medida da volatilidade do ambiente em que a empresa está inserida” (COELHO; COELHO, 2003, p.144), é a representação de um modelo de gestão, mapeando variáveis organizacionais como comunicação e controle, predisposição a mudanças, desenho funcional e, por isso, mesmo que indiretamente, sempre esteve nos interesses das teorias da administração.

O novo ambiente competitivo tem mudado a estrutura hierárquica tradicional. Primeiro, pesadas camadas de gerentes de nível médio tornaram-se muito dispendiosas.

Segundo essas camadas têm impedido o fluxo de informação e agilidade de resposta necessária para flexibilidade e inovação. Como resultado, firmas têm tentado remover essas barreiras para melhorar suas ações (WHITTINGTON *et al.*, 1999).

2.2.3 Elemento 03: Mudanças nos sistemas

De acordo com Mintzberg e Westley (1992), as mudanças podem ocorrem em níveis mais concretos e podem afetar os sistemas e programas empresariais, por exemplo.

As mudanças estão se acelerando, bem como a complexidade dos sistemas em que se vive. Com isso, aumentam-se seus efeitos colaterais não previstos nas ações humanas. Organizações nessas turbulentas intensificações frequentemente exibem comportamentos surpreendentes como interconexões diversificadas, aumento de interações tanto internamente (entre suas várias partes), quanto externamente (em relação ao seu complexo ambiente). (SHETLER, 2002)

Existem trabalhos acadêmicos ressaltando que o movimento de convergência contábil requer drásticas alterações em sistemas. (COPE; CLARK, 2003; GANNON, 2008; MARSHALL, 2010; CHANG; LANDIS; YU, 2011; LEVY, 2011). Muitas empresas terão que investir muito para fazer adaptações sistêmicas para incorporarem os conceitos do IFRS de maneira rápida e integrada.

2.2.4 Elemento 04: Mudanças nas pessoas

De acordo com Mintzberg e Westley (1992), uma organização pode mudar as pessoas e seus trabalhos e suas operações. Esse é o nível mais concreto de mudança. É preciso que se veja a mudança organizacional também como uma mudança de relações: do indivíduo com a organização, dele com seus pares, da organização com a sociedade, do indivíduo com a sociedade e dele consigo mesmo. (SILVA; VERGARA, 2003).

As constantes mudanças organizacionais geram muitos desafios à capacidade de reação das pessoas, uma vez que exigem um processo de adaptação constante. Quando as pressões para a mudança são maiores do que sua capacidade adaptativa, o organismo tende a sofrer, principalmente quando o processo de mudança é percebido como um gerador de perdas. (NICKEL; COSER, 2007).

Após abordados um panorama geral da convergência contábil, estudos que tratam dos aspectos sociais e constitutivos da contabilidade, além do tema de mudanças organizacionais, os assuntos metodológicos deste estudo serão apresentados. Será explicada a metodologia utilizada para compreender as mudanças organizacionais ocorridas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do IFRS e seus impactos nas empresas brasileiras.

3 Metodologia

De acordo com Wood (2004), mudanças organizacionais podem ocorrer em virtude de adequações a novas legislações. Este trabalho pretendeu analisar quais seriam essas mudanças em função de novas normas contábeis impostas pelo movimento de convergência contábil.

Mas não é possível saber *a priori* quais são essas mudanças nas organizações, seus efeitos e magnitude. Tais modificações são fruto de uma determinada realidade e sofrem diversas influências, tais como: porte; cultura da empresa; presença de investidores estrangeiros; multinacional e ações em bolsas de outros países.

Para entender esses efeitos e magnitude, é necessário um estudo profundo, interpretando os fenômenos, as diferentes percepções e visões de uma organização, mediante contato direto com a realidade estudada. Tal estudo é caracterizado como uma pesquisa qualitativa.

A principal função de uma pesquisa qualitativa, de acordo com Ahrens e Chapman (2006), é relatar as expressões de uma realidade subjetiva, objetivada a partir da interação entre os indivíduos. Ela visa compreender as experiências e os significados que os seres humanos constroem em interação.

A resposta à questão de pesquisa dependerá da interação do pesquisador com a realidade estudada, da percepção das pessoas envolvidas nas análises, nas características específicas das instituições analisadas, no setor e na economia.

Os resultados obtidos por meio dessa investigação, de acordo com Martins e Theóphilo (2007), devem ser considerados provisórios, passíveis de modificações à medida que novas variações forem incorporadas à teoria anteriormente construída.

A estratégia de pesquisa foi orientada por um estudo de caso múltiplo. Nele, a situação é avaliada a partir de diferentes unidades ou níveis de análise. De acordo com Martins (2006), a partir de questões orientadoras da pesquisa, suporte teórico prévio e formulações de proposições, são levantadas evidências e o processo de descoberta de caso tem início, uma vez que a própria dinâmica dos trabalhos e o interesse em se demonstrar e defender as proposições admitidas orientam as ações do desenvolvimento do estudo. A direção para o estudo e as posteriores investigações, no entanto, só serão conhecidas à medida que o pesquisador for a campo.

Foram analisadas, em profundidade, três grandes empresas brasileiras que estão passando pelo processo de convergência contábil. Trata-se de empresas que divulgam suas demonstrações contábeis ao público, participam, frequentemente, de seminários e congressos sobre a convergência e a pesquisadora possui acesso. Para realizar o estudo de caso múltiplo, foram escolhidas três empresas: BNDES, Grupo CCR e Empresa ABC. A pedido da administração da Empresa ABC, o nome da instituição e nomes dos entrevistados escritos neste trabalho são fictícios. Todas as outras informações sobre essa organização são reais.

O estudo de caso no Grupo CCR foi feito durante os meses de agosto, setembro e outubro de 2011. Foram feitas 5 reuniões, com duração média de 4 horas, presenciais e localizadas na cidade de São Paulo e Jundiaí, com o objetivo de compreender as mudanças organizacionais da instituição. O *Controller Corporativo* do Grupo CCR, Carl Douglas, acompanhou todo o estudo. Além disso, houve diversos e-mails trocados entre a pesquisadora e a empresa analisada.

Além de analisar alguns documentos internos, foram entrevistadas as pessoas citadas no Quadro 2. Alguns trainees de engenharia que participaram de um projeto que analisava a mudança no perfil do engenheiro com o IFRS também foram entrevistados.

Quadro 2 – Entrevistados do Grupo CCR

Nome do entrevistado	Área
André	Tecnologia da Informação
Carl Douglas	Controladoria
Hélio	Contabilidade
Marco	Orçamento
Mario	Engelog
Nara	Engelog

Fonte: Elaboração própria.

Na empresa ABC ocorreram três encontros presenciais, durante dezembro de 2011 e janeiro de 2012, conversas por telefone e diversos e-mails trocados. As reuniões, ocorridas nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2011, tiveram duração média de 2 horas. Foram entrevistadas as áreas de Contabilidade (Cintia e Sandro), Relacionamento com Investidores (Renata), Regulatório (Juliano), Tecnologia da Informação (Elisa), Mercado de Capitais (Tadeu) e Planejamento e Controle (Leonardo). Sandro, gerente do departamento de contabilidade da empresa ABC, e Cintia, coordenadora de contabilidade internacional, acompanharam todo o processo.

Para entender as mudanças organizacionais no BNDES causadas pelo processo de implementação das normas internacionais foram feitas seis reuniões e entrevistas presenciais e por telefone na instituição, durante os meses de agosto, outubro e dezembro de 2011, com duração média de 2 horas cada. Além disso, foram trocados diversos e-mails entre a pesquisadora e os funcionários da instituição.

O enfoque dado, neste estudo, foi analisar o BNDES como preparador de demonstrações contábeis. Participaram do estudo Janaina Senra e Vânia Borgerth (Finanças), Rafael Peixoto (Tecnologia de Informação), Leonardo Brazão (Gestão de Riscos), Sandro Cavalcante (Capital Empreendedor), Alexandre Machado (Mercado de Capitais). Vânia que na época ocupava o cargo de contadora chefe da instituição acompanhou todo o processo.

Vale frisar que o Banco Central (BACEN) jamais adotou as IFRS/CPCs no Brasil, e tem dado seguidas declarações de que não pretende adotá-las. A contabilidade bancária brasileira é BACEN GAAP e guarda remota semelhança com IFRS / CPC. Alguns procedimentos contábeis como *Mark to Market accounting* foram pioneiros pelo BACEN GAAP e a norma CPC veio depois para todos os setores de atividade empresarial. Mas há grande número de divergências entre os BACEN GAAP e as IFRS que permanecem, tais como, mais valia (ágio e sua amortização) em *Business Combinations*, *Leasing* para Arrendadoras, reconhecimento de contingências passivas, e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

Por outro lado, o BNDES tomou a dianteira em preparar seu staff de finanças e contabilidade para os conceitos das IFRS no aguardo do dia em que venham a ser liberadas, e financiou treinamentos em IFRS para cerca de 100 pessoas, mais ou menos, em instituições internacionais de ensino à distância que emitem, para os aprovados, certificados ou "diplomas" que passaram a contar pontos nas avaliações desses funcionários. Além disso, uma grande consultoria trabalhou no projeto por cerca de 10.000 horas. É um ponto fora da curva e a instituição mereceu ser inclusa na pesquisa.

Não houve uma estrutura fixa de perguntas a serem feitas nas organizações. Elas foram surgindo conforme o desenrolar das reuniões, de acordo com o cargo, tipo de respostas, grau de contato com o assunto, disponibilidade de cada entrevistado. Mas houve um propósito inicial de seguir as cinco questões seguintes.

- 1 - Relate o histórico da participação de sua área no projeto IFRS.
- 2 - Quais foram as principais alterações em relação a antigas políticas contábeis?
- 3 - Quais foram as mudanças no cotidiano de sua área sentidas com o projeto?
- 4 - Os novos procedimentos refletem melhor a realidade da instituição?
- 5 - O número em IFRS é utilizado no dia a dia de sua área?

A escolha dos entrevistados chaves (Carl Douglas, Janaina Senra, Vânia Borgerth, Cintia, Sandro) foi realizada baseada em uma sugestão ocorrida após conversas com professores do Departamento de Contabilidade da Universidade de São Paulo. Os professores indicaram profissionais da contabilidade de empresas de capital aberto, que conheciam por consultorias, treinamentos realizados, participações em congressos, que possuíam uma certa ligação com o lado acadêmico, por realizarem palestras ou

ministrarem aulas, e que efetivamente participaram do processo de implementação do IFRS nas organizações em que trabalhavam.

Esses profissionais, com o decorrer do estudo de caso, acabaram indicando outros profissionais da empresa, em função dos assuntos abordados, para as entrevistas. Ao final, o resultado da pesquisa foi enviado para as instituições pesquisadas e a divulgação foi autorizada.

Para cumprir com o objetivo do estudo entrevistas foram realizadas com o contador da empresa responsável pela contabilidade financeira e equipe. Houve, ainda, pesquisa documental com análises das demonstrações contábeis elaboradas pela empresa, estudos dos pronunciamentos do IFRS e CPC que mais se aplicam à instituição, e consultas ao sítio de relações com investidores das três organizações.

Foi feita ainda pesquisa documental, tais como: documentos internos; apresentações e histórico de e-mails disponíveis que foram lidos para entender as mudanças ocorridas na empresa. Uma análise no organograma e no fluxo de informações foi importante para avaliar as alterações nos processos e distribuições de tarefas.

Além disso, foram feitas diversas entrevistas nas várias áreas da empresa. Em pesquisa qualitativa, esse contato direto é necessário para conhecer as percepções e as experiências das pessoas. As entrevistas não foram restritas à área contábil e financeira.

A partir dos achados e partindo da literatura de mudanças organizacionais, os elementos de mudanças organizacionais foram categorizados. As análises encontradas foram classificadas em cada uma das quatro categorias apontadas por Mintzberg & Westley (p. 40-41) utilizando a técnica de análise de conteúdo.

De acordo com Campos (2004), a análise de conteúdo tem por finalidade a produção de inferências. Um dado sobre conteúdo de informação é sem valor até que seja vinculado a outro e esse vínculo é representado por alguma forma de teoria.

Foi possível entender o que a implementação do IFRS impactou na cultura, estrutura, sistemas e pessoas das organizações. A seguir serão apresentadas tais análises em cada uma das três empresas de maneira individual.

4 Resultados Empíricos

4.1 Grupo CCR

De acordo com as demonstrações financeiras padronizadas de 2010 do Grupo, a CCR S.A. (CCR) é uma *holding*, cujo objeto social permite atuar no setor de concessões de rodovias, vias urbanas, pontes e túneis, além do setor de infraestrutura metroviária e outras atividades que estejam ligadas a essas, bem como participação em outras sociedades. (Demonstrações Financeiras Padronizadas do Grupo CCR - DFP, 2010, p.28).

A CCR tinha, até o segundo semestre de 2010, um acionista europeu, o Grupo Brisa, de Portugal, e desde a obrigatoriedade da publicação em IFRS daquele país (encerramento do exercício de 2005) a instituição já enviava informações em IFRS para a realização da demonstração consolidada na Europa. Entretanto, “tratava-se, apenas, de uma reconciliação que é algo muito mais superficial do que se praticou no Brasil a partir de 2008”, relata Carl Douglas.

Contudo, com a promulgação da Lei nº 11.638/2007, no Brasil, os procedimentos contábeis tornaram-se bem mais sofisticados. A adoção das normas internacionais de

contabilidade nas empresas brasileiras é um processo muito mais complexo e sofisticado do que uma simples reconciliação (Carl Douglas).

O trabalho de Santos, Ponte e Mapurunga (2014), confirmam a mudança em relação a uma maior sofisticação nos procedimentos contábeis. O artigo analisou 366 empresas e concluiu que o nível de conformidade das notas explicativas está muito baixo em relação ao requerido, mostrando uma maior dificuldade e complexidade na elaboração (Santos *et al.*, 2014).

Fazer reconciliação é muito menos impactante do que colocar vários processos novos de mensuração contábil no dia a dia de várias áreas da Companhia. A adoção da Lei nº 11.638/2007 e, consequentemente, dos CPCs, ICPCs e OCPCs, impactam questões sensíveis ao valor do negócio, tal como o fluxo de dividendos aos acionistas. Com a Lei nº 11.638 o processo contábil, incluindo as várias áreas que geram inputs para esse, ficou muito mais complexo. Foi um desafio muito grande trazer para o balanço individual e consolidado todos os impactos decorrentes da convergência para as IFRSs. (Carl Douglas).

Foi criado um grupo de cerca de 20 pessoas para a implementação do chamado Projeto IFRS, com representantes de várias áreas da empresa, como: contabilidade; controladoria; sistemas da informação; engenharia e planejamento, além de se contar com uma consultoria externa de sistemas.

Os novos procedimentos contábeis relevantes são discutidos com os diretores estatutários para aprovação, com o comitê de auditoria (6 membros) e o conselho fiscal (3 integrantes). Adicionalmente, dependendo, igualmente, da relevância, o conselho de administração (10 pessoas), também, aprecia e delibera a proposta da administração em relação ao tema contábil.

O grande desafio da companhia era o de implementar a norma contábil ligada a concessões. “Ocorreram diversas reuniões com a Abdir, Abrasca, o Ibracon e a CVM, para que se pudesse chegar a um consenso de mercado sobre que caminho seguir em relação aos dispositivos (ou a ausência destes) do IFRIC 12.” (Carl Douglas).

De acordo com Carl Douglas:

Anteriormente às mudanças contábeis, a infraestrutura estava no imobilizado e a depreciação era linear limitada ao prazo de concessão. Agora, o intangível é amortizado pela curva de benefício econômico e não pelo método linear. A amortização é feita pela projeção de usuários pagantes da infraestrutura (curva de tráfego).”

Para Carl Douglas:

Essa nova forma de amortização espelha de maneira muito mais apropriada a realidade econômica da empresa. Em um projeto, em fase de desenvolvimento, passam menos usuários no começo e, consequentemente, a amortização do ativo intangível, também, deve ser menor. A mudança trouxe para a contabilidade uma melhor representação do negócio.

A implementação do IFRS na CCR trouxe diversas mudanças na organização e nas atividades da área contábil. Sempre que há uma ideia da alta administração de adquirir um novo negócio, por exemplo, a área de controladoria é chamada para atuar no seu processo de precificação.

O prestígio da profissão contábil aumentou. O profissional é, constantemente, chamado para reuniões estratégicas. “Hoje, há uma alta demanda de apoio a decisões estratégicas do grupo. As ideias são discutidas com as unidades de negócios para avaliar o impacto contábil”, declara Hélio.

Todas as decisões gerenciais do grupo CCR, planejamentos, orçamentos, projeções, são tomadas com os números em IFRS. Por outro lado, algumas informações gerenciais produzidas na empresa, como o cálculo de tendências de longo prazo, são utilizadas na contabilidade financeira, como na realização do teste de *impairment*.

Outra mudança encontrada na empresa relaciona-se a maior proximidade do contador no relacionamento com investidores. A área de Controladoria precisou explicar as mudanças de procedimentos contábeis para a área de Relações com Investidores, para capacitar os a explicar a nova forma de apresentação das demonstrações financeiras da empresa ao mercado em geral. Porém, as novas práticas contábeis não afetaram os *covenants* da empresa.

De acordo com Carl Douglas, “Com o IFRS, aumentou a complexidade, há muitas normas para serem acompanhadas. É preciso ter um importante papel de orientar todas as áreas”. Para Hélio, “O IFRS não eliminou nenhum procedimento, só aumentou. Incluiu novas definições, novos critérios e novas formas de analisar o negócio”. Carl Douglas complementa, “o nível de formação do profissional contábil não acompanhou a complexidade das mudanças”.

“Tenho 37 anos de profissão”, conta Hélio:

E sofri muito para entender e aceitar novas concepções. Algumas mudanças me chocam muito. Preciso de muito preparo para entender questões como marcação a mercado, modelos de precificação, valuation. Meu maior desafio foi aprender outros conhecimentos, não ligados, diretamente, à contabilidade.

Indaga Carl Douglas:

O IFRS trouxe mais contribuições do que problemas para a organização”, afirma Marco. “Hoje, analisando algumas mudanças fico pensando: como não pensei nisso antes!”. “Por que fazer, por exemplo, uma amortização linear se o meu benefício não é linear?”

Os *trainees* contratados pela empresa foram alocados para estudarem o impacto das alterações contábeis nas atividades de engenharia do grupo. O objetivo do trabalho realizado por eles era entender o perfil adequado do engenheiro de concessão diante do novo cenário contábil. Segundo Carl Douglas, “com o IFRS o contador precisou conhecer muito de engenharia e o engenheiro precisou conhecer muito de contabilidade”.

Para Mario, “antes do IFRS, todos os projetos da empresa, em torno de R\$1,5 bilhão, eram tratados como um bloco único de investimentos. Agora, cada classe de investimento tem um procedimento contábil diferente”.

De acordo com os *trainees*:

Antes o planejamento era feito de setembro até dezembro, agora, ele precisa ser contínuo. A contabilidade internacional impactou em uma melhora na informação de tendência sobre os investimentos. Foi necessário estruturar uma nova maneira de agir e pensar. Isso exigiu que os engenheiros se tornassem mais estratégicos, planejados e com um espírito empreendedor.

Sendo assim, com a necessidade de se ter um planejamento mais próximo do realizado, exigiu-se que as pessoas envolvidas no negócio tenham visão do processo com um todo, antecipando problemas e refinando as informações. Da mesma forma, é, extremamente, importante que os engenheiros assumam uma posição ativa e atuem como responsáveis pela gestão dos investimentos, ao invés de somente acompanhá-los.

4.2 Empresa ABC

A empresa ABC é uma *holding* de capital aberto constituída por empresas que atuam nos segmentos de distribuição, geração, comercialização de energia elétrica. De acordo com Cintia, “em maio de 2008, iniciou-se o projeto IFRS na instituição. 5 pessoas, da área de contabilidade, foram alocadas em tempo integral para realizar o projeto”.

Um dos principais impactos do processo de convergência contábil nas distribuidoras refere-se à implementação da norma de Contrato de Concessão, ICPC 01 e IFRIC 12. Cintia conta que:

Sandro, responsável pela gerência de contabilidade, participou de diversas reuniões e grupos de trabalho, junto aos órgãos reguladores, sobre o IFRIC 12, durante os anos de 2009 e 2010 (ABDIB, ABRASCA, ABRACONEE, ABRADEE).

Os entrevistados consideram, entretanto, que faltam ainda definições dos órgãos reguladores do Brasil sobre alguns pontos. “O CPC criado sobre concessões ficou muito abrangente”, avalia Sandro. “Não se sabe como será feita a indenização ao final da concessão.”

Um dos pontos mais importantes relativo ao processo de convergência contábil refere-se à baixa dos ativos e passivos regulatórios nas empresas distribuidoras. A empresa precisou baixá-los para seguir os novos pronunciamentos contábeis.

“A ABC”, de acordo com Cintia, “não concorda com esse procedimento, pois acredita que o *matching* de receitas e despesas fica bastante prejudicado”. “Os ativos e passivos regulatórios são algo líquido e certo pela legislação do Brasil. Nunca haverá problemas de não recebimento”, avalia Juliano.

“Os analistas de mercado”, segundo Renata, “entendem que esse ajuste não reflete a essência econômica da companhia”. Segundo Sandro, “as demonstrações contábeis do setor elétrico não ficaram melhores com o IFRS, conforme afirmou Eliseu Martins. Elas ficaram muito piores.”

“O mercado acha claro que há uma distorção”, avalia Sandro:

Foram necessárias três reuniões com o mercado para discutir as questões contábeis. Poderiam discutir questões mais agregadoras que o IFRS, como a questão da energia renovável. Em reuniões com o mercado não se deveria falar de débito e crédito. Os investidores viram o lado ruim do IFRS, isso só gerou confusão. A distorção da informação foi preferida em relação a um balanço com ressalva. O problema era não conseguir identificar como o mercado e bancos enxergariam uma ressalva.

“Outro problema para o mercado com o IFRS”, segundo Sandro:

é o excesso de informações a valor justo. É muito subjetivo fazer o cálculo a valor justo, eles mudam de valor muito rápido. Sou economista e não gosto da marcação a mercado. Ninguém sabe que mercado é esse. O IFRS tem muito exagero de Fair Value, o mercado tem muitas imperfeições.

De acordo com Sandro, “devido a essas distorções, foi criada a contabilidade gerencial na ABC”. “O número gerencial é oriundo do IFRS e acrescido dos ajustes de ativos e passivos regulatórios”, explica Leonardo. Para Sandro, “a contabilidade gerencial reflete melhor a realidade da empresa. Dessa forma, a empresa elabora quatro contabilidades: IFRS, regulatória, fiscal e gerencial”.

Segundo Leonardo:

A visão em IFRS é importante para o cálculo dos dividendos e a visão gerencial é útil para saber a gestão/ performance direta dos executivos. Os bônus e as metas são calculados com base nas informações gerenciais. O orçamento, por sua vez, é realizado nas duas versões (IFRS e gerencial).

Mudanças em *covenants* em função de novos critérios contábeis foram encontradas na instituição. De acordo com Tadeu:

A ABC tem várias empresas e foi alterada, com o IFRS, as regras de participação e consolidação. Com isso, mudou a alavancagem do grupo. Foi necessário rediscutir com os bancos as questões dos *covenants* das novas e antigas operações.

Outra mudança refere-se à condução, pela área contábil, de consultorias financeiras à instituição. Relata Cintia:

O grupo responsável pelo projeto de IFRS passa, também, a dar consultorias estratégicas para a empresa. Tal grupo é chamado nas decisões importantes para analisarem os impactos contábeis. Uma das reuniões chamadas foi sobre a parceria da ABC com uma empresa de energia renovável.

Além disso, outras áreas passaram a conhecer mais sobre os impactos contábeis de suas decisões. De acordo com Cintia, “a área de novos negócios precisou conhecer a norma de combinações de negócios para entender o impacto do ágio”.

Com o passar do tempo, a companhia foi percebendo que as mudanças referentes aos IFRSs estavam muito concentradas no grupo de implementação composto por 5 pessoas. Para a disseminação do conhecimento foi feito um treinamento, em dezembro de 2009, de grande aceitação pela empresa sobre as mudanças e 2 treinamentos específicos, em 2011.

4.3 BNDES

De acordo com o sítio do BNDES, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, empresa pública federal, é hoje o principal instrumento de financiamento de longo prazo para a realização de investimentos em todos os segmentos da economia, em uma política que inclui as dimensões social, regional e ambiental. (BNDES, 2011)

Com o projeto IFRS foi criada uma gerência para tratar da convergência contábil. Janaina Senra conta que:

A contabilidade do sistema BNDES é totalmente descentralizada. O processo de convergência contábil na instituição causou grandes impactos, já que as alterações foram feitas na origem, impactando, praticamente, todas as áreas do banco.

O BNDES contratou uma consultoria para ajudar no projeto que trabalhou por quase 10.000 horas em duas partes:

- Fase 1: de março de 2009 até agosto de 2009 – diagnóstico.
- Fase 2: de agosto de 2009 até fevereiro de 2011 – implantação.

Para que o processo fosse mais seguro e transparente, foi criada uma estrutura de governança com as novas políticas contábeis formuladas. Tais políticas eram aprovadas no CAF (Comitê de Assuntos Financeiros), para depois serem aprovadas no Comitê Gerencial e, posteriormente, serem decididas na Diretoria.

Os principais ajustes contábeis relacionados ao Projeto IFRS, diagnosticados na fase 2, foram:

1. investimentos societários. Poder calcular o valor justo das participações societárias;
2. cálculo de *impairment* de instrumentos disponíveis para venda;

3. designação da debênture. O modelo de especificação deve considerar a característica das debêntures;

4. constituição da PDD. Calcular PD, LGD, exposição na data do balanço. Foi necessário definir o que é *default*, patamares de créditos significativos;

5. novas aberturas e divulgações de instrumentos financeiros;

6. mudanças, na adoção inicial, no reconhecimento de ganhos e perdas referentes ao cálculo atuarial. Alterações nas formas de cálculo.

As principais áreas afetadas foram analisadas neste estudo de caso e estão detalhadas a seguir. Os responsáveis por essas áreas durante o estudo de caso eram Leonardo Brazão (AGR), Sandro Cavalcante (ACE) e Alexandre Machado (AMC).

1. Valor justo dos investimentos classificados como disponíveis para venda – área de mercado de capitais (AMC) e área de capital empreendedor (ACE);

2. Investimentos em participações societárias (AMC);

3. Constituição da PDD – área de gestão de risco (AGR);

4. Valor justo das debêntures (AMC).

Janaina conta que “foi feito um curso *in-company*, fornecido pela FIPECAFI, para cerca de 140 funcionários da instituição, além de treinamentos contínuos. O envolvimento da alta administração e das áreas de negócio foi fundamental”.

Para Vânia Borgerth:

Conseguiu-se com o projeto IFRS uma maior interação da área contábil com as áreas institucionais. As áreas institucionais entenderam melhor as implicações contábeis de seus procedimentos e a área contábil conheceu melhor as operações e os negócios do banco.

Contudo, de acordo com Janaina Senra:

A cultura de que o número em IFRS representa de forma mais adequada à realidade da instituição, ainda, não está, totalmente, difundida. É preciso, ainda, um trabalho de mudanças culturais para que essas informações sejam incorporadas no modelo de gestão da organização.

Algumas áreas já utilizam o número IFRS gerencialmente para a tomada de decisão. “Os novos procedimentos da área de mercado de capitais”, de acordo com Alexandre Carvalho, “oriundos do processo de convergência contábil, refletem melhor a realidade econômica da instituição. O cálculo do valor justo trimestral contribuiu para melhor acompanhar os ativos da organização”.

Com o IFRS, foi necessário avaliar os investimentos da instituição pelo método de equivalência patrimonial e realizar o teste de *impairment*. Segundo Sandro Cavalcante, da área de capital empreendedor do BNDES:

Uma vantagem dessa mudança é que tais informações podem, agora, serem utilizadas no dia-a-dia para a tomada de decisão de desinvestimentos. A informação melhorou, pois, esse acompanhamento não era feito. Não sabíamos se o *valuation* acordado no início estava sendo cumprido. Foi possível melhor acompanhar o planejado e realizado.

Mas não são todas as áreas que consideram que a mudança para o IFRS melhorou a informação para tomada de decisão. Leonardo Brazão, gerente do departamento de gestão de risco de crédito da área de risco do BNDES, participou, ativamente, do grupo de trabalho de IFRS. Ele “lamenta a não uniformidade para o cálculo da PDD em relação aos conceitos do IFRS e de Basileia”.

A área de capital empreendedor do BNDES, responsável pelo investimento via *equity* em pequenas e médias empresas de capital fechado, também lamenta em partes o projeto IFRS, por ter causado um grande desgaste no relacionamento com os clientes.

Para Sandro:

É necessário, agora, com o IFRS, realizar teste de *impairment* e criar diferentes rotinas e procedimentos. Precisou solicitar as demonstrações contábeis das investidas, além de dar subsídios para a área contábil dessas empresas. Tais procedimentos mudaram de forma radical a forma de trabalho. Foi necessário entender a parte contábil das empresas.

Todas essas exigências levaram a um enorme desgaste com o empresário e com o acionista controlador. Muitos não entendem de contabilidade, nunca ouviram falar no IFRS. A área de capital empreendedor do BNDES precisou discutir contabilidade e explicar os novos conceitos para essas pessoas. (Sandro Cavalcante).

5 Análise e Discussão de Resultados

A seguir, são analisados, de maneira conjunta, os resultados encontrados no estudo de caso múltiplo realizado neste trabalho. Os achados foram confrontados com a literatura de mudanças organizacionais existentes e agrupados de acordo com os elementos de mudanças organizacionais de Mintzberg e Westley (1992), cultura, estrutura, sistemas e pessoas.

5.1 Elementos de mudanças organizacionais

Para poder identificar os elementos de mudanças organizacionais serão confrontados os achados entre as três empresas analisadas: CCR, ABC e BNDES. As mudanças encontradas, de acordo com os elementos de mudanças de Mintzberg e Westley (1992), sintetizadas no quadro 3, podem ter ocorrido em diferentes níveis de intensidade nas instituições, e serão detalhadas a seguir.

5.1.1 Mudanças na cultura

Para Mintzberg e Westley (1992) mudanças podem ocorrer em um nível mais conceitual e amplo e dessa forma as organizações podem alterar sua cultura e visão estratégica. Daft (2003) também considera a cultura com um dos elementos de mudança.

Com base no estudo de caso múltiplo realizado não foi possível afirmar que a implementação de normas contábeis internacionais tenha afetado de forma direta a rede de concepções, normas, comportamentos e valores dessas organizações.

A pesquisadora não foi com esse protocolo. Sua estratégia de pesquisa, técnicas de coleta de dados, não permitiram avaliar, em profundidade, a mudança cultural, caso tenha ocorrido, provocada com a implementação do IFRS.

Na Empresa ABC, por exemplo, a implementação do IFRS não alterou de forma relevante suas rotinas, foi somente necessário mais documentação e suporte. No BNDES algumas áreas precisaram gastar mais horas de trabalho para mensurarem algumas informações. Não foi possível afirmar que os pressupostos básicos que as organizações desenvolveram para lidar com seus problemas, sua maneira de perceber, pensar e sentir foram alteradas com o processo de convergência contábil.

Quadro 3 – Elementos de mudanças organizacionais

Cultura	Com base no estudo de caso múltiplo realizado não foi possível constatar que a implementação de normas contábeis internacionais tenha afetado de forma direta a rede de concepções, normas, comportamentos e valores dessas organizações.
Estrutura	1. Integração da área contábil com áreas fornecedoras de informações financeiras 2. Envolvimento do conselho de administração em assuntos contábeis 3. Maior proximidade do contador no relacionamento com investidores 4. Condução, pela área contábil, de consultorias financeiras à instituição 5. Desgaste no relacionamento com clientes devido a exigências de informações contábeis
Sistemas	6. Mudanças em sistema de informação com a implementação do SAP 7. Uso de informações gerenciais para a confecção de demonstrações financeiras 8. Mudanças em <i>covenants</i> em função de novos critérios contábeis
Pessoas	9. Mudança no perfil profissional do contador e de áreas fornecedoras de informações contábeis 10. Realização de treinamentos para disseminação dos conceitos de IFRS
Elementos não alterados	11. Estabilidade no custo de capital 12. Remuneração variável inalterada

Fonte: Elaboração própria.

5.1.2 Mudanças na estrutura

Basil e Cook (1974), Shirley (1974), Mintzberg e Westley (1992), Stoner e Freeman (1995), Whittington *et al.* (1999), Daft (2003), Wood (2004), Oliveira (2005), Fontana e Neto (2006) consideram que mudanças organizacionais podem alterar as estruturas empresariais. De acordo com os achados no estudo de caso múltiplo a estrutura organizacional foi alterada de cinco formas, explicitadas a seguir, com o processo de convergência contábil.

a) Integração da área contábil com áreas fornecedoras de informações financeiras

Os entrevistados acreditam que com o IFRS a área contábil precisou ampliar seu relacionamento com outras áreas, fornecedoras de informações para a confecção de demonstrações contábeis. O contador precisou conhecer de forma mais profunda finanças, e foi necessário utilizar informações gerenciais. Isso reforça a citação presente em Iudícibus, Martins e Gelbcke (2010), que contabilidade passa a ser da empresa, não só do Contador.

No BNDES, todas as novas políticas contábeis precisaram ser validadas em comitês específicos. Essa estrutura de governança corporativa criada estimulou a participação de todas as áreas envolvidas. Ficava claro, na instituição, que o IFRS não era um problema exclusivo da contabilidade. Note-se, portanto, que nessa estrutura descentralizada quase toda a corporação foi impactada na implementação de novas normas contábeis.

As unidades de negócio, concessionárias da CCR, tiveram, ao final do projeto IFRS, que aprender a utilizar as novas adaptações no sistema SAP, além de entender os novos conceitos envolvidos. Um comitê de IFRS foi criado na CCR com profissionais de diversas áreas, inclusive o presidente da área de Engelog, área de engenharia, e o presidente do centro de serviços compartilhados. Uma vez por mês esse comitê se reúne para discutir questões do IFRS e garantir a adequação dos números gerados.

O IFRS trouxe para a empresa ABC melhorias de processos nas áreas e ganhos de produtividade. Foi necessário que o grupo ligado ao projeto de implementação do IFRS conhecesse mais os processos da empresa para formularem as novas políticas contábeis.

A visão da contabilidade, como uma área isolada dentro de uma companhia, muda radicalmente após a convergência. Os exemplos citados explicitam claramente que diversos departamentos precisam enviar informações para alimentar as demonstrações contábeis. Tais demonstrações passaram a evidenciar informações que de fato refletem a realidade institucional.

b) Envolvimento do conselho de administração em assuntos contábeis

As empresas relatam que as mudanças vindas com o IFRS só puderam ser implementadas pois possuíam o apoio da alta administração. O comprometimento com as mudanças da contabilidade internacional começou com os cargos mais altos das instituições, ou seja, as alterações vieram “de cima para baixo”.

O conselho de administração, da empresa ABC, criou o comitê de IFRS para aprovar as premissas de IFRS. Um lado positivo do projeto da empresa ABC foi expor mais as questões contábeis para o conselho de administração que precisou entender mais de contabilidade.

Ter uma sólida estrutura de governança ajudou as companhias durante esse processo de convergência contábil. As novas políticas contábeis eram aprovadas em diversos comitês internos no BNDES. Para Neto, Dias e Pinheiro (2009, p. 144), sem o comprometimento da gerência as estratégias para a implantação de inovações não se consolidam.

É possível perceber que a implementação do IFRS ocorreu por uma determinação legal e foi conseguida devido ao apoio da alta administração. Somente no decorrer do tempo é que foram percebidos, de maneira não generalizada, os benefícios dessa mudança contábil.

c) Maior proximidade do contador no relacionamento com investidores

Outra mudança que afetou as organizações foi a maior relação da área contábil com os investidores. A área de RI recebeu vários questionamentos dos acionistas, principalmente, devido a mudanças na base de cálculo de dividendos.

No Grupo CCR, os impactos com o IFRIC 12 foram tão expressivos que o assunto precisou ser esclarecido no *Press Release* de 2010. O documento disponibilizado aos investidores apresentava conceitos e exemplos para facilitar o entendimento.

A adoção do IFRS provocou mudanças em diversos critérios de mensuração e isso precisou ser comunicado ao mercado. Além de áreas que enviam informações à contabilidade, a convergência modifica também os relacionamentos com as áreas usuárias das informações contábeis.

d) Condução, pela área contábil, de consultorias financeiras à instituição

Com a implementação nas companhias de normas contábeis internacionais, o prestígio do profissional contábil aumentou. Esse profissional passou a ser chamado em reuniões estratégicas nas instituições para analisar o impacto contábil de uma determinada decisão.

Hoje, a área que foi responsável pela realização do projeto IFRS, no BNDES, fornece consultorias para outras áreas da organização sobre os impactos contábeis de uma determinada transação. Sempre que há uma ideia da alta administração do Grupo CCR de adquirir um novo negócio, a área de controladoria é chamada para atuar no processo de precificação.

Mais uma vez foi possível perceber que a contabilidade deixou de ser uma área isolada. O reflexo contábil relacionado a alguma tomada de decisão passa a ser uma preocupação constante nas companhias analisadas. A administração da empresa passa a levar em conta o impacto de alguma nova estratégia na forma como o mercado irá prever os futuros fluxos de caixa da entidade, a época e o grau de certeza de sua geração.

e) Desgaste no relacionamento com clientes devido a exigências de informações contábeis

O BNDES precisou criar, nas empresas que têm participações societárias, mecanismos de governança corporativa, pois muitas dessas empresas tinham estrutura familiar. O *disclosure* está diretamente relacionado ao tamanho e setor da companhia (OLIVEIRA; LEMES, 2011). Muitas dessas empresas não tinham uma contabilidade estruturada. Foi necessário entender a parte contábil delas e dar consultorias.

Um projeto forçado de mudança organizacional pode vir a desestabilizar um grupo. (FREITAS, 1991). No BNDES houve uma certa desestabilidade em relação à instituição e essas empresas clientes de estrutura familiar. Foi relatado que é muito difícil convencer essas empresas sobre a necessidade de contabilidade e auditoria. As exigências da norma levaram a um elevado grau de desgaste entre o BNDES e o empresário.

Fica evidente que a implementação do IFRS é um processo que envolve diversos departamentos de uma companhia. Novas exigências de mensuração e evidenciação levam a áreas fornecedoras de informações contábeis a modificarem suas estruturas. E ainda, ramos usuários da informação contábil são afetados em razão do impacto de como os eventos econômicos passam a serem espelhados.

5.1.3 Mudanças em sistemas

Com a implementação do IFRS as empresas tiveram que realizar diversas alterações em seus sistemas contábeis. O SAP foi a ferramenta escolhida para isso. Além disso, muitas informações que antes eram usadas somente para fins gerenciais passam a serem utilizadas pelos sistemas contábeis na confecção das novas demonstrações. Uma consequência dessa nova confecção foi à quebra de alguns *covenants*. As três mudanças organizacionais que afetaram os sistemas serão relatadas a seguir.

a) Mudanças em sistema de informação com a implementação do SAP

Mudanças tecnológicas são elementos de mudanças de acordo com classificação de Basil e Cook (1974), Shirley (1974), Mintzberg e Westley (1992), Stoner e Freeman (1995), Daft (2003), Wood (2004).

Existem trabalhos acadêmicos ressaltando que o movimento de convergência contábil requer drásticas alterações em sistemas. (COPE; CLARK, 2003; GANNON, 2008; MARSHALL, 2010; CHANG *et al.*, 2011; LEVY, 2011).

Para todas as empresas pesquisadas, o SAP foi escolhido como a ferramenta sistêmica para as informações em IFRS. As organizações definiram procedimentos

alternativos, muitas vezes em planilhas de Excel, para atender ao prazo do cumprimento das novas normas contábeis, até que o projeto SAP fosse concluído.

Na empresa ABC, por exemplo, o levantamento dos ajustes para a data de transição precisou ser feito em Excel. Foi preciso calcular, por exemplo, a depreciação de mais de 500.000 itens do imobilizado que passaram a ser intangíveis.

No BNDES, todos os sistemas de origem fornecem informações que são utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis. As mudanças no IFRS ao alterarem os sistemas de origens confirmam que os sistemas integrados alteram a função da contabilidade, reforçando seu papel de centro de controle do sistema, permitindo a distribuição do conhecimento e da informação.

b) Uso de informações gerenciais para a confecção de demonstrações financeiras

Com o IFRS muitas informações que antes eram utilizadas, somente, para fins gerenciais, são divulgadas ou servem de fonte de informação para a contabilidade societária. Essas informações gerenciais alimentam os sistemas que elaboram as novas demonstrações contábeis.

No Grupo CCR, por exemplo, informações gerenciais sobre projeções de fluxo de caixa para cada contrato de concessão são utilizadas pela organização para realizar o teste de *impairment*. Ainda é possível citar que as informações segregadas, já existentes, de cada concessionária, são utilizadas para a realização do quadro de informações por segmento. A amortização pela curva de tráfego já era utilizada para a realização de orçamentos e, agora, passa a ser divulgada para fins societários.

Entretanto, foi analisado que algumas novidades trazidas com a implementação das normas contábeis internacionais não foram aceitas, de forma generalizada, pelas companhias. A empresa ABC foi contrária ao não reconhecimento de ativos e passivos regulatórios, conforme determinado pelo IFRS, mas se utiliza dessa informação em seus relatórios gerenciais.

O IFRS alterou a forma de mensuração e evidenciação de diversos eventos econômicos. Muitas dessas alterações foram percebidas de forma positiva. Informações que antes eram apenas utilizadas para fins gerenciais passam a serem divulgadas. Dessa forma, a demonstração contábil torna-se um poderoso instrumento de redução de assimetria informacional. Além disso, as informações divulgadas nos balanços passam a serem utilizadas nas tomadas de decisões gerenciais.

Mas existem casos de que a implementação de alguns aspectos contábeis foi feita apenas por uma exigência da norma. Estudos posteriores podem verificar se haverá alterações, ao longo do tempo, dessa percepção ou da própria IFRS criticada.

c) Mudanças em *covenants* em função de novos critérios contábeis

Alterações na forma de reconhecimento e divulgação dos eventos econômicos alteraram, muitas vezes, a estrutura, formato e importância das contas das demonstrações contábeis. Uma possível consequência desse fato é a quebra de cláusulas contratuais (*covenants*) estabelecidas na concessão de empréstimos nas organizações.

As regras de participação e consolidação mudaram com a adoção do IFRS (Haji & Lisboa, 2001). Com isso, mudou a alavancagem do grupo ABC e alguns *covenants* precisaram ser renegociados. A negociação com os bancos foi complicada, uma vez que muitos não entendiam os novos procedimentos contábeis.

Mudar procedimentos contábeis faz com que instituições que utilizam da informação contábil para a tomada de decisão mudem seus critérios de análise de balanço. Muitas vezes a realidade econômica é a mesma, o que muda é apenas a forma como ela é evidenciada.

5.1.4 Mudanças nas pessoas

Basil e Cook (1974), Shirley (1974), Mintzberg e Westley (1992), Stoner e Freeman (1995), Fontana e Neto (2006) consideram que mudanças organizacionais alteram as pessoas e seus comportamentos. A implementação do processo de convergência contábil alterou o perfil profissional e ocasionou uma maior necessidade de treinamentos. Essas duas mudanças serão abordadas em seguida.

a) Mudança no perfil profissional do contador e de áreas fornecedoras de informações contábeis

Foi possível constatar diversas mudanças nas empresas analisadas em relação ao novo perfil profissional. Os contadores precisaram entender mais das outras áreas e profissionais de outras áreas passaram a conhecer mais sobre contabilidade.

A área de engenharia da CCR precisou entender mais sobre os novos procedimentos contábeis. 35% dos *trainees* contratados pela empresa eram engenheiros civis recém-formados responsáveis por elaborarem um projeto sobre a mudança no perfil do engenheiro diante do novo cenário contábil.

A mudança no perfil do engenheiro apresentada pelo Grupo CCR relaciona-se com a explicação de Daft (2003) que mudanças na estratégia, na estrutura, nas tecnologias e nos produtos não acontecem por si mesmas e as que acontecem em cada uma dessas áreas envolvem, também, mudanças nas pessoas.

O conselho de administração da empresa ABC precisou entender mais de contabilidade. Já a equipe contábil dedicada ao projeto no BNDES precisou conhecer muito os negócios e as operações do banco.

Foi constatado que o prestígio do profissional contábil aumentou. Há dessa forma, uma alteração na estrutura de poder das organizações à medida que o contador é chamado em reuniões para fornecer informações estratégicas, aproximando-se do conselho de administração e dos investidores.

b) Realização de treinamentos para disseminação dos conceitos de IFRS

De acordo com Gannon (2008), uma importante fase na condução do processo de mudança é a realização de treinamentos entre as áreas e aos agentes externos de uma organização. Além de um processo de formação e aprendizagem interno, o autor destaca a necessidade de ampliar a comunicação com os *stakeholders*.

Treinamentos ocorreram nas três instituições. O BNDES realizou treinamento para mais de 140 funcionários além de outros movimentos de aperfeiçoamento. Na empresa ABC, foi feito um treinamento, em dezembro de 2009, de grande aceitação pela empresa sobre as mudanças e dois treinamentos específicos, em 2011.

Um grupo de trabalho de 20 pessoas criado na CCR tinha como objetivo nivelar os funcionários da empresa sobre o IFRS, uniformizando conhecimentos, e discutir questões de ordem prática sobre o que e como fazer para implementar as novas normas.

Como diversas áreas (fornecedoras e usuárias) de dentro e fora da organização foram impactadas com o IFRS, diversos treinamentos precisaram serem realizados. O

processo de convergência foi iniciado em 2008 mas ainda não foi terminado. Sempre que uma nova IFRS for criada ou melhorada haverá a necessidade de treinamento dos envolvidos. Ressaltando, portanto, a importância da qualificação profissional não somente dos contadores, mas das áreas fornecedoras e usuárias.

5.2 Elementos não alterados

Não foram consideradas mudanças organizacionais encontradas neste estudo de caso múltiplo alterações no custo de capital e remuneração variável.

6 Conclusões

As normas contábeis internacionais, conhecidas como IFRS, após aprovadas pelos órgãos reguladores, nos diversos países aderentes ao processo de convergência, passam a afetar a forma de se fazer contabilidade de uma série de instituições, como, por exemplo, empresas de capital aberto, bancos e seguradoras.

Tal processo de convergência contábil afetará estruturas empresariais que começam a ser discutidas, bem como as formas com que as pessoas constroem significados nos mais diversos contextos.

O problema de pesquisa foi o de analisar: Quais as principais mudanças organizacionais ocorridas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do IFRS e seus impactos nas empresas brasileiras?

A estratégia de pesquisa foi orientada por um estudo de caso múltiplo. Foram analisadas, em profundidade, de agosto até dezembro de 2011, três grandes empresas brasileiras que estão passando pelo processo de convergência contábil.

Os achados nessas empresas foram categorizados em relação aos elementos de mudanças descritos por Mintzberg e Westley (1992): cultura, estrutura, sistemas e pessoas. Com diferentes níveis de intensidade, as principais mudanças organizacionais relatadas foram:

- 1- Integração da área contábil com áreas fornecedoras de informações financeiras
- 2- Envolvimento do conselho de administração em assuntos contábeis
- 3- Maior proximidade do contador no relacionamento com investidores
- 4- Condução, pela área contábil, de consultorias financeiras à instituição
- 5- Desgaste no relacionamento com clientes devido a exigências de informações contábeis
- 6- Mudanças em sistema de informação com a implementação do SAP
- 7- Uso de informações gerenciais para a confecção de demonstrações financeiras
- 8- Mudanças em *covenants* em função de novos critérios contábeis
- 9- Mudança no perfil profissional do contador e de áreas fornecedoras de informações contábeis
- 10- Realização de treinamentos para disseminação dos conceitos de IFRS

Não foi possível verificar de forma direta que as mudanças organizacionais do movimento de convergência contábil alteraram a cultura das empresas. É possível afirmar que a maioria das mudanças organizacionais encontradas altera a estrutura das organizações.

Com relação as mudanças relacionadas à estrutura, os entrevistados acreditam que com o IFRS, a área contábil precisou ampliar seu relacionamento com outras áreas para conseguir informações para suas contabilizações. Foram criadas novas estruturas de governança para facilitarem a comunicação com outras áreas e para promoverem mecanismos de *enforcement*.

O contador passa a ter uma função de realizar consultorias financeiras dentro da empresa, demonstrando o impacto contábil das decisões estratégicas. Também, foi relatado sobre a dificuldade em convencer empresas parceiras, clientes e *stakeholders* sobre a necessidade de uma contabilidade mais refinada e a importância da auditoria. A área de relações com investidores recebeu vários questionamentos dos acionistas, principalmente devido a mudanças na base de cálculo de dividendos.

Com a implementação do IFRS, as empresas tiveram que realizar diversas alterações em seus sistemas contábeis. O SAP foi a ferramenta escolhida para isso. Além disso, muitas informações que antes eram usadas somente para fins gerenciais passam a serem utilizadas pelos sistemas contábeis na confecção das novas demonstrações. Uma consequência dessa nova confecção foi a quebra de alguns *covenants* em função de novos critérios de consolidação.

A implementação do processo de convergência contábil também mudou as pessoas. Houve alteração no perfil profissional do contador e de áreas envolvidas e ocorreu uma maior necessidade de treinamentos.

As mudanças organizacionais encontradas neste estudo de caso levam a concluir que o movimento de convergência contábil alterou de forma drástica a antiga visão de que a contabilidade era uma área empresarial isolada.

Diante dos diversos exemplos encontrados nas três companhias analisadas, fica comprovado que com o IFRS inúmeras áreas da empresa passam a fornecer informações para a elaboração das demonstrações contábeis. Muitos departamentos tiveram, para atender as novas exigências de divulgação trazidas pelas IFRS, que:

- Fazerem treinamentos (No BNDES as áreas institucionais passaram a entender os impactos contábeis de seus procedimentos),
- Alterarem sistemas (SAP escolhido nas três companhias),
- Mudarem suas estruturas (Na CCR a infraestrutura passa a ser contabilizada no intangível e ser amortizada pela curva de benefícios futuros),
- Realizarem novas contratações (engenheiros contratados na CCR para cálculo de curva de tráfego),
- Melhorarem suas formas de mensuração (BNDES passou a consolidar diversas empresas clientes; na empresa ABC ocorreram mudanças em *covenants* e no cálculo de dividendos)

A contabilidade passa a ser a área centralizadora de informações confeccionadas na empresa como um todo, informações sobre o passado da companhia e também projeções de futuro. Muitas vezes tais informações já eram, de alguma forma, produzidas em termos gerenciais (Na CCR informações sobre tendências de investimentos, informações por concessionária), e agora passam a serem divulgadas nas demonstrações financeiras.

Com isso, a demonstração contábil passa a cumprir o seu real papel que é o de espelhar a realidade econômica da companhia, contribuir para a redução de assimetria informacional, e passa a ser uma poderosa ferramenta para a tomada de decisão do ponto de vista interno, administrador, e externo, investidores, credores (No BNDES o cálculo a valor justo passa a ser usado para acompanhar ativos e decisões de desinvestimentos; na

ABC, a controladoria fornece consultoria para especificar novos negócios; na CCR informações financeiras são usadas para orçamento).

Conclui-se que a implementação de novas normas contábeis iniciadas no Brasil no ano de 2008, e que continuará por muitos anos, alterou de forma profunda a interação da área contábil com as outras diversas áreas da companhia, fez com que a demonstração contábil se tornasse um valioso instrumento para prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Para estudos futuros seria interessante categorizar as mudanças organizacionais em outros elementos, diferentes de cultura, estrutura, sistemas e pessoas. Um *focus group* com profissionais de diversas áreas poderia ser uma estratégia de pesquisa utilizada para aprofundar ainda mais os elementos de mudanças encontrados.

Outra sugestão de estudo posterior seria a de verificar as mudanças organizacionais com a implementação de novas IFRS (*Hedge Accounting*, com Instrumentos Financeiros Híbridos, Contabilidade de Seguros por segurados, Reconhecimento de Receitas, *Lease Accounting*) de acordo com os setores de atuação das companhias.

Referências

- AERTS, W.; TARCA, A. Financial performance explanations and institutional setting. **Accounting and Business Research**, v.40, n.5, p. 421-450, 2010. DOI: 10.1080/00014788.2010
- AHRENS, T.C.; CHAPMAN, C.S. Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organization and Society**.[S.l.: s.n.], v. 31, n. 8, p. 819-841, 2006. DOI: 10.1016/j.aos.2006.03.007
- AUBERT, F. A.; GRUDNITSKI, G. The impact and importance of mandatory adoption of international financial reporting standards in europe. **Journal of International Financial Management & Accounting**, v. 22, p. 39, 2011. DOI: 10.1111/j.1467-646X.2010.01043.x
- BALLAS, A.A.; SKOUTELA, D.; TZOVAS, C.A. The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece. **Managerial Finance**, v. 36, n. 11, p.931, 2010. DOI: 10.1108/03074351011081259
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL - BNDES. **Demonstração Contábil em IFRS de 2010**. Disponível em: <http://www.bnDES.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bnDES_pt/Galerias/Arquivos/empresa/download/IFRS_2010.pdf>. Acesso em: 14/11/11.
- BARTH, M.; LANDSMAN, W.; LANG, M. International accounting standards and accounting. [S.l.]: Quality. **Journal of Accounting Research**, v.46, n.3, p. 467-498, 2008. DOI: 10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x
- BASIL, D. C.; COOK, C.W. **The management of change**. Maindenhead. McGraw-Hill, 1974.

BEKE, J. International accounting harmonization: evidence from Europe. **International Business and Management**, v.1, n. 1, p.48-61. 2010.
DOI:10.3968/j.ibm.1923842820100101.008

BRUSCA, I.; CONDOR, V. Towards the harmonization of local accounting systems in the international context. **Financial Accountability & Management**, v.18, n. 2, 2002.
DOI: 10.1111/1468-0408.00148

CAMPOS, C. **Método de análise de conteúdo: ferramenta de análise de dados qualitativos no campo da saúde.** **Revista brasileira de enfermagem**, v.57, n.5, 611-614, 2004.

CHANG, C.C.; LANDIS, M. YU, S.C. Investing in accounting: a call for professional involvement in higher education. **American Journal of Business Education**, v. 4, n. 2, p. 27-32, 2011. DOI: 10.19030/ajbe.v4i2.3559

COPE, A; CLARK, C. Managing the people impact. **Accountancy**, v. 132, n. 1321, p.96-97, Sep., 2003.

CUMMINGS, T. G.; WORLEY, C. G. **Organization development and change.** South-Western: Thomson, 2005.

DAFT. R. L. **Organizações:** teorias e projetos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

DASKE, H.; HAIL, H. L.; LEUZ, C.; VERDI, R. Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences. [S.l.]: **Journal of Accounting Research**, v. 46, n.5, p. 1085-1142, 2008. DOI: 10.2139/ssrn.1024240

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PADRONIZADAS DO GRUPO CCR DE 2010. Disponível em: <<http://ccr.riweb.com.br/>>. Acesso em: 27/09/2011.

DRUCKER, P. **Board of Contributors:** Don't Change Corporate Culture -- Use It! Wall Street Journal, New York, 28 de março de 1991, p. A14.

FAJARDO, C. L. The move towards convergence of accounting standards world wide. Cambridge: **Journal of American Academy of Business**, v.12, p.57-61, 2007.

FIROZ, M.C.A.; ANSARI, A.A.; AKHTAR. K. *IFRS – Impact on Indian banking industry.* **International Journal of Business and Management**, v.6, n.3, 2011. DOI: 10.5539/ijbm.v6n3p277

FLEURY, M. T. L, Cultura organizacional: os modismos, as pesquisas as intervenções: uma discussão metodológica, **Revista de Administração**, São Paulo V.24, n.1, p.3-9, 1989. DOI: 10.1590/S1415-65552002000100011

FLEURY, M.T.L.; FISCHER, R.M. **Cultura e poder nas organizações.** São Paulo: Atlas, 1996.

FONTANA, R. M.; NETO, A. I. Uma abordagem sistêmica da mudança organizacional gerada na implantação de sistemas integrados de gestão da produção. In: SIMPEP, 13. **Anais...** Bauru – São Paulo, 2006.

FREITAS, M. E. **Cultura organizacional:** formação, tipologias e impacto. São Paulo: Makron, 1991.

GANNON, D.J. International financial reporting standards for US companies: planning for adoption. **The Corporate Governance Advisor**, v. 16, n. 6, 2008.

HAJI, S. ; LISBOA, P. Business combinations e consolidação das demonstrações contábeis: uma abordagem comparativa entre os pronunciamentos e normas dos US-GAAP, IASC e Brasil. Revista de Contabilidade e Finanças, v. 12, n.27, 33-58, 2001. DOI: 10.1590/S1519-70772001000300003

HELLMAN, N. Soft adoption and reporting incentives: a study of the impact of IFRS on financial statements in Sweden. **Journal of International Accounting Research**, v. 10, n. 1, p. 61-83, 2011.

HINES, R.D. Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, p. 251-261, 1988. DOI: 10.1016/0361-3682(88)90003-7

HOPWOOD, A.G. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, p. 287-305, 1983.

IKUNO, *et al.*. Contabilidade internacional: uma análise da produção científica sobre nos principais periódicos internacionais da área (2000 a 2009). In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10., v. 1, p. 1-16, 2010. **Anais...** DOI: 10.11606/rco.v6i15.52661

IUDÍCIBUS, S. *et al.* **Manual de contabilidade por ações:** aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAINEZ, J. *et al.* The Spanish accounting system and international accounting harmonization. **The European Accounting Review**, v.8, n.1, p.93-113. 999. DOI: 10.1080/096381899336168

LEVY, H. **Impactos e perspectivas na implementação das IFRSs:** os RIs na grande virada da contabilidade brasileira. In: ENCONTRO NACIONAL DE RIS E MERCADO DE CAPITAIS, 13. São Paulo: 12/07/2011.

LEWIN, K. Frontiers in Group Dynamics. **Human Relations**, v. 1, p.5-41.1947.

MARSHALL, K. Change is coming. Are you ready? Disponível em: <[https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/Change_is_coming_Are_you_ready./\\$FILE/Change%20is%20coming-Are%20you%20ready.pdf](https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/Change_is_coming_Are_you_ready./$FILE/Change%20is%20coming-Are%20you%20ready.pdf)>. Acesso em: 16/03/2011.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso:** uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.
_____; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2007.

MIHAELA, S.C. et al. Controversial aspects regarding the accounting harmonization process in Romania. **Harmonization, convergence or conformity? The Journal of Faculty of the Economics**, v.1, n. 2, p. 899-905, 2010.

MILLER, P. Accounting as social and institutional practice: an introduction. In: Hopwood, A. G.; Miller, P. (eds). **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x

MINTZBERG, H; WESTLEY, F. *Cycles of organizational change*. **Strategic Management Journal**, v.13, p. 39-59, 1992. DOI: 10.1002/smj.4250130905

NETO, J. E. et al. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um Estudo em Empresas Brasileiras de Capital Aberto. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 4, p. 131-153, out./dez. 2009.

NICKEL, D.; COSER, C. Mudança organizacional, aprendizagem e estresse: um estudo de caso numa IES. **REGE Revista de Gestão**, v. 14, n. 3, 2007.

OLIVEIRA, B; KOVACS, E. **Estrutura Organizacional e Estratégia:** uma relação contingencial. XIII SIMPEP - Bauru, SP, Brasil, 6 a 8 de Novembro de 2006.

OLIVEIRA, D.P.R. **Sistemas, organizações e métodos:** uma abordagem gerencial. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, V. A.; LEMES, S. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norteamericanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRSs por empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v.22, n.56, p.155-173, 2011. DOI: 10.1590/S1519-70772011000200003

RENDERS, A.; GAEREMYNCK, A. The impact of legal and voluntary investor protection on the early adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS). [S.l.]: **Economist-Netherlands**, v.155. n.1, p.49-72, 2007. DOI: 10.1007/s10645-006-9041-y

ROBBINS, S. P.; DECENZO, D.A. **Fundamentos de administração:** conceitos essenciais e aplicações. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

SANTOS, E. S., PONTE, V. M. R.; MAPURUNGA, P. V. R. Adoção Obrigatória do IFRS no Brasil (2010): Índice de Conformidade das Empresas com a Divulgação Requerida e Alguns Fatores Explicativos. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v.25, n.65, p.161-176, 2014. DOI: 10.1590/S1519-70772014000200006

SCHEIN, E. **Guia de sobrevivência da cultura corporativa.** Rio de Janeiro: José Olympio, 2007.

SCHIPPER, K. How can we measure the costs and benefits of changes in financial reporting standards? **Accounting and Business Research**, v. 40, n. 3, p. 309-327, 2010. DOI: 10.1080/00014788.2010.9663406

SHETLER, J. **Complex adaptive systems, attractors, and patching**: A complex systems science analysis of organizational change. Theses. The University of Texas at Austin, 2002.

SHIRLEY, R. Um modelo para mudança organizacional. **Revista MSU Business Topics**, v. 22, n. 2, 1974. DOI: 10.1590/S0034-75901976000600004

SILVA, J; VERGARA, S. Sentimentos, subjetividade e supostas resistências à mudança organizacional. **Revista de Administração de empresa**, v. 43, n. 3, 2003. DOI: 10.1590/S0034-75902003000300002

STONER, J.A.F.; FREEMAN, R. E. Administração. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.

STOVALL, D.C. Transition to IFRS: what can we learn? The Business Review, v.16, n.1, p.17-18, 2010.

SUZUKI, T. Accountics: impacts of internationally standardized accounting on the Japanese socio-economy. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 263-301, 2007. DOI: 10.1016/j.aos.2006.10.002

SUZUKI, T. **Um explored impacts of IFRS**. Disponível em: <<http://www.sbs.ox.ac.uk/research/accounting/Pages/UnexploredImpactsofIFRS.aspx>>. Acesso em: 12/08/10.

TRABELSI, R. Evaluating international accounting harmonization in an emerging country. **Accounting and Management Information Systems**, v. 9, n. 3, p. 354-378, 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/ijaim.2011.36619baa.017>

VIEIRA, R.B. Impactos da implantação parcial das IFRS no Brasil: efeitos na qualidade das informações contábeis das empresas de capital aberto. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, Ribeirão Preto, SP, Brasil, 2010. DOI: 10.11606/D.96.2010.tde-10122010-160415

WHITTINGTON, R. *et al.* Change and Complementarities in the New Competitive Landscape: A European Panel Study, 1992–1996. **Organization Science**, v. 10, n.5, p.583-600, 1999. DOI: 10.1287/orsc.10.5.583

WOOD, T. Mudança organizacional. São Paulo: Atlas, 2004.