

# **Relatório Final do Projeto PIBIC 2012-13:**

## **Percepção de Elaboradores e Auditores das Demonstrações Financeiras sobre os Impactos da Implantação do IFRS no Brasil**

Trabalho apresentado à Escola de Administração de  
Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas

**Pesquisador:**

Renata Adachi

**Orientador:**

Profa. Dra. Edilene Santana Santos – CFC

São Paulo, 2013

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3 OBJETIVO DA PESQUISA .....</b>	<b>4</b>
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 AS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IFRS).....</b>	<b>5</b>
<b>2.2 AS IFRS NO BRASIL.....</b>	<b>6</b>
<b>2.3 IMPACTOS DAS IFRS NA QUALIDADE DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS .....</b>	<b>10</b>
<b>3. METODOLOGIA DE PESQUISA .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1 DEFINIÇÕES METODOLÓGICAS.....</b>	<b>12</b>
<b>3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....</b>	<b>12</b>
<b>3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA .....</b>	<b>14</b>
<b>3.4 COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS .....</b>	<b>16</b>
<b>3.5 LIMITAÇÕES DE PESQUISA .....</b>	<b>17</b>
<b>4. RESULTADOS DA PESQUISA.....</b>	<b>18</b>
<b>4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES E DAS EMPRESAS.....</b>	<b>18</b>
<b>4.2 QUALIDADE DAS NORMAS IFRS E DE SUA IMPLANTAÇÃO NO BRASIL .....</b>	<b>23</b>
<b>4.3 CUSTOS E BENEFÍCIOS DO IFRS.....</b>	<b>34</b>
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>41</b>
<b>6. BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>43</b>
<b>7. APÊNDICE .....</b>	<b>49</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A globalização dos mercados de capitais e a consequente necessidade dos investidores de obter informações precisas, transparentes e passíveis de comparação resultaram no processo de convergência contábil internacional atualmente em curso. A adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) pelos 27 estados-membros da União Europeia e por outros países, como Austrália, Nova Zelândia, Rússia e África do Sul, em 2005, representou não apenas o início desse processo de convergência contábil internacional e, portanto, o de uma nova gestão global de negócios, como também o êxito de um esforço de 30 anos para criar normas contábeis internacionais que pudessem substituir as diversas normas contábeis locais existentes (MACKENZIE *et al.*, 2013).

No Brasil, a Lei 11.638/07 inaugura o processo de harmonização contábil com o padrão IFRS. Visto que a publicação da Lei ocorreu no último dia útil de 2007, mas cuja vigência se observaria já a partir de 2008, a CVM determinou que a adoção das normas contábeis internacionais ocorresse em duas fases: a primeira exigia a adoção de apenas um conjunto de normas (CPCs 1 a 14) nos exercícios de 2008 e 2009, e a segunda, a do *full* IFRS a partir dos exercícios de 2010 (SANTOS, 2012).

Desde a adoção da Lei, há uma necessidade por parte dos principais agentes nela envolvidos de compreender não apenas a mudança normativa no Brasil, como também o impacto de sua ocorrência nos resultados e indicadores financeiros das empresas e na atividade dos profissionais nela atuantes, cujas percepções a respeito da adoção das IFRS também foram objeto de estudo.

Nesse contexto, pesquisas têm sido realizadas com o objetivo de gerar insumos para essa compreensão, bem como de identificar o quanto a convergência contábil tem-se traduzido nos benefícios econômicos esperados, dentre os quais se destacam o aumento da eficiência de alocação de capitais e de sua mobilidade internacional, e a redução do custo de capital, em razão do aumento da qualidade contábil dos relatórios sob o padrão IFRS. A qualidade das demonstrações financeiras, entretanto, deve ser entendida não apenas em termos da qualidade das normas contábeis utilizadas em sua elaboração, mas como o resultado da influência de um conjunto de fatores, tais como os sistemas legal e político e o desenvolvimento do mercado financeiro (BENETTI, 2011).

Diante do exposto, a inauguração do *full* IFRS no Brasil, em 2010, gera as seguintes questões: terão as novas normas e critérios modificados as práticas contábeis tradicionais das empresas brasileiras a ponto de aumentar a qualidade dos relatórios apresentados em um grau perceptível pelos profissionais envolvidos na elaboração e verificação desses relatórios? Quais os principais benefícios e dificuldades por eles identificados no processo de harmonização contábil?

A fim de responder a essas questões por meio da avaliação, e da comparação, da percepção dos profissionais envolvidos na elaboração (contadores) e verificação (auditores) dos relatórios contábeis a respeito (i) da qualidade das normas IFRS, (ii) da qualidade de sua implantação no país, e (iii) dos benefícios e dificuldades da harmonização contábil decorrentes, o problema específico deste projeto pode ser assim formalizado: qual a percepção dos profissionais envolvidos na elaboração e verificação dos relatórios contábeis sobre a qualidade do padrão IFRS em si, sobre a qualidade de sua implantação no Brasil, bem como sobre as dificuldades e benefícios de sua adoção?

## **1.2 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA**

Diversos fatores ambientais contribuem para a adoção de determinado sistema contábil por um país. Visto que a contabilidade é um produto social, as interações dos ambientes legal, político, econômico, social e cultural resultam em normas e padrões contábeis distintos presentes entre as nações. As diferenças então verificadas entre os sistemas contábeis, justificadas principalmente em razão da cultura, dos sistemas jurídico e de financiamento, e da influência tributária, são utilizadas para classificar esses sistemas nos dois grandes grupos, de características distintas, reconhecidos pela literatura especializada: o modelo anglo-americano e o modelo eurocontinental (CARMO *et al.*, 2011).

Enquanto o modelo anglo-americano, voltado ao investidor, enfatiza o direito consuetudinário (*common law*), com maior espaço para julgamento profissional, o Estado pouco invasivo, o mercado de capitais sólido, a profissão contábil reconhecida e atuante, e demonstrações contábeis com foco nos investidores, o modelo eurocontinental, de ênfase formal e fiscalista, ressalta o direito formalista (*code law*), com maior interferência do Estado na contabilidade com objetivos fiscais, a profissão contábil pouco reconhecida, a predominância de financiamento bancário ou familiar sobre o mercado de capitais, e demonstrações contábeis voltadas mais para credores e fisco (GRAY, 1988; NOBES, 1998;

SAUDAGARAN, 2001; DOUPNIK e TSAKUMIS, 2004; RADEBAUGH et al., 2006; NYAMA, 2005; entre outros).

Emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, órgão cujo principal objetivo declara ser o de desenvolver um conjunto único de normas contábeis de alta qualidade, baseado em princípios bem definidos, que possa ser compreendido, executado e aceito globalmente, as IFRS são um exemplo do sistema contábil anglo-americano, voltado ao mercado de capitais. A superior qualidade que a literatura especializada lhes confere provém da maior capacidade que possuem de expressar a realidade econômica das empresas, principalmente quando comparadas aos padrões contábeis praticados nos países de influência eurocontinental, de ênfase política e fiscal, como é o caso do Brasil (GRAY, 1988; NOBES, 1998; SAUDAGARAN, 2001; BALL, 2006; entre outros).

Observa-se, porém, que a qualidade dos relatórios produzidos sob o IFRS depende não apenas da qualidade da norma em si, mas, principalmente, da qualidade de sua implantação. Considerando-se a harmonização contábil no Brasil, onde houve a substituição de um modelo fundamentado fortemente em regras e com o objetivo de atendimento ao fisco por um modelo baseado em princípios, de natureza mais subjetiva, os desafios na implantação das IFRS são ainda maiores, pois exige dos preparadores dos relatórios contábeis o desenvolvimento da capacidade de julgamento – visto que até então se limitavam à leitura e aplicação das normas – e uma maior compreensão dessas demonstrações por parte de seus usuários (SOUZA, 2009).

Dada a profunda mudança cultural exigida na implantação do IFRS no Brasil, a percepção sobre os impactos disso na contabilidade e no perfil de seus profissionais, bem como em seu currículo disciplinar transparece de entrevistas com especialistas declarando que a adoção do padrão contábil internacional pelo país fará “reinventar a profissão” (CARVALHO *apud* NIERO, 2008), uma vez que não se trata de tarefa simples mudar a maneira como pensam auditores, contadores e acadêmicos para que adotem o “subjetivismo responsável” (IUDÍCIBUS *apud* NIERO, 2008) necessário na aplicação das novas normas contábeis.

Dessa forma, nesse ambiente de transformação cultural contábil, uma investigação voltada à melhoria na qualidade das demonstrações financeiras há que contemplar o entendimento de posturas e percepções dos profissionais envolvidos na sua elaboração e verificação, o qual se espera obter a partir desta pesquisa.

### **1.3 OBJETIVO DA PESQUISA**

A presente pesquisa compõe, juntamente com a pesquisa intitulada “Percepção de Analistas do Mercado Financeiro sobre os Impactos da Implantação do IFRS no Brasil”, o projeto “Percepção de Profissionais do Mercado sobre os Impactos da Implantação do IFRS no Brasil”, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Edilene Santana Santos.

O projeto tem como objetivo analisar a percepção dos profissionais envolvidos na preparação, auditoria e análise das informações contábeis sobre os impactos da convergência da contabilidade brasileira para o padrão internacional. Posteriormente, as percepções desses profissionais serão comparadas, a fim de que se obtenha um panorama sobre a implantação do IFRS no Brasil sob a perspectiva dos diferentes profissionais nela envolvidos.

Dessa forma, o objetivo dessa pesquisa é o de analisar a percepção dos elaboradores e dos auditores das demonstrações financeiras. Propõe-se, para isso, a realização de uma pesquisa em que sejam avaliadas, e posteriormente comparadas, as percepções de contadores e de auditores a respeito da qualidade dos relatórios contábeis sob o padrão IFRS no Brasil, bem como das dificuldades e benefícios observados a partir do cumprimento das novas normas.

Com isso, esta pesquisa, inserida no contexto de um amplo projeto, pretende contribuir para a indicação de eventuais deficiências observadas na implantação das IFRS no país, bem como de caminhos para sua superação.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 AS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IFRS)

O fluxo livre de capital decorrente da globalização e internacionalização dos negócios exige o acesso a informações contábeis com conteúdo claro e de fácil compreensão por seus usuários. A fim de facilitar esse fluxo livre, o processo de harmonização contábil revela-se necessário e natural, visto que o acesso a demonstrações contábeis escritas sob as mesmas normas reduziria o chamado “risco contábil”, um dos diversos riscos considerados no momento de se investir em outros países (MACKENZIE, et al., 2013; POHLMANN, 1995, p. 13).

Nesse contexto, a fim não apenas de desenvolver normas internacionais de contabilidade, como também de promover a sua aplicação e a sua adoção pelos países, constituiu-se o *International Accounting Standards Board* (IASB), órgão privado e independente, sediado em Londres, responsável pela emissão das *International Finance Reporting Standards* (IFRS). Seu precursor, a quem substituiu em 2001, foi o *International Accounting Standards Committee* (IASC), fundado em 1973 e que reunia representantes da classe contábil da Alemanha, da Austrália, do Canadá, dos Estados Unidos, da França, da Holanda, da Irlanda, do Japão, do México e do Reino Unido.

O IASB, por não estar sujeito ao controle do governo, não possui autoridade formal para impor seus normativos. Devido a isso, o órgão sempre buscou persuadir a partir de discussões, visando a uma convergência entre os interesses dos participantes no estabelecimento das normas contábeis. O desenvolvimento de normas internacionais contábeis de alta qualidade, transparentes e aplicáveis é um dos objetivos do IASB, o qual busca também promover a utilização e a aplicação dessas normas, bem como promover a convergência das diversas normas contábeis locais para as IFRS (SOUZA, 2009)

No entanto, para ser efetiva a convergências das normas contábeis, é necessário que ocorra a convergência de fato, ou seja, que haja a efetiva aplicação das normas nas práticas contábeis locais, e não apenas a convergência de direito, na qual ocorre a incorporação das normas na legislação contábil de um país. Dada a heterogeneidade dos países no que se refere aos seus sistemas contábeis locais, nível educacional de seus profissionais contábeis, e ao entendimento e interpretação das normas por esses profissionais, dentre outros fatores, a harmonização contábil não é um processo homogêneo.

Neste contexto, inúmeros estudos têm sido conduzidos com o intuito de verificar as expectativas e percepções dos profissionais envolvidos na convergência contábil, bem como de avaliar os impactos dessa mudança de práticas contábeis em diversos países (WEIBENBERGER *et al.*, 2004; LANTTO, 2007; PAJUNEN, 2010; PAJUNEN e SAASTAMOINEN, 2012; AISBITT, 2008; NAOUN *et al.*, 2011; ROHINI, 2011; JONES e HIGGINS, 2006; FEARNLY e HINES, 2007; BEATTIE *et al.*, 2008; DANIEL *et al.*, 2010; DJATEJ *et al.*, 2012; JERMAKOWICZ e TOMASZEWSKI, 2006; COLE *et al.*, 2009; entre outros), os quais podem ser utilizados na comparação dos resultados obtidos nas pesquisas realizadas no Brasil.

## 2.2 AS IFRS NO BRASIL

A entrada em vigor da Lei 11.638/07 representa uma mudança nos padrões da contabilidade brasileira e um passo importante para a Harmonização das Normas Internacionais no Brasil, na medida em que, a partir dessa Lei, houve a incorporação das normas internacionais à legislação contábil brasileira, ou seja, houve a harmonização de direito. A harmonização de fato, no entanto, ocorreu apenas em 2010, ano a partir do qual a utilização das normas pelas sociedades abertas e sociedades de grande<sup>1</sup> porte tornou-se obrigatória no país (NEVES *et al.*, 2012, p. 3).

O Brasil, assim como outros países, associou-se ao IASB, e sua representação no órgão ocorre por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBRACON). A função de traduzir e adaptar as normas internacionais emitidas pelo IASB no país cabe, entretanto, ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão de direito privado que reúne representantes de diferentes entidades, bem como a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), a Secretaria da Receita Federal (SRF), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central, os quais participam do órgão como convidados.

Em decorrência da adoção das normas contábeis internacionais pelo Brasil, a qual ocorreu em duas fases – na primeira, exigiu-se apenas a adoção de um conjunto de normas (CPCs 1 a 14) a partir do exercício de 2008, enquanto o *full* IFRS só foi inaugurado no exercício de 2010 –, diversos autores preocuparam-se em compreender não apenas os

---

<sup>1</sup> Sociedades de grande porte são aquelas cujo faturamento anual no ano anterior tenha sido superior a R\$300.000.000,00 ou que apresentam ativos totais em valor superior a R\$240.000.000,00.

impactos dessa convergência contábil, como também a percepção dos profissionais nela envolvidos, no país.

Os impactos das mudanças geradas pelo processo de harmonização contábil no Brasil sobre os relatórios financeiros das empresas foram objeto de estudo para alguns autores. Lemes e Silva (2007), em uma pesquisa realizada antes da adoção das normas internacionais pelo país, já haviam analisado as diferenças entre as demonstrações contábeis elaboradas pela legislação brasileira e pelas IFRS, a partir da análise dos relatórios contábeis das empresas da BM&FBovespa que já divulgavam suas demonstrações sob ambas as normas, em 2006. Os efeitos da convergência sobre o resultado e o patrimônio líquido das empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo foram analisados em pesquisas realizadas logo após a adoção parcial do IFRS (SANTOS, 2009; SANTOS e CALIXTO, 2010; SANTOS, 2010a), nas quais se verificaram não apenas o impacto total da convergência, como também o impacto de cada nova norma (CPC).

A fim de se analisar a percepção dos profissionais envolvidos na convergência contábil no Brasil, é necessário considerar que a convergência para o IFRS estabelece uma diferença na orientação dos sistemas jurídico e contábil do país: enquanto a do primeiro privilegia o credor, o fisco e a prevalência das formas e das regras detalhadas, a do último baseia-se em princípios, e não em regras, ou seja, nesta orientação a essência econômica prevalece sobre a forma jurídica. Dessa forma, a aplicação das IFRS exige dos profissionais contábeis uma maior capacidade de julgamento, como expresso na declaração de Jeanjean e Stolowy (2008, p.481): *“The application of accounting standards involves considerable judgment and the use of private information, and as a result, IFRS (like any other set of accounting standards) provide managers with substantial discretion”*, o que representa um desafio principalmente para os profissionais contábeis de países baseados no *Code Law*, como é o caso do Brasil.

Os sistemas jurídicos tradicionalmente são divididos em dois grupos principais: um baseado no direito consuetudinário (*Common Law*), caracterizado pela quantidade limitada de normas básicas e pela maior parte de seu conteúdo desenvolvida nos tribunais sob a forma de jurisprudência, e outro baseado no direito romano, ou direito codificado (*Code Law*), no qual os direitos são estabelecidos detalhadamente nos códigos. De acordo com os efeitos dos sistemas jurídicos dos países sobre seus sistemas contábeis, a contabilidade praticada nos países que adotam o direito consuetudinário, ou anglo-saxão, é orientada para uma maior transparência na divulgação de informações destinadas a atender às necessidades

dos investidores, fato que lhes garante, portanto, maior proteção; destaca-se nela, além disso, a rigorosa separação das contabilidades financeira e tributária. Já nos países que adotam o direito romano, ou direito codificado, a prática contábil caracteriza-se por uma orientação legalista, pela pouca transparência na divulgação das informações, destinadas principalmente para atender ao fisco e demais credores, bem como pelo forte alinhamento entre a contabilidade financeira e fiscal. (CARMO *et al.*, 2011; SOUZA, 2009).

Nesse contexto, Souza (2009) entrevistou 15 profissionais considerados “de elite” na área contábil, atuantes em empresas, auditorias e no meio acadêmico, identificando como principais barreiras à convergência: “(a) a influência da legislação fiscal; (b) a transição de um sistema baseado em regras para outro baseado em princípios e, portanto, mais subjetivo; e (c) a qualificação da mão de obra” (SOUZA, 2009, p.6). Grecco et al. (2011) investigaram as principais dificuldades enfrentadas na implantação das novas práticas pelos profissionais de contabilidade e finanças de empresas brasileiras da região metropolitana de São Paulo que realizaram operações de importação em 2009. Os resultados apontam como principais dificuldades o “reconhecimento, mensuração e divulgação do ativo imobilizado e intangível, bem como a falta de profissionais qualificados e de suporte de tecnologia de informação”.

Outras pesquisas realizadas a respeito da percepção dos profissionais envolvidos na harmonização contábil no Brasil abordaram não apenas as dificuldades encontradas no processo de convergência por esses profissionais, como também outros aspectos, tais como custos, benefícios e impactos esperados.

Carmo et al. (2011) coletaram opiniões de diferentes profissionais contábeis, incluindo auditores, acadêmicos e normatizadores, sobre 4 perguntas utilizadas pelo IASB para avaliar a influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. O estudo concluiu que, “mesmo em países com sistemas jurídicos distintos, as opiniões dos representantes da contabilidade se alinham, o que pode ser um indício de que uma convergência de fato e não apenas de direito pode ser obtida com a introdução de padrões internacionais para as PMEs”

Silva et al.(2010) aplicaram um questionário a profissionais de contabilidade de empresas brasileiras do setor de saneamento para avaliar sua percepção sobre as “dificuldades na adoção do padrão IFRS e os impactos prováveis [a pesquisa foi realizada antes da fase final de convergência] no patrimônio e resultado”. O estudo concluiu que há uma percepção de que a adoção das IFRSs proporcionará impactos no balanço e no resultado das empresas do setor, mas “existe diferença de percepção entre os profissionais que trabalham em companhias

de capital aberto e fechado”, tanto em relação aos itens a serem impactados quanto às dificuldades a serem enfrentadas.

Ao analisarem a percepção dos auditores independentes a respeito do processo de convergência contábil, Carvalho et al. (2012) abordaram diversas teorias comportamentais para compreender a conduta humana diante de uma série de mudanças dentro da sociedade. Em seus estudos, os autores acreditam que o papel do auditor, inserido no contexto da padronização, é o de líder, e que muitas de suas características permitem nele uma percepção acurada sobre as mudanças contábeis atuais. De acordo com a pesquisa, coletada por meio de um survey, 56,8% dos auditores consultados considera que os contadores não estão atualizados perante o processo de convergência contábil às normas internacionais, enquanto 43,2% da amostra considera que eles – os contadores – se encontram razoavelmente atualizados. Quanto à qualidade das informações nas demonstrações contábeis, 84,1% dos entrevistados percebeu que não houve uma melhoria relevante, após a convergência para o IFRS, nas informações divulgadas nos relatórios. Além disso, os dados identificaram um aumento de 95,5% de situações de conflito entre auditores e contadores. A pesquisa também constatou que a maioria dos auditores crê que a harmonização contábil promoverá uma maior valorização para os profissionais envolvidos na contabilidade. Em relação a essa percepção, como observou Niero (2008), contadores e *controllers* viram sua discreta atividade figurar subitamente como “revolucionária”, com impactos na análise dos balanços (NIERO et al., 2009), e ensejando até um novo perfil profissional (NIERO, 2008; LIPPI, 2009).

Reis e Shimamoto (2010) realizaram um estudo sobre a percepção da convergência ao IFRS sob a ótica dos profissionais contabilistas. A partir das respostas dos 61 contadores registrados junto ao Sindicato dos Contabilistas de Londrina e/ou junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, a pesquisa concluiu que a percepção desses profissionais é de que a convergência ao IFRS relaciona-se mais a aspectos formais, como a nomenclatura dos grupos patrimoniais, do que a aspectos conceituais. Além disso, observou-se também que, embora os contadores tenham o conhecimento a respeito das mudanças, ainda resistem em estabelecer as alterações conceituais necessárias para a efetiva convergência para as IFRS.

### 2.3 IMPACTOS DAS IFRS NA QUALIDADE DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS

A qualidade dos relatórios contábeis sob o padrão IFRS, ou seja, a qualidade das informações por eles disponíveis, está condicionada não apenas à qualidade das normas IFRS em si, mas também, e principalmente, à qualidade com que essas normas são implantadas. De maneira análoga, os benefícios esperados com a convergência contábil, dentre os quais se destacam a maior capacidade de comparação das demonstrações financeiras de diferentes países, alocação mais eficiente de capitais e a redução do custo de capital, variam conforme o grau de qualidade obtido nesses relatórios.

A respeito dos fatores que influenciam na qualidade da implantação das normas contábeis em empresas de diferentes países, devemos considerar não apenas a maneira de fazer negócios de uma empresa e os objetivos com que ela elabora suas demonstrações financeiras, mas também os ambientes políticos e econômicos sob os quais se encontra (COLE et al., 2011). Além disso, dada a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica do modelo anglo-americano no qual as normas IFRS são baseadas, o grau de interpretação e de julgamento dessas normas pelos profissionais contábeis é outro fator capaz de influenciar a implantação do padrão internacional de contabilidade, principalmente se considerarmos os países, como o Brasil, cujo sistema jurídico baseia-se no direito romano (*Code Law*), ou seja, onde se verifica uma diferença na orientação dos sistemas contábil e jurídico vigentes (JEANJEAN e STOLOWY, 2008).

A qualidade da implantação das IFRS pode ser avaliada em termos dos seguintes fatores: grau de *compliance* com as normas de *disclosure*, qualidade e isenção dos julgamentos efetuados, prática de gerenciamento de resultados, disponibilidade e suficiência de informações relevantes, facilidade na localização da informação disponível e suficiência da comunicação com o mercado.

No Brasil, observou-se um baixo grau de cumprimento das orientações de divulgação definidas no CPC 13 pelas companhias listadas na BM&FBovespa quando da divulgação dos relatórios contábeis sob o padrão IFRS relativos ao exercício do ano de 2008 (AQUINO et al., 2010). Justificado, na época, pelo escasso tempo que as empresas tiveram disponível para se adequar ao novo padrão contábil, o baixo grau de cumprimento foi, entretanto, novamente verificado nos balanços divulgados após a inauguração do *full IFRS*, em 2010, por meio de uma pesquisa conduzida pelas professoras Edilene Santana Santos, da

Fundação Getulio Vargas, Vera Ponte, da Universidade Federal do Ceará, e Maisa Ribeiro, da USP de Ribeirão Preto, e apresentada em seminário realizado em dezembro de 2012 na Escola de Administração de Empresas de São Paulo (EAESP-FGV). Resultado similar ao de ambas as pesquisas foi obtido na análise da conformidade de dez companhias listadas na BM&FBovespa com os requisitos de divulgação da IAS 36 e do CPC 01 (R1), na qual se concluiu a necessidade da melhora do nível de *disclosure* (PEREIRA, 2011).

Em relação ao gerenciamento de resultados, definido como a escolha de práticas contábeis pelos gestores com intuito oportunista ou a fim de maximizar o valor da empresa, a hipótese de que a adoção do IFRS reduziu o nível de gerenciamento de resultados nas empresas de capital aberto brasileiras após a convergência contábil no país não foi confirmada com significância estatística no estudo de Joia (2012), apesar da associação negativa entre a adoção do IFRS e o gerenciamento de resultados ter sido encontrada no teste de médias e na análise da correlação. Considerando-se a mesma prática, de acordo com Domingues et al. (2011) houve melhora na qualidade das demonstrações contábeis, após a comparação dos relatórios contábeis das empresas de capital aberto brasileiras emitidos antes e após a adoção parcial das IFRS.

Deve-se, pois, observar que a qualidade da informação contábil, a partir da qual a qualidade da implantação das IFRS pode ser avaliada, encerra em si, e, portanto, na avaliação da qualidade da implantação das normas contábeis, a complexidade do seu conceito, como exposto por Martins e Paulo (2007):

Quando se discute a qualidade das informações contábeis (ou qualidade dos resultados) são apresentados diversos conceitos sobre a mesma. Pode-se considerar que existe uma baixa qualidade quando os relatórios contábeis são manipulados, quando existe um número excessivo de itens não recorrentes ou na falta de transparência no processo de evidenciação contábil, mesmo quando as escolhas contábeis foram realizadas em concordância com as normas contábeis vigentes. Assim, um conceito de qualidade de informação contábil torna-se complexo, dependendo do objetivo do seu usuário (MARTINS e PAULO, 2007, p. 3).

### **3. METODOLOGIA DE PESQUISA**

#### **3.1 DEFINIÇÕES METODOLÓGICAS**

A presente pesquisa caracteriza-se, sob o ponto de vista de seus objetivos, como exploratória e descritiva. Segundo Gil (1991), a pesquisa exploratória “visa proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Já a pesquisa descritiva, de acordo com o mesmo autor, visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou, ainda, estabelecer relações entre variáveis.

Visto que, segundo Malhotra (2012), a realização de uma pesquisa exploratória “é significativa em qualquer situação em que o pesquisador não dispõe de entendimento suficiente para prosseguir com o projeto de pesquisa”, a literatura acadêmica a respeito da convergência contábil internacional para o IFRS foi revisada visando-se obter informações para o desenvolvimento de uma abordagem ao problema apresentado. Assim, de posse do conhecimento prévio necessário e buscando-se estudar as percepções de contadores e de auditores das demonstrações financeiras, realizou-se uma abordagem quantitativa do problema a partir de um *survey*, tendo sido necessária, pois, a estruturação de dois questionários distintos (apresentados no apêndice deste relatório), cada um deles voltado a uma das categorias de profissionais citadas. Os dados obtidos a partir dos questionários respondidos foram então analisados e interpretados.

Em síntese, foram adotados como procedimentos metodológicos no presente trabalho (1) a revisão da literatura sobre o processo de convergência contábil internacional, (2) a elaboração de questionários, os quais foram aplicados junto a uma amostra de profissionais que atuam na preparação e na auditoria de demonstrações financeiras, e (3) a análise e interpretação dos dados obtidos na investigação.

#### **3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA**

Antes de se definir a amostragem utilizada no estudo, é necessário relembrar que a presente pesquisa é integrante do projeto intitulado “Percepção de Profissionais do Mercado sobre os Impactos da Implantação do IFRS no Brasil”. Dessa forma, paralelamente a esta pesquisa sobre a percepção de elaboradores e auditores das demonstrações financeiras sobre os impactos da implantação do IFRS no Brasil, a pesquisa “Percepção de Analistas do

Mercado Financeiro sobre os Impactos da Implantação do IFRS no Brasil” foi conduzida pelo pesquisador Maurício Wainszok.

Em vista disso, um único questionário foi desenvolvido e aplicado às diferentes categorias de profissionais envolvidas no projeto (Contadores, Auditores, Analistas do mercado financeiro e Conselheiros); no entanto, compunham este questionário quatro diferentes questionários, destinados a cada uma dessas categorias. A fim de que cada profissional respondesse o questionário voltado à sua categoria, a segunda questão por ele respondida, uma questão-filtro, encaminhava-o, de acordo com sua resposta, a um dos quatro questionários citados.

Dessa forma, ainda que para a presente pesquisa as populações-alvo definidas tenham sido os contadores das empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa (456 empresas, no total – número apurado em 24 de junho de 2013) e os auditores associados ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), respostas de elementos não pertencentes a essas populações foram obtidas em razão do envio de um único questionário para populações distintas. Isso permitiu que elementos não pertencentes às populações-alvo de nossa pesquisa, mas pertencentes, por exemplo, às unidades amostrais pesquisadas no projeto, respondessem aos questionários voltados para elaboradores e auditores de demonstrações contábeis.

Com a finalidade de se obter o maior número de respostas dos públicos-alvo estabelecidos, amostras não probabilísticas por conveniência foram utilizadas na presente pesquisa. Na amostragem não probabilística por conveniência, os indivíduos são selecionados sem que suas respectivas probabilidades de seleção sejam previamente estabelecidas e, segundo Berenson et al. (2008), “com base somente no fato de serem fáceis, não dispendiosos ou convenientes em termos de amostragem”, ou seja, a amostragem por conveniência não é representativa de qualquer população definível, fato que nos impede de realizar inferências a partir dos resultados obtidos a partir desse estudo.

Portanto, a amostra de cada categoria de profissionais (contadores e auditores) é composta pela quantidade de profissionais que responderam ao questionário no período compreendido entre os dias 19 de julho e 27 de agosto de 2013. Em razão da baixa quantidade de questionários finalizados durante o período, o que torna inviável o descarte dos questionários incompletos para a composição da amostra, as amostras utilizadas são verificadas para cada questão do questionário, por categoria, conforme tabela abaixo (Tabela 1):

**Tabela 1: Amostras por questão, para cada categoria de profissionais**

<b>Contadores</b>	<b>Auditores</b>
Q2 – amostra: 22	Q2 – amostra: 24
Q3 – amostra: 22	Q3 – amostra: 24
Q4 – amostra: 22	Q4 – amostra: 24
Q5 – amostra: 22	Q5 – amostra: 24
Q6 – amostra: 22	Q6 – amostra: 24
Q7 – amostra: 22	Q7 – amostra: 24
Q8 – amostra: 22	Q8 – amostra: 24
Q9 – amostra: 16	Q9 – amostra: 24
Q10 – amostra: 16	Q10 – amostra: 19
Q11 – amostra: 16	Q11 – amostra: 19
Q12 – amostra: 16	Q12 – amostra: 19
Q13 – amostra: 16	Q13 – amostra: 19
Q14 – amostra: 16	Q14 – amostra: 19
Q15 – amostra: 14	Q15 – amostra: 19
Q16 – amostra: 14	Q16 – amostra: 19
Q17 – amostra: 14	Q17 – amostra: 19
Q18 – amostra: 14	Q18 – amostra: 19
Q19 – amostra: 14	Q19 – amostra: 18
Q20 – amostra: 14	Q20 – amostra: 18
Q21 – amostra: 14	Q21 – amostra: 18
Q22 – amostra: 14	Q22 – questão aberta
Q23 – questão aberta	Q23 – questão aberta
Q24 – questão aberta	Q24 – amostra: 17
Q25 – amostra: 14	Q25 – amostra: 17
Q26 – amostra: 14	Q26 – amostra: 17
Q27 – amostra: 14	Q27 – amostra: 17
Q28 – amostra: 14	Q28 – amostra: 17
Q29 – amostra: 14	
Q30 – amostra: 14	

Fonte: elaborado pela autora, 2013.

### **3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA**

A fim de se analisar as percepções dos elaboradores e auditores das demonstrações contábeis, utilizou-se o questionário como instrumento de pesquisa. Dada a necessidade de se dirigir questões específicas para cada uma das categorias de profissionais, bem como de se adaptar o enunciado de questões comuns a ambas as categorias para que melhor fossem interpretadas por cada uma delas, dois questionários distintos foram

desenvolvidos: um destinado aos contadores, e outro, aos auditores de demonstrações contábeis.

Apesar de distintos, distinção essa relativa, como citado anteriormente, a algumas questões específicas voltadas a cada uma das categorias, e a adaptações nos enunciados de questões comuns a ambos os profissionais, os questionários demonstraram a mesma estrutura em termos das partes em que foram divididos e das variáveis pesquisadas, apresentadas a seguir nas respectivas partes do questionário às quais pertenciam:

- Caracterização do Respondente: perfil do profissional respondente – atividade profissional, cargo, tempo de atuação na atividade, e percepção sobre a adoção do IFRS no Brasil, sobre a dificuldade de assimilar as novas normas contábeis e sobre o grau de conhecimento que julga possuir das IFRS para o desempenho excelente de suas funções.
- Impactos do IFRS sobre os Relatórios: percepção do respondente quanto à qualidade das normas IFRS, traduzida no impacto de cada uma delas na representação da realidade econômica da empresa, bem como ao volume de trabalho exigido a partir da adoção das novas normas contábeis.
- Custos e Benefícios do IFRS: percepção do respondente sobre o efeito do IFRS no grau de julgamento contábil e sobre os custos e benefícios da adoção do IFRS.
- Considerações Finais: percepção do respondente sobre a implantação do IFRS no Brasil e sobre a influência das novas normas nas competências profissionais exigidas. Apresentam-se, nesta parte dos questionários, duas questões abertas, a fim de que os profissionais possam opinar sobre aspectos da implantação do IFRS no Brasil que não foram abordados nas questões fechadas.
- Caracterização da Empresa: dados gerais da empresa – setor industrial, faixa de receita anual, ano de adoção do *full* IFRS e caracterização quanto ao tipo de sociedade (fechada ou aberta, sendo necessário explicitar, neste último caso, em qual bolsa encontra-se listada).

Os questionários, elaborados por meio da ferramenta *online SurveyMonkey*, foram compostos por questões de escala nominal, escala ordinal e escala do tipo intervalar. Para as questões do tipo intervalar utilizou-se como técnica de escalonamento a escala Likert. Além das escalas mencionadas, os questionários apresentaram questões abertas, as quais permitem

que o respondente emita sua opinião a respeito de aspectos não abrangidos pelas questões fechadas.

Algumas das perguntas utilizadas nos questionários foram baseadas nas perguntas utilizadas em um estudo similar ao que este projeto se propõe, realizado na União Europeia na mesma fase em que o Brasil se encontra no que se refere à convergência ao IFRS – razão pela qual se optou por sua utilização. O amplo estudo, encomendado ao *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) a pedido da Comissão Europeia e publicado em 2007, realizou um levantamento *online* direcionado aos profissionais envolvidos na preparação, verificação e análise dos relatórios contábeis. Além das análises conjuntas sobre as percepções das categorias de profissionais estudadas, realizaram-se análises individuais sobre a percepção de cada uma delas, bem como o registro dos principais desafios e perspectivas do IFRS.

Além do estudo do ICAEW, a pesquisa desenvolvida por Cristiane Benetti (2011) em sua tese de doutorado serviu-nos de inspiração para outras questões utilizadas nos questionários, principalmente as referentes à caracterização das empresas. Em sua pesquisa, as percepções de diretores financeiros, analistas financeiros e auditores do Brasil e da União Europeia foram comparadas, a fim de se avaliar como os indivíduos envolvidos no processo contábil veem o papel da informação contábil e como o IFRS influencia o cumprimento desse papel.

Antes de os questionários serem aplicados aos contadores e auditores, realizaram-se dois pré-testes com profissionais de ambas as categorias a fim de que eventuais dúvidas relativas à estrutura e ao conteúdo das perguntas dos questionários pudessem ser sanadas e corrigidas. Após algumas modificações, sugeridas por esses profissionais, os questionários puderam ser então enviados aos públicos-alvo da pesquisa.

### **3.4 COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS**

A partir da utilização de estratégia de apoio e parceria de comunicação com a Divisão de Comunicação e Marketing da FGV-EAESP e com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o questionário foi enviado *online* para todos os profissionais de interesse dessa pesquisa cujos e-mails puderam ser identificados – no caso dos contadores, por meio do site da BM&FBovespa, e no caso dos auditores, por meio do envio do *link* do questionário ao IBRACON. O período de coleta das respostas, como já

citado anteriormente, compreendeu o período entre os dias 19 de julho e 27 de agosto de 2013.

Observaram-se, para a análise descritiva e a interpretação dos dados coletados, as distribuições de frequência e as estatísticas a elas associadas, tais como média e moda. Além disso, os dados qualitativos obtidos a partir das questões abertas foram analisados quanto ao seu conteúdo e comparados aos resultados quantitativos coletados por meio dos questionários.

### **3.5 LIMITAÇÕES DE PESQUISA**

A principal limitação desta pesquisa refere-se à impossibilidade de se realizar inferências populacionais, ou seja, de se generalizar conclusões, dado o baixo número amostral obtido. Dessa forma, não nos é permitido construir hipóteses que confirmem, ou não, a convergência das percepções de elaboradores e de auditores das demonstrações contábeis a respeito de um mesmo tema.

Assim, limitamo-nos, nesta pesquisa, a apresentar uma análise descritiva das percepções das amostras de profissionais pesquisadas, a partir das quais alguns *insights* e considerações podem ser obtidos e servir de insumos para pesquisas posteriores.

Entretanto, vale ressaltar que os esforços para a obtenção de uma maior quantidade de respondentes continuam, e que a presente pesquisa terá continuidade na tarefa de realização das inferências e das comparações citadas.

## 4. RESULTADOS DA PESQUISA

O tratamento dos dados foi dividido em três seções, sendo todas elas de natureza descritiva: na primeira, caracterizam-se os perfis dos respondentes e das empresas para as quais trabalham; na segunda, avaliam-se as percepções dos respondentes em relação à qualidade das normas IFRS e de sua implantação no Brasil, bem como os impactos da adoção dessas normas nas atividades de contadores e auditores; por último, na terceira seção, a análise diz respeito à percepção dos respondentes em relação aos custos e benefícios da adoção das novas normas contábeis.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES E DAS EMPRESAS

A fim de caracterizarmos os respondentes quanto ao seu grau de experiência e familiaridade com o IFRS, perguntas que abordam aspectos relacionados não somente às empresas em que trabalham, mas também à experiência desses profissionais com o IFRS foram realizadas. A seguir, na Tabela 2, encontram-se os dados referentes aos contadores, responsáveis por elaborar as demonstrações financeiras das empresas:

Tabela 2 – Distribuição de frequências (caracterização contadores)

	Freq.	(%)
<b>Responsável principal pela preparação de demonstrações sob o IFRS?</b>		
<b>Sim</b>	15	68,2
<b>Não</b>	7	31,8
<b>Tempo em que atua na preparação de demonstrações financeiras</b>		
<b>Menos de 3 anos</b>	8	36,4
<b>De 3 a 5 anos</b>	4	18,2
<b>Mais de 5 anos</b>	10	45,5
<b>Opção que melhor descreve a organização para a qual trabalha</b>		
<b>Listada apenas na BM&amp;FBovespa</b>	2	14,3
<b>Listada na BM&amp;FBovespa e em bolsa internacional</b>	1	7,1
<b>Listada apenas em bolsa internacional</b>	1	7,1
<b>Empresa fechada (não listada em bolsa)</b>	10	71,4
<b>Empresa adotou <i>full</i> IFRS, pela primeira vez, em 2010?</b>		
<b>Sim</b>	9	64,3
<b>Não</b>	5	35,7

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

Nota: as empresas que não adotaram o full IFRS em 2010 declararam como ano de adoção 2009 (1 empresa), 2012 (1 empresa), 2013 (1 empresa) e “não adotou” (2 empresas).

Como se pode observar, a maioria dos respondentes (68,2%) são os responsáveis principais pela preparação dos relatórios contábeis sob o IFRS; além disso, 63,7% deles

atuam na preparação de demonstrações contábeis há mais de três anos. Com isso, verifica-se que a maior parte da amostra de contadores apresenta experiência em sua atividade profissional. O mesmo pode ser observado para os auditores, cuja amostra é composta, em sua maioria, por profissionais com mais de cinco anos de experiência em auditoria (75%) e que são os responsáveis principais pela auditoria das demonstrações de acordo com o IFRS (70,8%). Destaca-se, também, que o contato de ambos os profissionais com as novas normas contábeis deu-se principalmente a partir de 2010, ano em que se estabeleceu o *full* IFRS no Brasil: 64,3% das empresas em que os contadores trabalham adotaram o *full* IFRS, pela primeira vez, em 2010, enquanto essa porcentagem foi de 82,4% para as empresas analisadas pela amostra de auditores, dos quais 41,7% já haviam tido contato com o IFRS antes de 2010 por meio da auditoria de empresas estrangeiras sob o IFRS antes de 2010. Os dados referentes aos auditores encontram-se dispostos na tabela a seguir (Tabela 3):

**Tabela 3 – Distribuição de frequências (caracterização auditores)**

	<b>Freq.</b>	<b>(%)</b>
<b>Responsável principal pela auditoria de demonstrações sob o IFRS?</b>		
<b>Sim</b>	17	70,8
<b>Não</b>	7	29,2
<b>Tempo em que atua na auditoria de demonstrações financeiras</b>		
<b>Menos de 3 anos</b>	6	25,0
<b>De 3 a 5 anos</b>	0	0,0
<b>Mais de 5 anos</b>	18	75,0
<b>Já tinha auditado empresas estrangeiras sob IFRS antes de 2010?</b>		
<b>Sim</b>	10	41,7
<b>Não</b>	14	58,3
<b>Opção que melhor descreve a maioria das empresas que audita</b>		
<b>Listada apenas na BM&amp;FBovespa</b>	1	5,9
<b>Listada na BM&amp;FBovespa e em bolsa internacional</b>	5	29,4
<b>Listada apenas em bolsa internacional</b>	3	17,6
<b>Empresa fechada (não listada em bolsa)</b>	8	47,1
<b>Empresas adotaram <i>full</i> IFRS, pela primeira vez, em 2010?</b>		
<b>Sim</b>	14	82,4
<b>Não</b>	3	17,6
<b>Sua empresa é uma das “Big 4”<sup>2</sup>?</b>		
<b>Sim</b>	6	35,3
<b>Não</b>	11	64,7

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

Nota: as empresas que não adotaram o *full* IFRS em 2010 adotaram, segundo os auditores, nos anos de 2011 e de 2012.

<sup>2</sup> O termo “Big 4” refere-se às quatro maiores empresas de auditoria do mundo, a saber: PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e Ernst & Young.

Não se pode, entretanto, inferir que a experiência profissional identificada em ambas as amostras signifique domínio pleno do padrão IFRS e ausência de dificuldade na assimilação das novas normas contábeis. Os contadores, principalmente, demonstraram que medidas ainda são necessárias para que as IFRS sejam integralmente compreendidas, dadas as frequências de respostas observadas nas questões “Como você avalia o seu grau de conhecimento sobre as normas IFRS para o desempenho excelente de suas funções?” (Tabela 4) e “Você achou difícil assimilar as novas normas e práticas contábeis conforme o IFRS?” (Tabela 5): na primeira questão, 63,6% dos contadores encontram-se nas opções de resposta “1”, “2” e “3”, enquanto 66,7 % dos auditores encontram-se nas opções “4” e “5”, em que a opção “1” indica grau de conhecimento “muito fraco” e a opção “5”, “excelente”; já na segunda questão, 50% dos contadores assinalaram como resposta as opções “4” e “5”, contra 37,2% dos auditores que marcaram as mesmas opções, em que “1” indica “muito fácil” e “5”, “muito difícil”.

**Tabela 4 – Percepção de contadores e auditores sobre conhecimento do IFRS**

Como você avalia o seu grau de conhecimento sobre as normas IFRS para o desempenho excelente de suas funções? 1 (muito fraco) ... 5 (excelente)								
Opções de resposta	1	2	3	4	5	Não sei	Média de avaliação	Contagem de respostas
Contador	2	3	9	7	1	0	3,09	22
	9,1%	13,6%	40,9%	31,8%	4,5%	0,0%		
Auditor	1	0	7	12	4	0	3,75	24
	4,2%	0,0%	29,2%	50,0%	16,7%	0,0%		

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

**Tabela 5 – Percepção de contadores e auditores sobre dificuldade em assimilar IFRS**

Você achou difícil assimilar as novas normas e práticas contábeis conforme o IFRS? 1 (muito fácil) ... 5 (muito difícil)								
Opções de resposta	1	2	3	4	5	Não sei	Média de avaliação	Contagem de respostas
Contador	1	6	4	8	3	0	3,27	22
	4,5%	27,3%	18,2%	36,4%	13,6%	0,0%		
Auditor	1	6	8	8	1	0	3,08	24
	4,2%	25,0%	33,3%	33,3%	4,2%	0,0%		

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Tal fato revelou-se também nas questões de natureza aberta presentes no questionário: quatro, dos cinco contadores que escreveram suas sugestões para o aperfeiçoamento da implementação do IFRS no Brasil recomendaram mais treinamentos para a categoria. Não apenas os contadores, mas também os auditores exigiram mais preparo técnico dos responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras, como se pode observar no quadro (Figura 1) abaixo, em que são apresentados os comentários referentes a essa questão realizados por ambos os profissionais:

Contadores	Auditores
“Mais treinamentos na faculdade e a profissionais da área contábil.”	“Mais treinamento e conhecimento dos preparadores.”
“Conhecimento técnico.”	“Exigir que todos contadores façam cursos sobre a matéria.”
“Treinamentos pelo CRC's.”	“Considero fundamental tornar obrigatória a participação de Contadores em Cursos de Educação Continuada, tal como é exigido dos auditores há alguns anos. Sugiro, também, a extinção da titulação (concessão do CRC) para técnicos contábeis em face das elevadas exigências de conhecimento que o mercado requer e que um profissional mediano dificilmente atenderia.”
“Forte trabalho de qualificação de contadores e equipes contábeis em áreas que o estudo da contabilidade somente não supre. Estratégia, finanças, negócios, etc. Também um esforço dos contadores de se aproximar da operação da empresa.”	“Mais treinamento e conhecimento dos preparadores.”

Figura 1 – Ações e sugestões recomendadas por contadores e auditores para o aperfeiçoamento da implementação do IFRS no Brasil

Fonte: elaborado pela autora, 2013.

Sobre a dificuldade de assimilação das novas normas por parte dos profissionais contabilistas, Reis e Shimamoto (2010) afirmaram ser a mudança não somente técnica, mas nos conceitos, a responsável pela ocorrência de conflitos e resistências na adoção das IFRS. Já Carvalho et al (2012), ao estudarem a percepção de auditores sobre a atuação dos profissionais de contabilidade diante do processo de convergência contábil, identificaram que esse processo proporcionou um aumento de 95,5% no número de situações de conflito entre auditores e contadores, fato que pode ser identificado nas sugestões, feitas por auditores, de que os contadores recebam mais treinamento e capacitação a respeito das IFRS.

Destaca-se também o fato, após observadas as Tabelas 2 e 3, de que a maioria das empresas nas quais os contadores trabalham é de capital fechado (71,4%), enquanto a maioria das empresas auditadas pelos profissionais de nossa amostra encontra-se listada em alguma bolsa (52,9%), seja ela a BM&FBovespa ou outra internacional. Ainda que não se possa comprovar nada com base apenas nos dados apresentados, tal fato pode ser um dos indícios para a diferença observada nas médias das percepções sobre a adoção do IFRS no Brasil, apresentadas na tabela seguinte (Tabela 6):

**Tabela 6 – Percepção geral de contadores e auditores sobre a adoção do IFRS no Brasil**

De um modo geral, qual a sua percepção sobre a adoção do padrão contábil internacional no Brasil? 1 (muito desfavorável) ... 5 (muito favorável)								
Opções de resposta	1	2	3	4	5	Não sei	Média de avaliação	Contagem de respostas
Contador	3	4	4	4	7	0	3,36	22
	13,6%	18,2%	18,2%	18,2%	31,8%	0,0%		
Auditor	0	2	2	7	13	0	4,29	24
	0,0%	8,3%	8,3%	29,2%	54,2%	0,0%		

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

De acordo com as distribuições de frequência e as médias das percepções de ambas as amostras de profissionais sobre a adoção do IFRS no Brasil, verifica-se que os auditores revelaram-se bastante favoráveis à adoção (média 4,29), enquanto nem todos os contadores concordaram com essa percepção favorável, em vista da classificação indiferente ou negativa da adoção dada por 50% deles.

Como comentado anteriormente, as diferenças nas percepções desses profissionais sobre a adoção do IFRS no Brasil pode estar relacionada ao fato de a maioria dos contadores trabalhar em empresas de capital fechado, principalmente se a maioria dessas empresas de capital fechado enquadrar-se na categoria médio e pequeno porte. Nessas empresas, que necessitam divulgar suas informações contábeis além da finalidade fiscal apenas em caso de pedido de financiamento ou de negociação, a adoção do IFRS acaba sendo preterida pelo atendimento ao Fisco e motivo de confusão para os gestores e profissionais contábeis.

Os auditores, por outro lado, revelaram-se favoráveis à adoção do IFRS no Brasil; esta percepção favorável pode ser devida aos benefícios por eles percebidos, que serão apresentados nas seções seguintes, tais como a melhora na representação da realidade

econômica das empresas e o aumento na mobilidade internacional de capitais. Tais benefícios, entretanto, podem ser mais bem avaliados quando se analisa o universo não das empresas de capital fechado de pequeno e médio porte, mas principalmente o das empresas listadas em bolsa, as quais compõem a maior parte (52,9%) das empresas auditadas pela nossa amostra de respondentes.

#### 4.2 QUALIDADE DAS NORMAS IFRS E DE SUA IMPLANTAÇÃO NO BRASIL

Um dos principais impactos esperados com a adoção das IFRS é a melhora na representação da realidade econômica das empresas. Questionados a respeito desse impacto com a adoção das novas normas contábeis no Brasil, 52,6% dos auditores afirmaram que a representação da realidade econômica das empresas melhorou muito, enquanto apenas 12,5% dos contadores mostraram-se tão otimistas. Para 25% destes, aliás, a representação piorou muito sob o IFRS. Os dados referentes a essa questão são apresentados a seguir, na Tabela 7:

**Tabela 7 – Percepção de contadores e auditores sobre a representação econômica da empresa após a adoção do IFRS**

Na sua opinião a adoção do IFRS melhorou ou piorou a representação da realidade econômica da sua empresa? 1 (piorou muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (melhorou muito)								
Opções de resposta	1	2	3	4	5	Não sei	Média de avaliação	Contagem de respostas
Contador	4	0	4	6	2	0	3,13	16
	25,0%	0,0%	25,0%	37,5%	12,5%	0,0%		
Auditor	0	1	3	5	10	0	4,26	19
	0,0%	5,3%	15,8%	26,3%	52,6%	0,0%		

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

A fim de avaliar o impacto de cada norma no que diz respeito à sua capacidade de gerar informações contábeis mais condizentes com a realidade econômica das empresas, contadores e auditores tiveram de expressar, em uma questão de escala Likert de “1” a “5”, o quanto cada uma das 17 mudanças normativas nela presentes afetou a representação, por meio dos relatórios contábeis, da situação econômica das empresas. As percepções desses profissionais, traduzidas por meio da média obtida em cada uma das normas, são apresentadas na Figura 2:

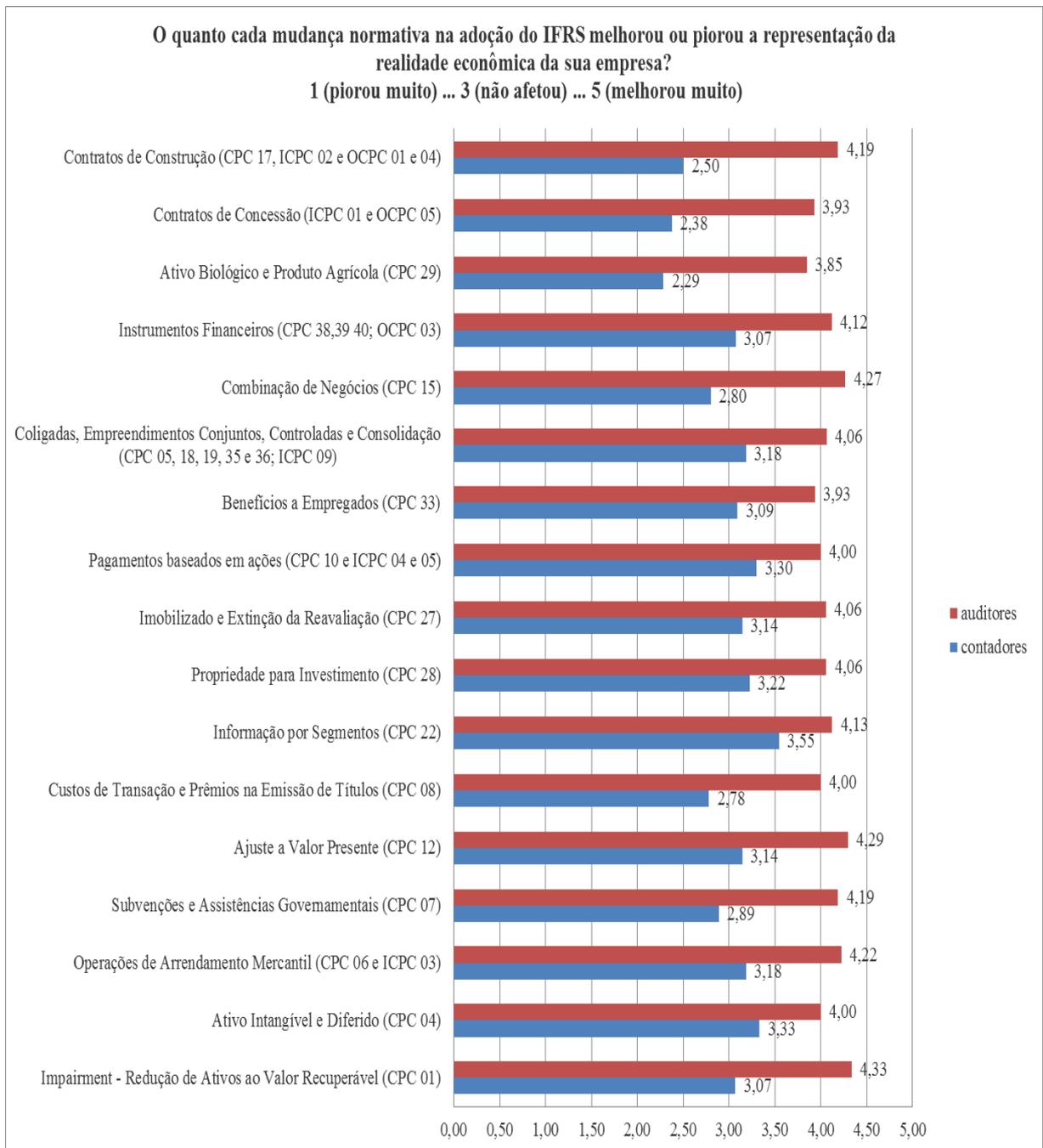


Figura 2 – Média das percepções de contadores e auditores sobre o quanto cada mudança normativa afetou a representação econômica da empresa

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

A partir do gráfico, observa-se que o CPC 01 (*Impairment* – Redução de ativos ao valor recuperável) foi o que, na opinião dos auditores, mais contribuiu para a melhora da representação da realidade econômica das empresas, com média 4,29, seguido pelos CPCs 12 (Ajuste a Valor Presente) e 15 (Combinação de Negócios); observa-se que, para esses

profissionais, nenhum CPC resultou na piora da representação da realidade econômica, percepção esta diferente da dos contadores, para os quais seis das 17 mudanças normativas apresentadas afetaram negativamente a representação da realidade econômica das empresas (média obtida foi menor que três), a saber: Contratos de Construção, Contratos de Concessão, Ativo Biológico e Produto Agrícola, Combinação de Negócios, Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos, e Subvenções e Assistências Governamentais. Destaca-se, além disso, o fato de que o CPC 29 (Ativo Biológico e Produto Agrícola) foi o que recebeu, na opinião tanto de contadores quanto de auditores, a pior avaliação, com média 2,29 e 3,85, respectivamente.

Sobre os problemas relativos às normas IFRS, no Brasil, um contador e um auditor manifestaram-se a respeito nas perguntas abertas presentes no questionário, cujos comentários encontram-se no quadro abaixo (Figura 3):

Contadores	Auditores
“Creio que as normas devem ser traduzidas e interpretadas, pois termos traduzidos literalmente não se aplicam à nossa realidade e prejudicam a compreensão da norma.”	“Atualmente, as normas brasileiras representam uma tradução livre das IFRS. Para um adequado aperfeiçoamento seria necessário que as normas fossem introduzidas mediante processo de interpretação e adequação com nossa cultura e principalmente com estrutura econômica brasileira, pois, a principal faixa produtiva brasileira, as pequenas e médias empresas, não aplica o IFRS por considerar algo fora da sua realidade. Um conjunto normativo feito para grandes companhias.”

Figura 3 – Ações e sugestões recomendadas por contadores e auditores para o aperfeiçoamento da implementação do IFRS no Brasil

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

De acordo com o exposto nos comentários desses profissionais, observa-se que a qualidade das normas IFRS pode estar sendo prejudicada no processo de tradução das mesmas para o português, com a ausência de algum tipo de interpretação e adequação dessas normas para a realidade em que são aplicadas. No entanto, apenas com os dados disponíveis, não se pode afirmar nada a respeito, sendo necessária, portanto, uma investigação mais detalhada a respeito do tema.

A qualidade das informações contábeis sob o IFRS, entretanto, não é produto apenas da qualidade das normas em si, mas principalmente da qualidade com que essas normas são implementadas em um país. Como fatores de avaliação da qualidade da

implementação do IFRS, o grau de *compliance* com as normas de *disclosure*, a disponibilidade e suficiência de informações relevantes, e o reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas foram utilizados como objeto de estudo na verificação das percepções dos respondentes, como se observa a seguir, na Figura 4:

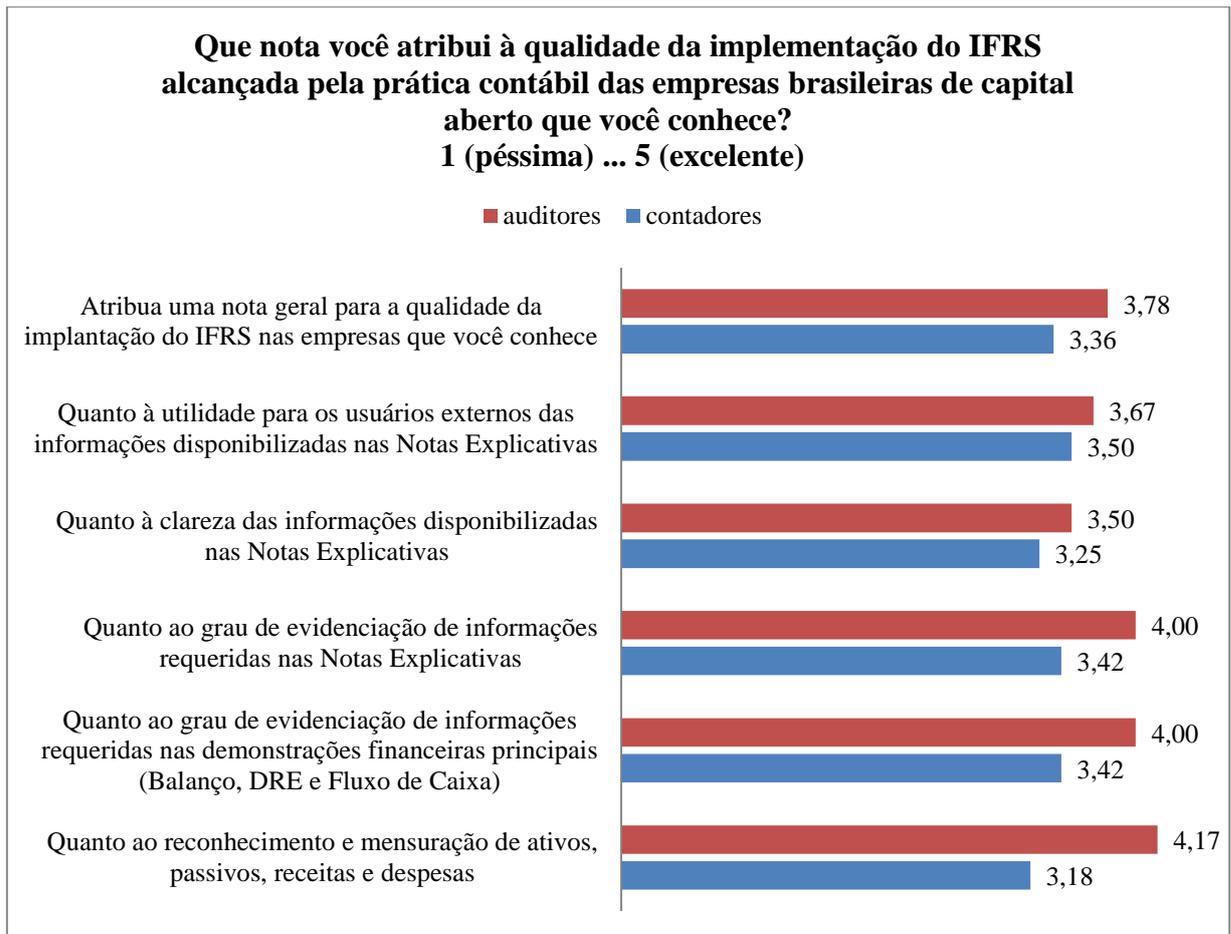


Figura 4 – Médias das notas atribuídas à qualidade da implantação do IFRS no Brasil por auditores e contadores  
Fonte: elaborada pela autora, 2013.

De acordo com os dados apresentados no gráfico, a qualidade da implantação do IFRS no Brasil não é reconhecida como excelente tanto por contadores quanto por auditores; em uma escala Likert de “1” a “5”, sendo “1” referente a uma nota “péssima” e “5” a uma nota “excelente”, estes atribuíram à qualidade da implantação das novas normas contábeis uma nota média de 3,78, enquanto aqueles, de 3,36. Observa-se que a qualidade do grau de evidenciação de informações requeridas nas Notas Explicativas (grau de *compliance* com as normas de *disclosure*) obteve, de ambos os profissionais, uma melhor avaliação do que a qualidade da clareza das informações nelas disponibilizadas; para os auditores, além da

qualidade da clareza das informações, a da utilidade para os usuários externos das informações disponibilizadas nas Notas Explicativas obteve avaliação inferior à da obtida pelo grau de evidenciação das informações requeridas. Isso sugere que as empresas, ainda que estejam divulgando em suas Notas Explicativas o que lhes é exigido, não estão conseguindo transmitir aos usuários dessas notas, de maneira clara, as informações necessárias. Em relação às Notas Explicativas, nas questões de natureza aberta presentes no questionário, obteve-se o seguinte comentário de um auditor: “As empresas de auditoria e a CVM etc. deveriam exigir melhor qualidade das notas explicativas, especialmente em relação à descrição das práticas contábeis: não repetir as normas, mas descrevendo a situação efetiva da empresa”, comentário este que resume os resultados mencionados. Destaca-se, por fim, o fato de que a qualidade da implementação do IFRS quanto ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas foi o item mais bem avaliado pelos auditores e, dos contadores, obteve a pior avaliação.

Considerando-se a harmonização contábil no Brasil, onde houve a substituição de um modelo fundamentado fortemente em regras e com o objetivo de atendimento ao fisco por um modelo baseado em princípios, de natureza mais subjetiva, os desafios na implantação das IFRS são ainda maiores, pois exige dos preparadores dos relatórios contábeis o desenvolvimento da capacidade de julgamento – visto que até então se limitavam à leitura e aplicação das normas – e uma maior compreensão dessas demonstrações por parte de seus usuários (SOUZA, 2009). Nesse contexto, as percepções de auditores e contadores a respeito das competências profissionais e do volume de trabalho exigidos após a adoção das normas contábeis internacionais, bem como a respeito do maior reconhecimento de suas atividades profissionais sob o IFRS foram avaliadas, e são apresentadas a seguir.

A complexidade que as novas normas contábeis apresentam para contadores e auditores revela-se por meio do reconhecimento de ambos de que a adoção do IFRS aumentou a exigência da competência profissional necessária para o desempenho de suas funções, como se pode observar nos gráficos abaixo (Figura 5 – Contadores e Figura 6 – Auditores):

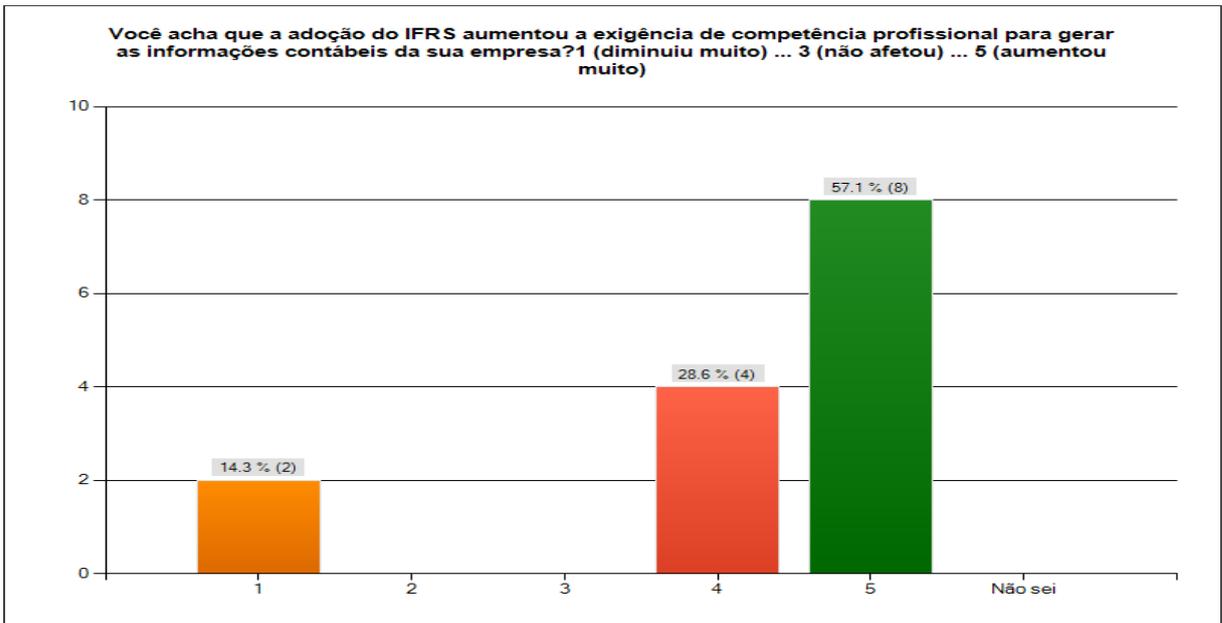


Figura 5 – Distribuição de frequências: percepção dos contadores sobre aumento de exigência profissional  
Fonte: SurveyMonkey, 2013.

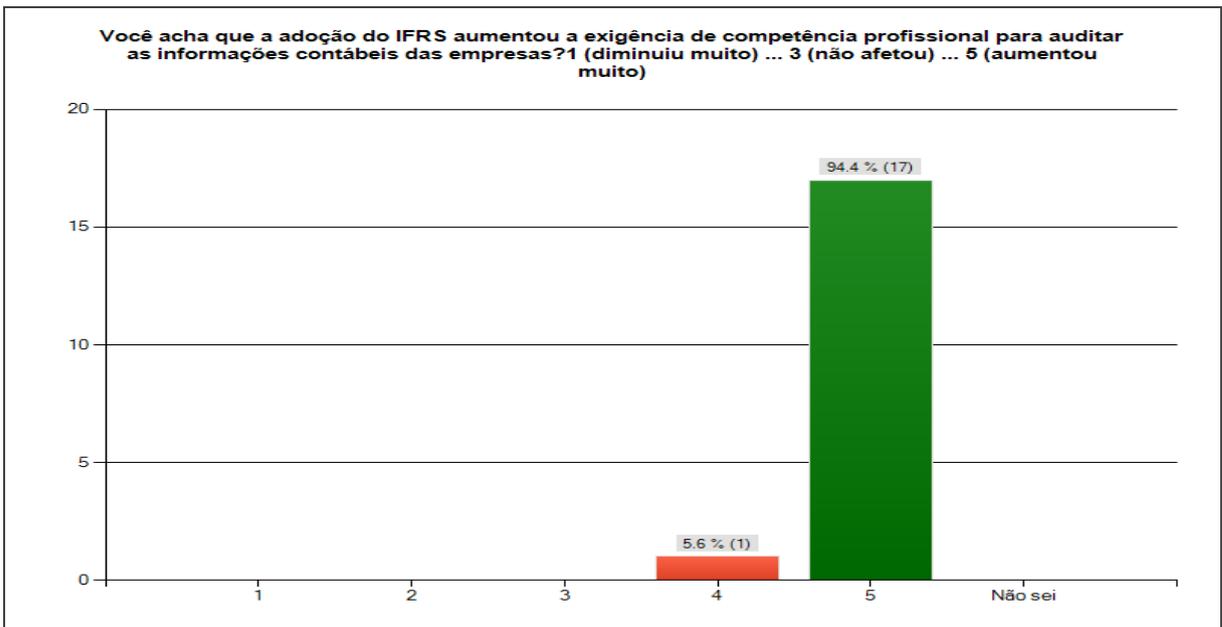


Figura 6 – Distribuição de frequências: percepção dos auditores sobre aumento de exigência profissional  
Fonte: SurveyMonkey, 2013.

De acordo com as Figuras 5 e 6, 57,8% dos contadores afirmaram que a adoção do IFRS no Brasil aumentou muito a exigência de competência profissional para gerar as informações contábeis; já 94,4% dos auditores apresentaram a mesma percepção dos contadores, ou seja, de que a adoção do padrão de contabilidade internacional no país

aumentou muito a exigência de competência profissional para auditar as informações contábeis das empresas.

Quando questionados a respeito da dificuldade em se auditar empresas sob o padrão IFRS, 47,4% dos auditores admitiram que esse processo tornou-se mais difícil. No entanto, para o restante dessa amostra, auditar as demonstrações de acordo com as novas normas contábeis tornou-se mais fácil ou a adoção das IFRS não afetou o grau de dificuldade para se auditar. Essas informações encontram-se a seguir, na Figura 7:

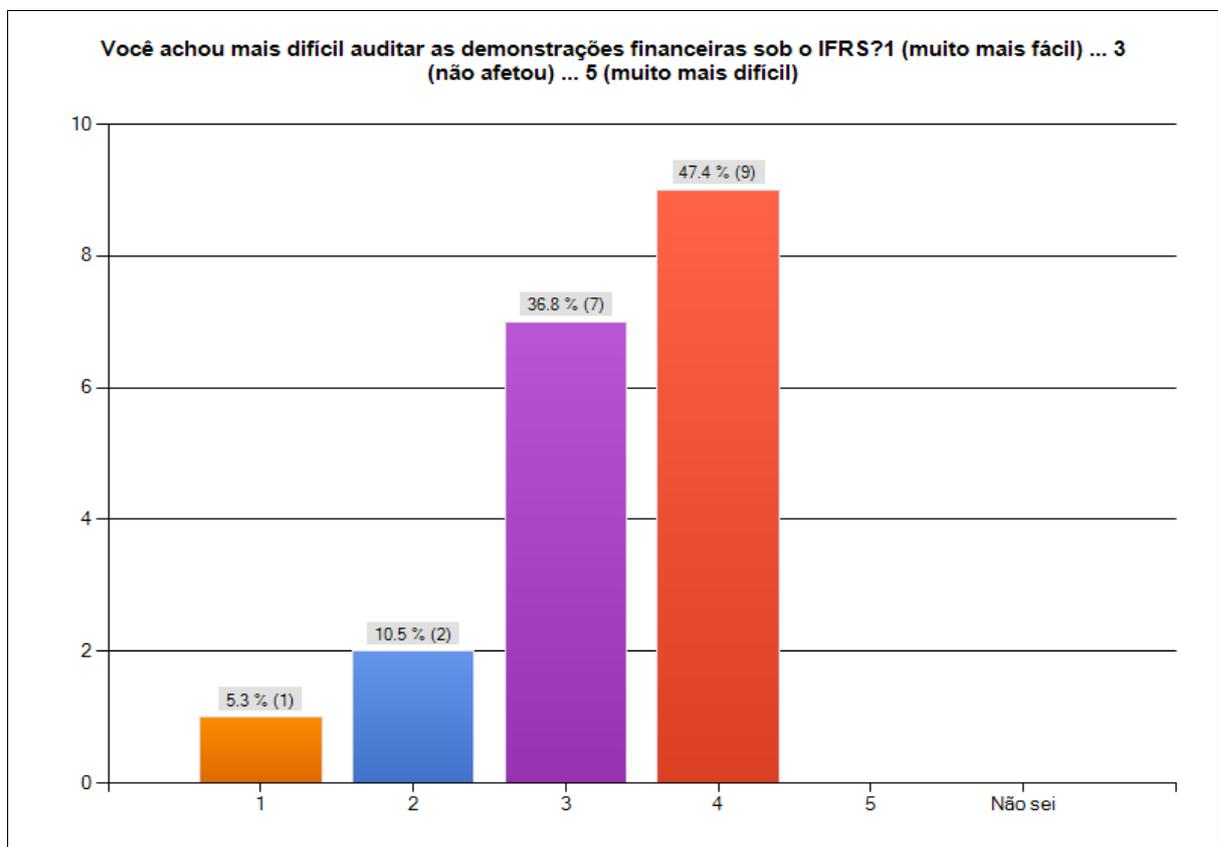


Figura 7 – Distribuição de frequências das percepções dos auditores sobre a dificuldade de se auditar demonstrações sob o IFRS

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Entretanto, ao ser questionado a respeito do volume de trabalho sob o IFRS, nenhum auditor afirmou que o volume de trabalho reduziu: para 21,4% deles o volume de trabalho não foi afetado, enquanto para 73,7% o volume de trabalho aumentou ou aumentou muito, conforme se observa no gráfico seguinte (Figura 8):

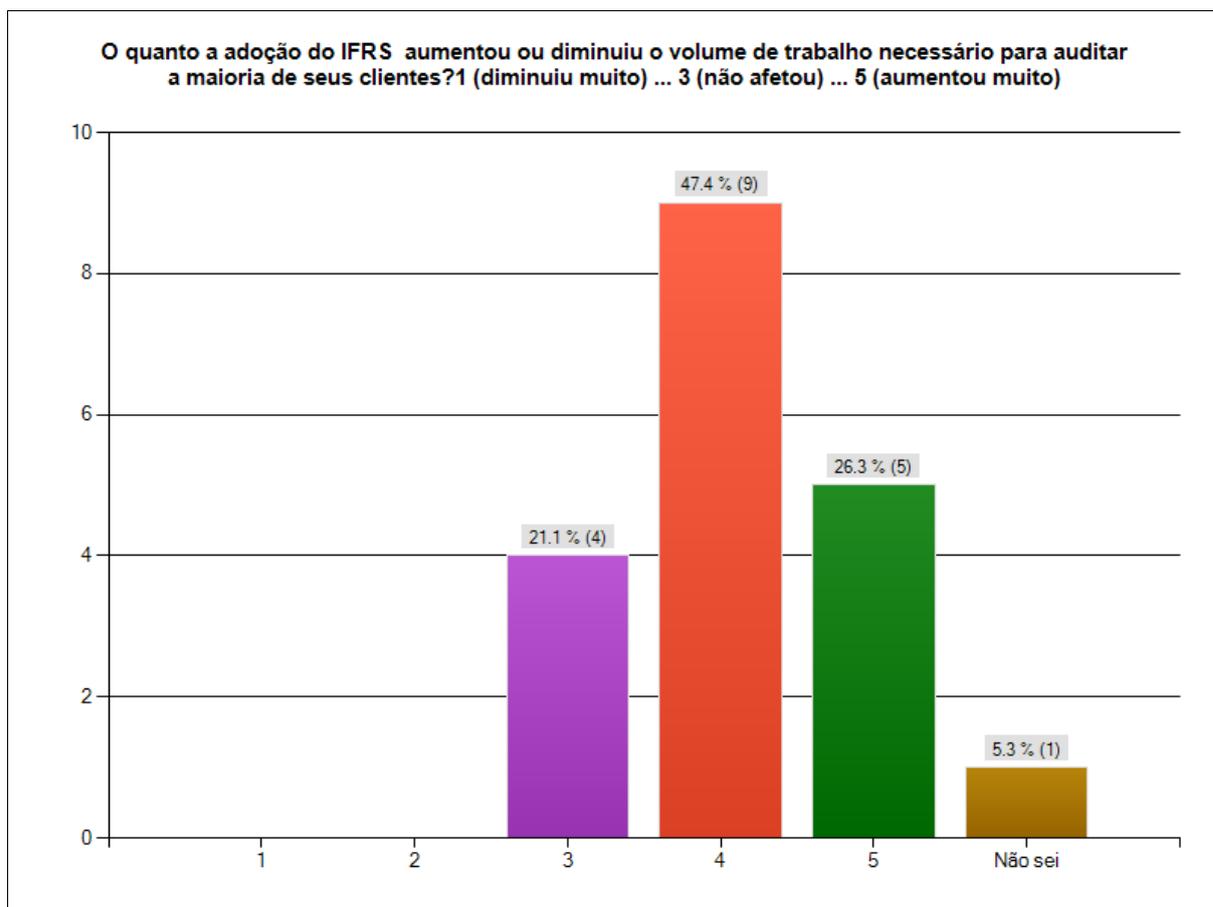


Figura 8 – Distribuição de frequências das percepções dos auditores sobre o quanto a adoção do IFRS afetou no volume de trabalho necessário para auditar

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Para os contadores, desejou-se avaliar o quanto cada mudança normativa alterou o volume de trabalho exigido (Figura 9); no entanto, deve-se considerar, para esta análise, os setores industriais a que as empresas dos contadores da amostra pertencem, apresentados na Figura 10, visto que muitas das mudanças normativas não se aplicam a todos os setores ou afetam cada um deles de maneira distinta.

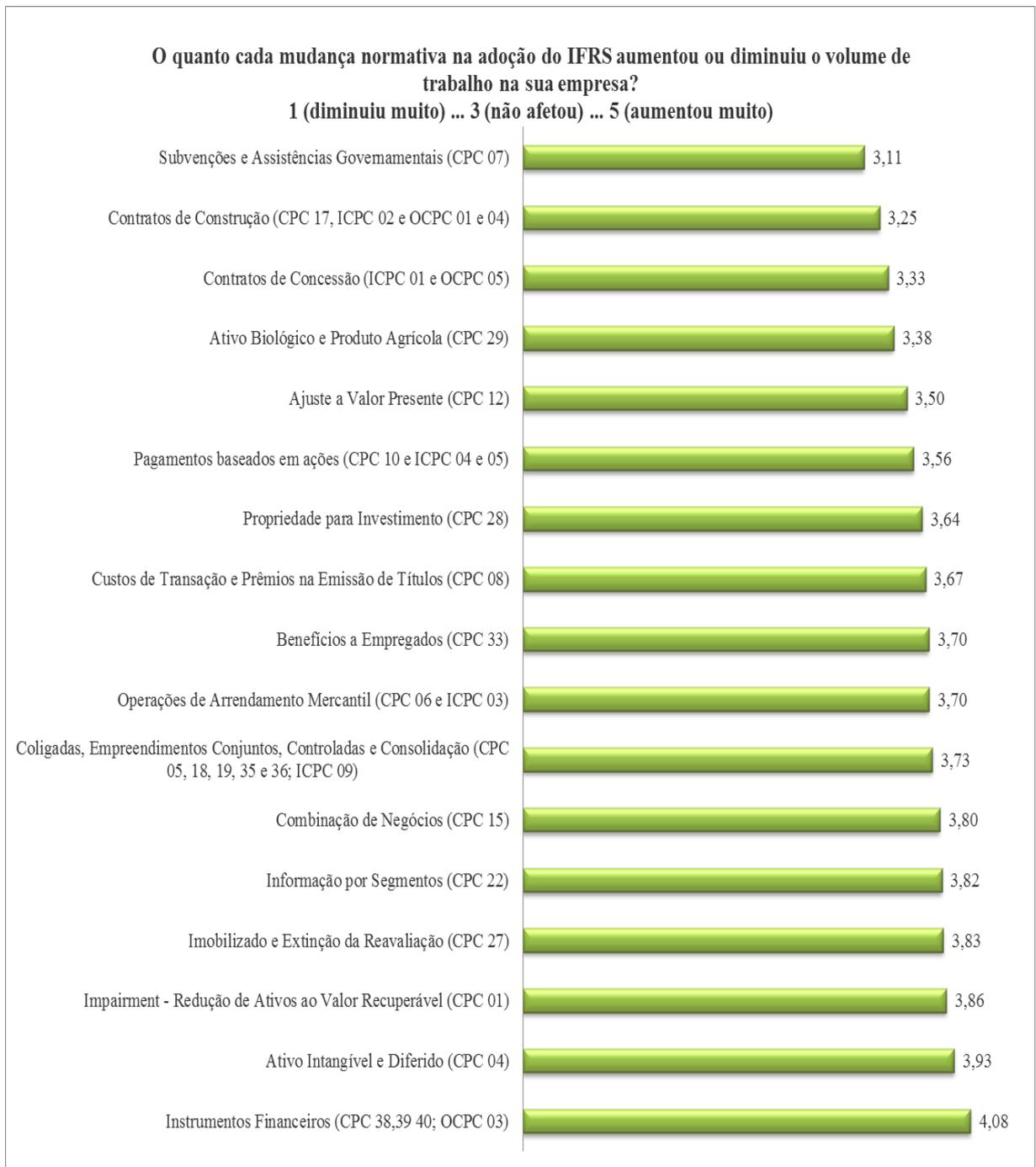


Figura 9 – Média das percepções de contadores sobre o quanto cada mudança normativa afetou no volume de trabalho de sua empresa

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

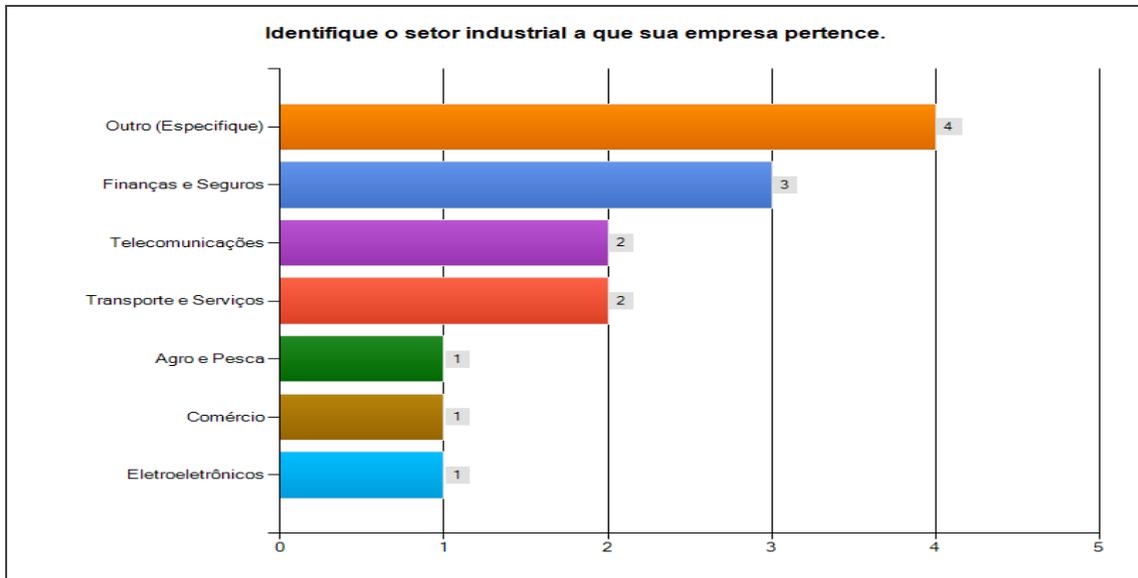


Figura 10 – Setores industriais (Contadores)

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Nota: Outro (Especifique) – respostas obtidas: “ONG”, “Fundo de Pensão”, “Eventos e Serviços de Auditoria”.

Dessa forma, observa-se que as mudanças normativas referentes aos Instrumentos Financeiros foram as que mais aumentaram o volume de trabalho dos contadores (média 4,08); no entanto, como comentado anteriormente, deve-se levar em consideração o fato de que três, das catorze empresas nas quais os contadores trabalham, pertencem ao setor de Finanças e Seguros, o que pode ter enviesado o resultado obtido.

Em relação à percepção de que a adoção do IFRS ensejou um aumento no reconhecimento do papel de contadores e auditores, a amostra de auditores afirmou que o reconhecimento de seu papel no Brasil aumentou (33,3%) ou aumentou muito (66,7%) (Figura 11); do ponto de vista dos contadores, observa-se que, para 14,3% da amostra, o reconhecimento do papel do contador na empresa diminuiu muito; para 28,6%, não foi afetado; e para 57,2%, aumentou ou aumentou muito (Figura 12). Com isso, verifica-se que a afirmação presente na pesquisa de Carvalho et al. (2012), de que a harmonização contábil promoverá uma maior valorização para os profissionais envolvidos na contabilidade, parece estar se consolidando no Brasil.

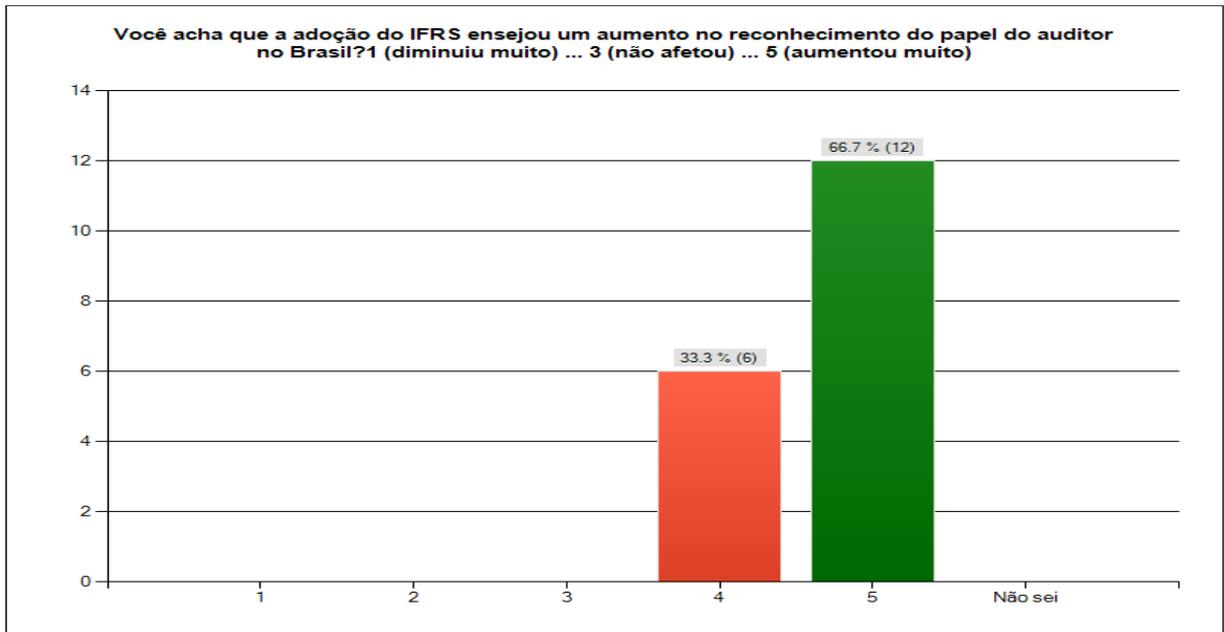


Figura 11 – Distribuição de frequências: percepção de auditores sobre aumento do reconhecimento de seu papel no Brasil

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

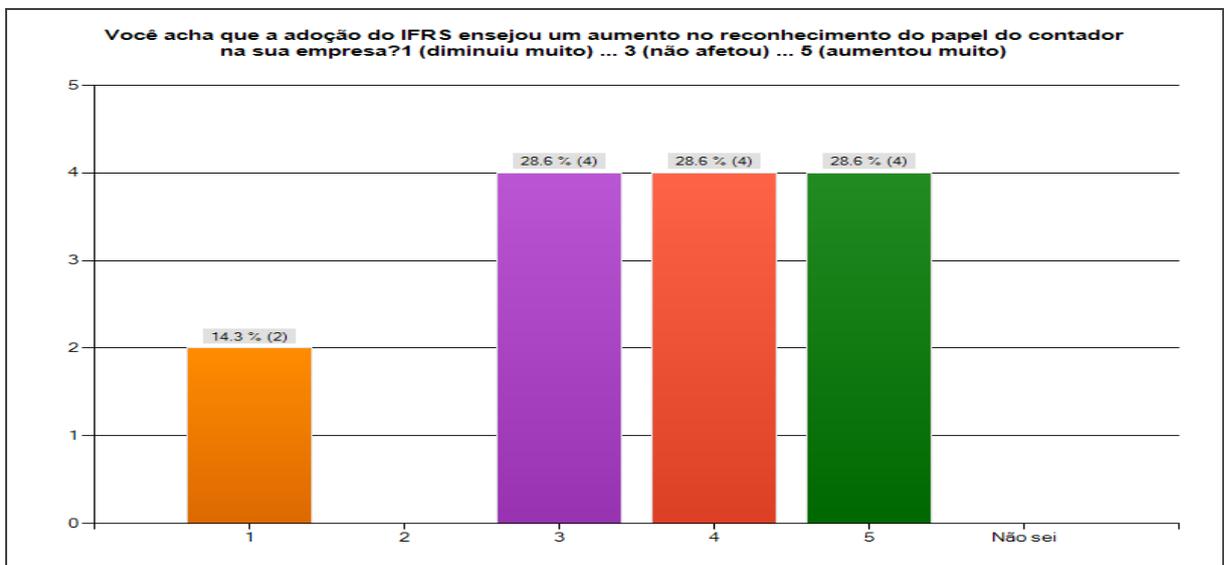


Figura 12 – Distribuição de frequências: percepção de contadores sobre aumento do reconhecimento de seu papel na empresa

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Em vista das dificuldades que a adoção das normas contábeis internacionais representa no Brasil, e de cuja superação a qualidade da implementação das IFRS depende, os auditores foram questionados a respeito do auxílio dado a seus clientes com a introdução das novas normas. Todos os respondentes, 19 no total, ofereceram algum tipo de auxílio para seus

clientes, e em 78,9% dos casos, mais de um tipo de auxílio foi dado. Conforme apresentado a seguir, na Figura 13, observa-se que os principais auxílios foram oferecidos sob a forma de disponibilização de guias e publicações, e do fornecimento de um modelo de demonstrações financeiras de acordo com o IFRS.

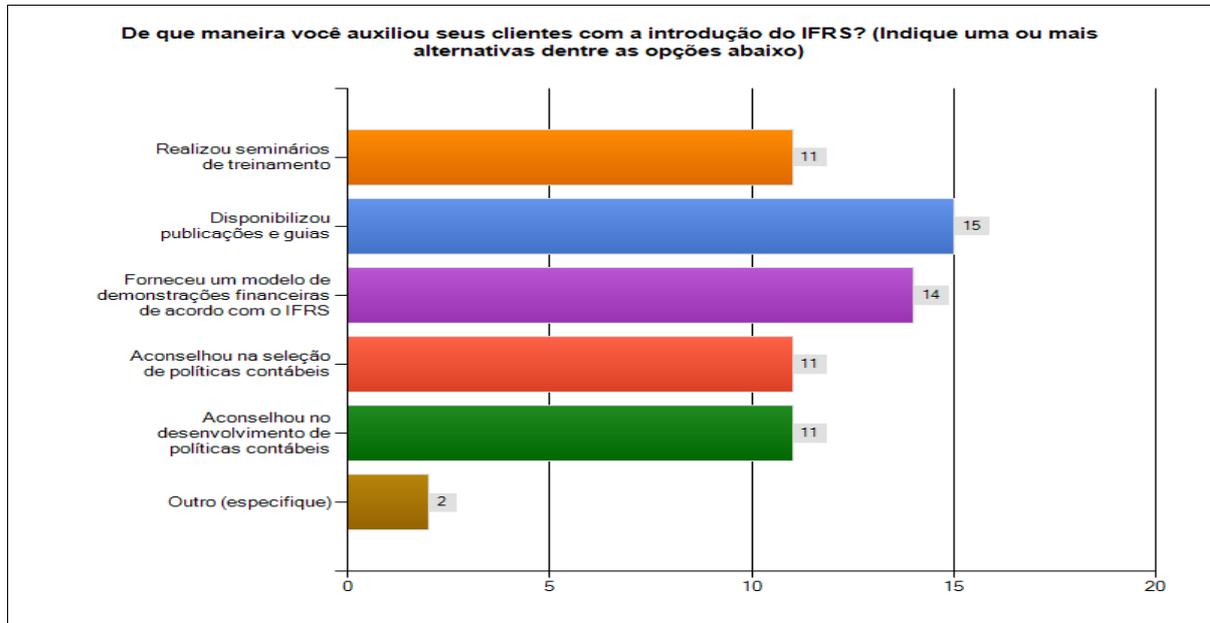


Figura 13 – Auxílio dado pelos auditores (número de respondentes: 19)

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Nota: Outro (especifique) – respostas obtidas: “Discussões presenciais sobre tópicos específicos/transações realizadas e seus reflexos contábeis em IFRS” e “Implementação IFRS”.

### 4.3 CUSTOS E BENEFÍCIOS DO IFRS

As normas internacionais de contabilidade consagram o princípio da “prevalência da essência sobre a forma”, o que exige dos contadores uma maior capacidade de julgamento. No entanto, como se pode observar na Figura 14 abaixo, apenas em 28,6% das empresas nas quais os contadores de nossa amostra trabalham os julgamentos contábeis são decisões exclusivas do contador; nas demais empresas, os julgamentos contábeis envolvem informalmente outras áreas ou são estabelecidos por um comitê da própria empresa, cabendo até mesmo à diretoria e ao conselho tomar as decisões, quando necessário. Segundo Amaro Gomes, membro do conselho internacional de normas contábeis (IASB, na sigla em inglês), em entrevista ao jornal Valor Econômico (2013), a padronização dos julgamentos contábeis dentro das companhias exige uma maior integração entre as áreas de controladoria e as

divisões mais operacionais, o que aponta para uma tendência de que os julgamentos não sejam mais decisões exclusivas dos contadores.

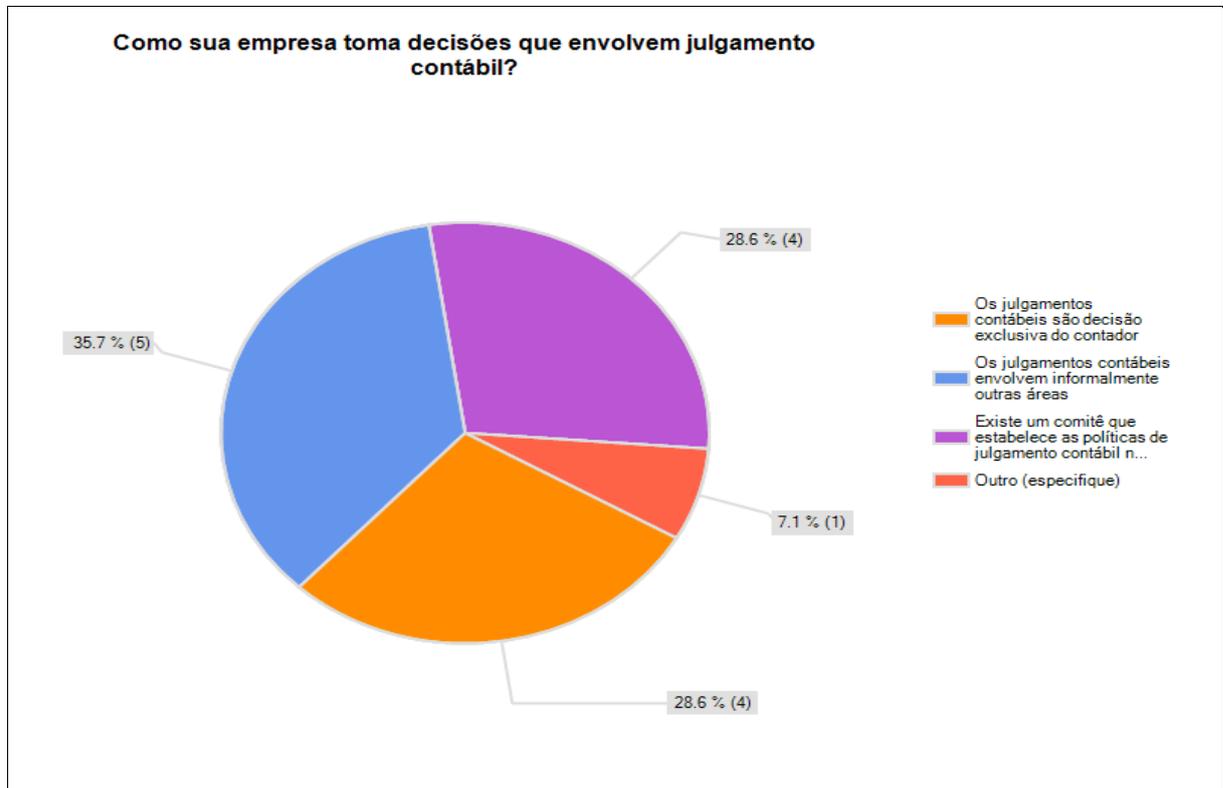


Figura 14 – Distribuição de frequências das decisões que envolvem julgamento contábil tomadas nas empresas dos contadores

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Nota: Outro (especifique): “Diretoria e Conselho decidem quando necessário”.

Nesse contexto, auditores e contadores foram questionados a respeito da percepção sobre as consequências em que um maior grau de julgamento pode implicar.

Conforme os dados dispostos a seguir, na Figura 15, observa-se que auditores e contadores concordam que o IFRS enseja maior grau de julgamento na prática contábil. Ambos os profissionais demonstram concordar também com as afirmações de que um maior grau de julgamento melhora a informação contábil e contribui para que a contabilidade seja mais flexível na representação da realidade econômica das empresas.

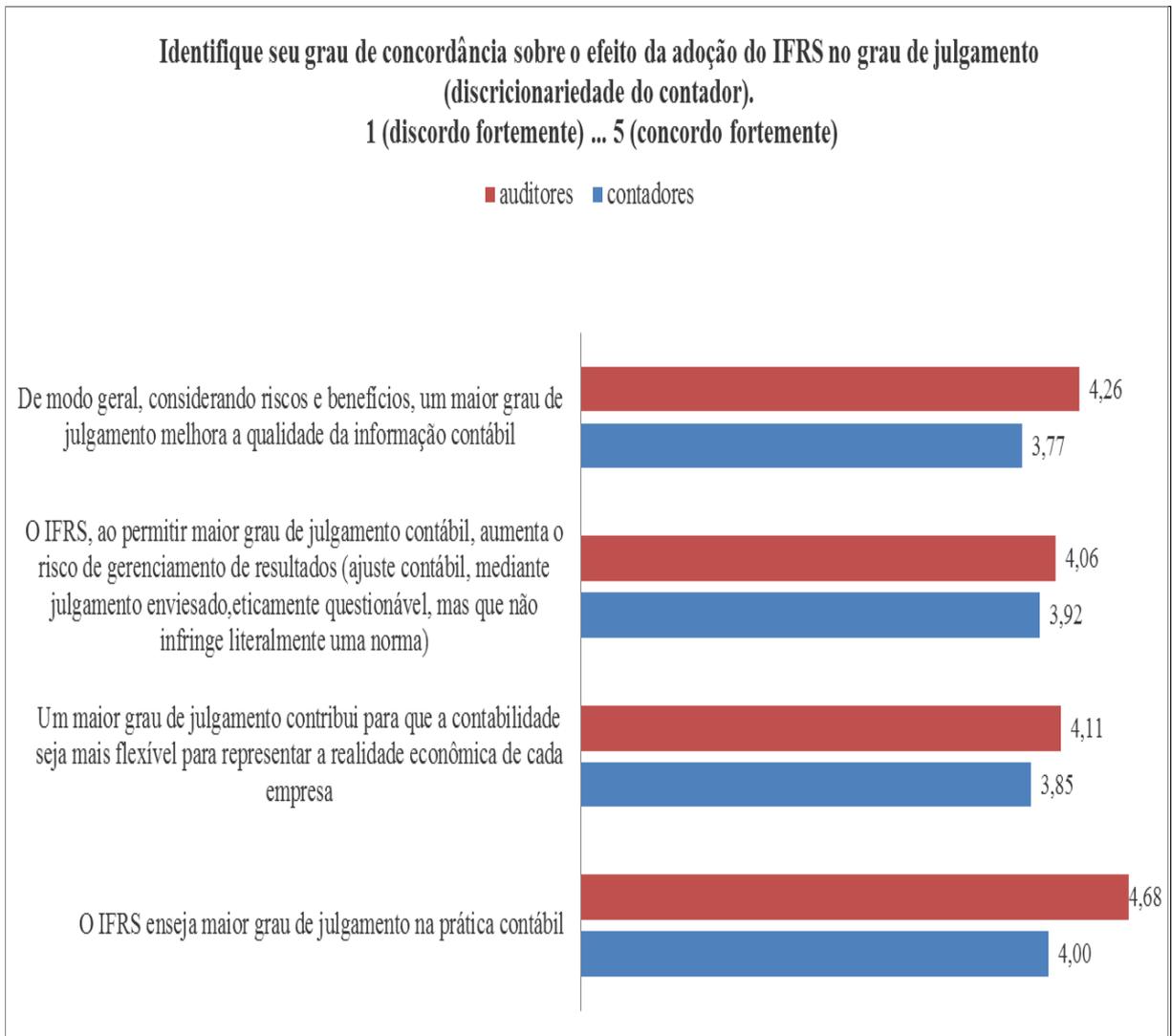


Figura 15 – Médias das percepções de auditores e contadores sobre o efeito da adoção do IFRS na discricionariedade do contador

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

Apesar de reconhecerem que o IFRS, ao permitir um maior grau de julgamento contábil, aumenta o risco da prática de gerenciamento de resultados, os auditores presentes na amostra não revelaram ser esta prática tão comum nas empresas após o IFRS: para 57,9% deles, a introdução das normas contábeis internacionais não afetou o comportamento das empresas em relação ao gerenciamento de resultados, enquanto para 15,8%, houve um grande aumento desse tipo de prática. Os dados referentes a essa questão encontram-se dispostos a seguir, na Figura 16:

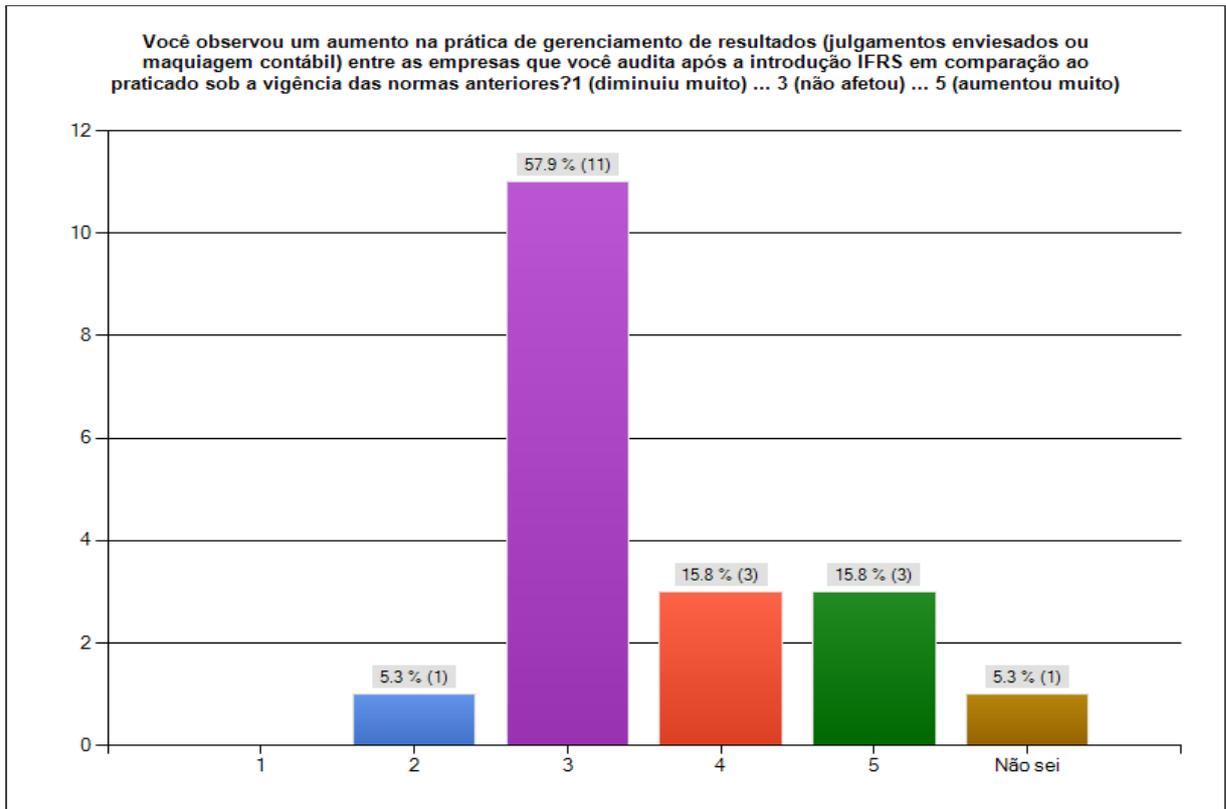


Figura 16 – Distribuição de frequências (auditores) em pergunta sobre percepção do aumento da prática de gerenciamento contábil após adoção do IFRS

Fonte: SurveyMonkey, 2013.

Conforme Benetti (2011), os principais benefícios econômicos esperados com a adoção do IFRS são o aumento da eficiência de alocação de capitais e de sua mobilidade internacional, e a redução do custo de capital, em razão do aumento da qualidade contábil dos relatórios sob o padrão IFRS. A respeito do tema, contadores e auditores foram questionados sobre o grau de concordância em relação a 19 possíveis benefícios, inclusive aqueles, advindos com a adoção das normas internacionais de contabilidade, dispostos na Figura 17 a seguir:

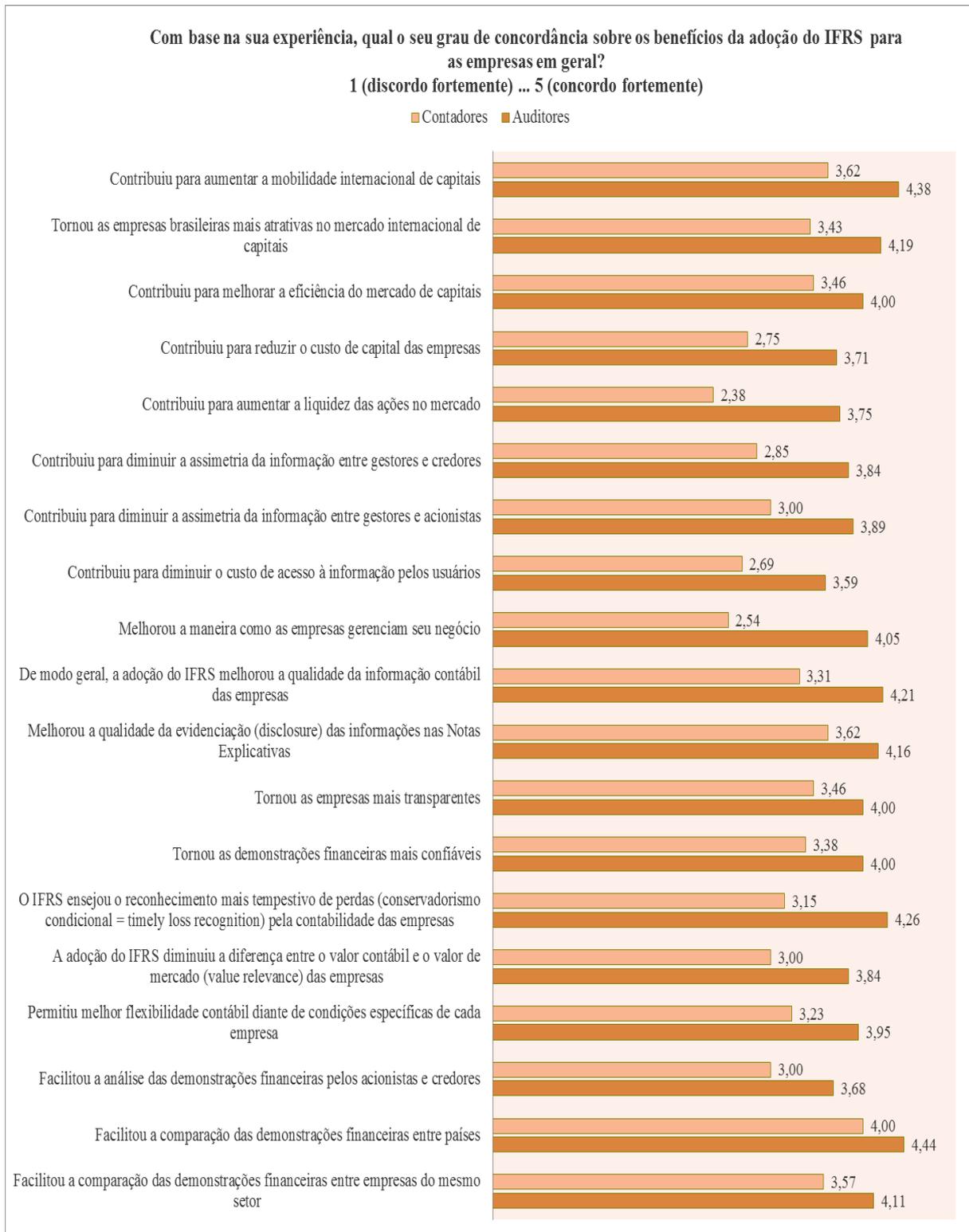


Figura 17 – Médias das percepções de auditores e contadores sobre os benefícios da adoção do IFRS para as empresas em geral

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

De acordo com os dados revelados no gráfico, observa-se que, para os auditores, houve a percepção de que a adoção do IFRS resultou em diversos benefícios, principalmente os seguintes: facilitou a comparação das demonstrações financeiras entre países, contribuiu para aumentar a mobilidade internacional de capitais, e ensejou o reconhecimento mais tempestivo de perdas. Já para os contadores, não houve a mesma percepção favorável; de acordo com eles, não se pode afirmar que a adoção do IFRS contribuiu para reduzir o custo de capital das empresas, para aumentar a liquidez das ações no mercado, para diminuir a assimetria de informações entre gestores e credores, ou para diminuir o custo de acesso à informação pelos usuários, tampouco que melhorou a maneira como as empresas gerenciam seus negócios.

Destaca-se o fato de que auditores e contadores concordam que o IFRS facilitou a comparação entre países e que contribuiu para aumentar a mobilidade internacional de capitais – mobilidade esta que pode ser justificada pela facilidade em comparar demonstrações financeiras entre países. Ainda que ambos tenham concordado com o fato de que a adoção do IFRS melhorou a qualidade da informação contábil das empresas, a percepção de que o custo de capital decorrente dessa melhora tenha ocorrido não foi tão otimista, revelando que alguns dos benefícios esperados com a adoção das normas contábeis internacionais ainda não se concretizaram.

Além disso, é interessante notar que ambos os profissionais revelam-se mais confiantes em relação à melhora na qualidade de evidenciação das informações nas Notas Explicativas e à maior transparência das empresas sob o IFRS do que em relação à contribuição das novas normas para diminuir o custo de acesso à informação pelos usuários e a assimetria de informações entre gestores e credores, ou entre gestores e acionistas. Isso sugere que os benefícios esperados para os usuários das informações contábeis não têm se realizado, sob a ótica dos contadores e auditores, ainda que as empresas estejam cumprindo as normas referentes às informações que devem divulgar.

Em relação aos custos da adoção do IFRS, destacam-se como principais os custos operacionais decorrentes do aumento do volume de trabalho e a necessidade de qualificação da mão-de-obra. Além destes custos, muitas empresas no país possuem o custo de produzir três tipos distintos de relatórios no Brasil – um sob o padrão IFRS, outro voltado ao fisco, e o terceiro sob o BR-GAAP. A preocupação com a influência do IFRS sobre o imposto de renda, aliás, presente nos comentários realizados nas questões abertas, demonstra a dificuldade de se dissociar as demonstrações financeiras da finalidade unicamente fiscal, no Brasil.

Questionados, por fim, sobre se os benefícios do IFRS superaram os custos de sua adoção, auditores e contadores divergiram quanto às suas respostas. Enquanto para 68,4% dos auditores a resposta para a questão foi positiva, 50% dos contadores afirmaram que não, ou seja, que os benefícios da adoção do IFRS não superaram seus custos, como se observa na Figura 18 abaixo:

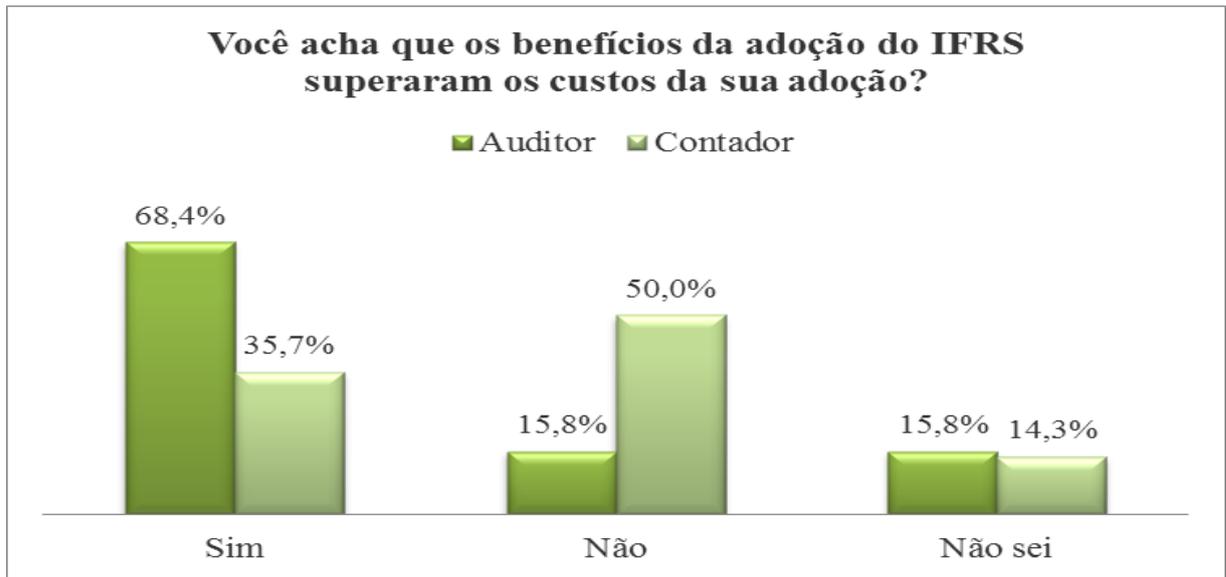


Figura 18 – Distribuição de frequências das percepções de auditores e contadores sobre se os benefícios da adoção do IFRS superaram seus custos

Fonte: elaborada pela autora, 2013.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de convergência contábil, no Brasil, representa o esforço do país em inserir-se em um mercado de capitais cada vez mais global, no qual informações precisas, transparentes e passíveis de comparação são necessárias para atender às necessidades dos investidores. Nesse contexto, a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) exige que se estabeleça, no país, uma diferença na orientação dos seus sistemas jurídico e contábil.

O sistema jurídico brasileiro, baseado no direito romano (*Code Law*), caracteriza-se pelo detalhamento dos direitos nos códigos. Dada a influência dos sistemas jurídicos sobre seus sistemas contábeis, o sistema contábil brasileiro sempre se caracterizou, pois, por uma orientação formal e fiscalista, ou seja, pela pouca transparência na divulgação das informações, destinadas principalmente para atender ao fisco e demais credores, e pela forte associação entre a contabilidade financeira e fiscal. No entanto, sob o IFRS, o sistema contábil do país passou a basear-se não mais em regras, como anteriormente, mas em princípios, orientação esta alinhada ao *Common Law*, que se caracteriza pela quantidade limitada de normas básicas e pela maior parte de seu conteúdo desenvolvida nos tribunais sob a forma de jurisprudência.

Diante desses fatos, o objetivo deste trabalho foi pesquisar qual a percepção dos profissionais envolvidos na elaboração (contadores) e verificação (auditores) dos relatórios contábeis a respeito da qualidade das normas IFRS, da qualidade de sua implantação no Brasil, bem como dos benefícios e dificuldades da harmonização contábil decorrentes.

A partir da pesquisa realizada, observou-se que os profissionais envolvidos na preparação e auditoria das demonstrações financeiras ainda encontram dificuldades na assimilação da nova orientação do sistema contábil do país. O grau de dificuldade percebido por cada um desses profissionais no processo de convergência contábil pode justificar a diferença entre a percepção de ambos a respeito da qualidade da implantação das IFRS no Brasil, bem como de seus benefícios; além disso, destaca-se o fato de que a maior parte da amostra foi composta por contadores que trabalham em empresas de capital fechado, o que pode ter enviesado os resultados obtidos.

Enquanto os auditores revelaram-se favoráveis à adoção das novas normas, reconhecendo que os benefícios dessa adoção superaram seus custos, os contadores não

apresentaram a mesma percepção otimista. Para estes, cujo grau de discricionariedade aumentou sob o IFRS, a implantação das normas contábeis internacionais ainda exige conhecimento técnico e uma maior aproximação com as operações da empresa por parte dos preparadores dos relatórios.

O estudo revelou também uma percepção negativa por parte dos contadores com relação ao impacto das IFRS na representação da realidade econômica das empresas. A respeito disso, contadores e auditores manifestaram-se, sugerindo que as normas não sejam somente traduzidas, mas também interpretadas. Tal fato indica a necessidade da realização de mais debates acerca das normas que reúna profissionais do mercado e representantes do órgão regulador responsável pela tradução e interpretação das IFRS, o CPC.

Além desses resultados, os dados coletados sugerem que os benefícios esperados com a adoção das IFRS, tais como a redução da assimetria da informação entre gestores e acionistas e dos custos de capital das empresas, não têm se concretizado no país, apesar dos esforços empreendidos por auditores e contadores no processo de adaptação ao novo padrão contábil. Ambos os profissionais, aliás, reconhecem que as novas normas contábeis aumentaram a exigência de competência profissional para o exercício de suas atividades, ainda que não tenham demonstrado possuir um conhecimento excelente do IFRS para o desempenho excelente de suas funções.

Diante do exposto, espera-se que a análise descritiva realizada nesta pesquisa sobre as percepções de elaboradores e auditores das demonstrações contábeis possa contribuir para o debate acerca das medidas necessárias para a melhora da qualidade do processo de implementação das IFRS no Brasil. Sugere-se, por exemplo, que haja mais debate entre auditores, contadores e membros dos órgãos reguladores responsáveis pela adoção das normas contábeis internacionais no país, a fim de que possam, juntos, contornar as dificuldades encontradas no processo de convergência. Além disso, como sugestão de pesquisa, poder-se-ia analisar como os profissionais do meio jurídico têm observado essas mudanças, e de que maneira poderiam contribuir para o sucesso da implementação das IFRS no Brasil.

## 6. BIBLIOGRAFIA

AISBITT, S. Implementation of supra-national policies: lessons from the Nordic countries' experiences of European directives. *Accounting History*, vol. 13, n. 1, p. 75-99, 2008.

AQUINO, L. D. P.; OLIVEIRA M. C.; LUCA, M. M. M.; PONTE, V; M. R. Análise do grau de cumprimento das práticas de divulgação definidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 no âmbito das companhias abertas. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 6, n.1, 2012.

BALL, R. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, vol. 36, Special Issue, p. 5-27, 2006.

BEATTIE, V.; FEARNLEY, S.; HINES, T. An analysis of financial statement issues reported as discussed and negotiated by key preparer-side groups in UK listed companies in the first and second years of IFRS implementation. *Working Paper*, 2008. Disponível em. <<http://www.ssrn.com>>. Acesso em: 09/02/2009.

BENETTI, C. Stakeholder perceptions of IFRS utility. 2011. 314f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

BRASIL. Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007. *Presidência da República – Casa Civil*. 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)>. Acesso em 17/02/2013.

CARMO, C. H. S.; RIBEIRO, A. M.; CARVALHO, L. N. G. Convergência de fato ou de direito: a influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista de Contabilidade & Finanças*, v. 22, n. 57, p. 242-262, set./dez. 2011.

CARVALHO, E. S.; LAGIOIA, U. C. T.; LIBONATI, J. J.; DE ALMEIDA, S. G. O. Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: Uma análise das percepções dos Auditores

Independentes. *9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. São Paulo, Julho, 2012.

COLE, V.; BRANSON, J.; BREESCH, D. The illusion of comparable European IFRS financial statements: the view of auditors, analysts and other users. *Working Paper*, 2010. Disponível em < [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com) >. Acesso em 20/04/2012.

DANIEL, S. J.; JUNG, B.; POURJALALI, J.; WEN, E. Firm characteristics influencing responses towards the adoption of fair value accounting for non-financial assets: a survey of chief financial officers of U.S. firms. *Working Paper*, 2010. Disponível em <[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>. Acesso em 20/04/2012.

DELOITTE; IBRI. Qualidade das informações: transparência e integração nas divulgações das companhias abertas. *Relatório de Pesquisa*, 2012. Disponível em <[www.deloitte.com.br](http://www.deloitte.com.br)>. Acesso em 13/07/2012.

DJATEJ, A.; ZHOU, D.; GORTON, D.; MCGONIGLE, W. Critical factors of IFRS adoption in the US: an empirical study. *Journal of Finance and Accountancy*, vol. 9, p.1-14, April, 2012.

DOMINGUES, J. C. A.; MACHADO, A.; MARTINS, V. A.; VIEIRA, R. F. *Impactos da implantação parcial das IFRS no Brasil: efeitos na qualidade das informações contábeis das empresas de capital aberto*. II Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis, 2011.

DOUPNIK, T. S.; TSAKUMIS, G. T. A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions of future research. *Journal of Accounting Literature*, n. 23, p. 1-48, 2004.

FEARNLY, S.; HINES, T. How IFRS has destabilized financial reporting for UK nonlisted entities. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, v. 15, n. 4, p. 394-408, 2007.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1991.

GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, v. 24, n. 1, p. 1-15, mar 1988.

GRECCO, Marta P. C.; FORMIGONI, H.; GERON, C. M. S.; SEGURA, L. C. Percepção dos Profissionais Brasileiros com relação ao Processo de Convergência 11 Contábil às Normas Internacionais. In: EnANPAD, 35º, 2011, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2011.

IBCG – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. *Fórum Acadêmico IBGC*, 07/04/2011.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Primeira safra de DF's - experiência e dificuldades da aplicação do IFRS. *Conferência IBRACON 40 Anos*. São Paulo, 07/06/2011.

ICAEW. EU Implementation of IFRS and The Fair Value Directive. 2007.

IFRS – International Financial Reporting Standard. *Who we are and what we do*. 2013. Disponível em <[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)>. Acesso em 19/02/2013.

JEANJEAN, T.; STOLOWY, H. Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *J. Account. Public Policy*, n. 27, p. 480-494, 2008.

JERMAKOWICZ, E. K.; TOMASZEWSKI, S. G. Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, n. 15, p. 170-196, 2006.

JOIA, R. M. Adoção de IFRS e gerenciamento de resultado nas empresas brasileiras de capital aberto. 2012. 62f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

JONES, S.; HIGGINS, A. D. Australia's switch to international financial reporting standards: a perspective from account preparers. *Accounting and Finance*, v. 46, n. 4, p.629-652, 2006.

LANTTO, A. M. Does IFRS improve the usefulness of accounting information in a code-law country? *Working paper*, 2007. Disponível em < [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>. Acesso em 20/04/2012.

LEMES, S.; SILVA, M. G. A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 3, p. 37-58, 2007.

LIPPI, R. Mudança contábil exige novo perfil de profissionais. *Valor Econômico*, 03 a 05/04/2009.

MACKENZIE, B; COETSE, D.; NJIKIZANA, T.; CHAMBOKO, R.; COLYVAS, B.; HANEKOM, B. *IFRS 2012: interpretação e aplicação*. Porto Alegre: Bookman, 2013.

MALHOTRA, N. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARTINS, E.; PAULO, E. *Análise da Qualidade das Informações Contábeis nas Companhias Abertas*. XXI Encontro da ANPAD, 2007.

NAOUN, V. C.; SYKIANAKIS, N.; TOZOVAS, C. The perceptions of managers of Greek firms regarding the costs and benefits ensuing from the adoption of international 12 financial reporting standards in Greece. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, v. 4, n. 3, p. 59-74, 2011.

NEVES, T. J. G.; LAGIOIA, U. C. T.; LIBONATI, J. J.; DE ALMEIDA, S. G. O.; MARINHO, R. F.; LEMOS, L. V. Utilidade dos Relatórios Contábeis após a Implantação do IFRS: Um Estudo Sobre a Visão dos Investidores. In: EnANPAD, 36º, 2012, Rio de Janeiro: ANPAD, 2012.

NIERO, N. Novas regras prometem emoções fortes. *Valor Econômico*, 13/06/2008.

NIYAMA, J. K. Contabilidade Internacional. São Paulo: *Atlas*, 2005.

NOBES, C. Towards a general model of the reasons of international differences in financial reporting. *Abacus*, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1998.

PAJUNEN, K.; SAASTAMOINEN, J. Auditors' Perceptions of Goodwill Write-Offs under IFRS. *Working Paper*, 2012. Disponível em < [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com) >. Acesso em 20/04/2012.

PAJUNEN, K. Current Finnish accounting thought in relation to international financial reporting standards and earlier Finnish accounting traditions: results from a survey of Finnish accounting professionals. *LTA - Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, n. 2, p. 145-177, 2010.

PEREIRA, M. L. S. S. S. TESTE DE RECUPERABILIDADE DE ATIVOS: análise da conformidade com os requisitos de divulgação da IAS 36 e do CPC 01 (R1). 2011. Trabalho científico apresentado ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

POHLMANN, M.C. Harmonização Contábil no Mercosul: A Profissão e o Processo de Emissão de Normas – Uma Contribuição. *Caderno de Estudos*, nº 12. São Paulo, FIEPECAF, Setembro, 1995.

RADEBAUGH, L.; H., GRAY, S. J.; BLACK, E. L. International accounting and multinational enterprises. Hoboken: *Wiley*, 2006.

ROHINI, D. N. Are Indian investors aware of IFRS standards? A study on the investor's attitude towards the implementation of IFRS in India. *International Journal of Global Business*, v. 4, n. 2, p. 28-40, December 2011.

SANTOS, E. S. Análise dos impactos dos CPCs da primeira fase de transição para o IFRS nas empresas abertas: um exame censitário dos ajustes ao resultado nas DFPs de 2008. In: EnANPAD, 34º, 2010, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

SANTOS, E. S. Análise dos impactos dos CPCs da primeira fase de transição para o IFRS no Brasil: um exame dos ajustes ao resultado nas DFPs de 2008. *Revista de Contabilidade e Organizações – RCO*, no prelo, 2012a.

SANTOS, E. S.; CALIXTO, L. Impactos do Início da Harmonização Contábil Internacional (Lei 11.638/07) nos Resultados das Empresas Abertas. *RAE eletrônica*. São Paulo, v. 9, n. 1, jan./jun. 2010.

SANTOS, E. S.; CIA, J. N. S. Impactos esperados da harmonização internacional no lucro das empresas brasileiras, na proxy dos ajustes BRGAAP/USGAAP reportados pelas emissoras de ADRs na NYSE. *Revista de Contabilidade e Organizações – RCO*, v. 3, n. 6, p. 57-79, 2009.

SAUDAGARAN, S. M. *International Accounting: a user perspective*. Mason (Ohio): Thomson, 2001.

SHINAMOTO, L. S.; DOS REIS, L. G. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: uma análise sob a perspectiva dos profissionais contabilistas. *Revista de Estudos Contábeis*, 1(1), 90-105, 2010.

SILVA, P. C.; WEFFORT, E. F. J.; PETERS, M. R. S.; CIA, J. N. S. Impacto da adoção das IFRS nas empresas brasileiras de saneamento: a percepção dos profissionais do setor. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, vol. 21, n. 2, p. 69-94, abr/jun 2010.

SOUZA, R. G. Normas internacionais de contabilidade: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil. 2009. 131f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

VIRI, N. Turbulência testa normas contábeis. *Valor Econômico*, 22/08/2013.

WEIBENBERGER, B. E.; STAHL, A. B.; VORSTIUS, S. Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: a survey from German companies. *Accounting in Europe*, vol.1, n. 1, p.169-189, 2004.

## **7. APÊNDICE**

Questionário Contadores



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

**\*1. Em que tipo de empresa você trabalha?**

- Em uma firma de contabilidade
- Em uma firma de auditoria
- Em uma empresa gestora de ativos financeiros (investimentos)
- Em outra instituição financeira (banco múltiplo, crédito, seguro, etc.)
- Em outro tipo de negócio

**\*2. Qual a sua atividade na empresa? (Identificar na lista abaixo)**

- Gerador da informação (preparação das Demonstrações Contábil-Financeiras)
- Auditor da informação (auditoria interna ou externa)
- Gestor de RI (relação com investidores)
- Membro do Conselho Fiscal ou de Administração
- Analista da informação (para analistas de Mercado de Capitais)





## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Contador

Impactos do IFRS sobre os relatórios

**\*9. Qual foi o impacto da adoção inicial do IFRS no resultado (lucro/prejuízo) reportado pela sua empresa?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**\*10. Na sua opinião a adoção do IFRS melhorou ou piorou a representação da realidade econômica da sua empresa?**

1 (piorou muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (melhorou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**\*11. O quanto cada mudança normativa na adoção do IFRS melhorou ou piorou a representação da realidade econômica da sua empresa?**

Contratos de Construção (CPC 17, ICPC 02 e OCPC 01 e 04)

<input type="radio"/>					
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Outro (Indique)

**\*12. O quanto cada mudança normativa na adoção do IFRS aumentou ou diminuiu o volume de trabalho na sua empresa?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

	1	2	3	4	5	N/A
Impairment - Redução de Ativos ao Valor Recuperável (CPC 01)	<input type="radio"/>					
Ativo Intangível e Diferido (CPC 04)	<input type="radio"/>					
Operações de Arrendamento Mercantil (CPC 06 e ICPC 03)	<input type="radio"/>					
Subvenções e Assistências Governamentais (CPC 07)	<input type="radio"/>					
Ajuste a Valor Presente (CPC 12)	<input type="radio"/>					
Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos (CPC 08)	<input type="radio"/>					
Informação por Segmentos (CPC 22)	<input type="radio"/>					
Propriedade para Investimento (CPC 28)	<input type="radio"/>					
Imobilizado e Extinção da Reavaliação (CPC 27)	<input type="radio"/>					
Pagamentos baseados em ações (CPC 10 e ICPC 04 e 05)	<input type="radio"/>					
Benefícios a Empregados (CPC 33)	<input type="radio"/>					
Coligadas, Empreendimentos Conjuntos, Controladas e Consolidação (CPC 05, 18, 19, 35 e 36; ICPC 09)	<input type="radio"/>					
Combinação de Negócios (CPC 15)	<input type="radio"/>					
Instrumentos Financeiros (CPC 38,39,40; OCPC 03)	<input type="radio"/>					
Ativo Biológico e Produto Agrícola (CPC 29)	<input type="radio"/>					
Contratos de Concessão (ICPC 01 e OCPC 05)	<input type="radio"/>					
Contratos de Construção (CPC 17, ICPC 02 e OCPC 01 e 04)	<input type="radio"/>					

Outro (Indique)

**\*13. A sua empresa usa a contabilidade conforme o IFRS em relatórios internos para fins gerenciais?**

- Sim  
 Não  
 Não sei

**\*14. Se sim, isso contribuiu para melhorar o processo de tomada de decisões na sua empresa?**

- Sim  
 Não  
 Não sei  
 Minha empresa não utiliza a contabilidade conforme o IFRS para fins gerenciais



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Contador

Custos e Benefícios do IFRS

**\*15. Você acredita que o preço da ação da sua empresa foi afetado pela introdução do IFRS?**  
1 (caiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (subiu muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**\*16. Identifique seu grau de concordância sobre o efeito da adoção do IFRS no grau de julgamento (discricionariedade do contador).**

1 (discordo fortemente) ... 5 (concordo fortemente)

	1	2	3	4	5	Não sei
O IFRS ensina maior grau de julgamento na prática contábil	<input type="radio"/>					
Um maior grau de julgamento contribui para que a contabilidade seja mais flexível para representar a realidade econômica de cada empresa	<input type="radio"/>					
O IFRS, ao permitir maior grau de julgamento contábil, aumenta o risco de gerenciamento de resultados (ajuste contábil, mediante julgamento enviesado, eticamente questionável, mas que não infringe literalmente uma norma)	<input type="radio"/>					
De modo geral, considerando riscos e benefícios, um maior grau de julgamento melhora a qualidade da informação contábil	<input type="radio"/>					

**\*17. Como sua empresa toma decisões que envolvem julgamento contábil?**

- Os julgamentos contábeis são decisão exclusiva do contador
- Os julgamentos contábeis envolvem informalmente outras áreas
- Existe um comitê que estabelece as políticas de julgamento contábil na empresa
- Outro (especifique)

**\*18. Com base na sua experiência, qual o seu grau de concordância sobre os benefícios da adoção do IFRS para as empresas em geral?**  
1 (discordo fortemente) ... 5 (concordo fortemente)

	1	2	3	4	5	Não sei
Facilitou a comparação das demonstrações financeiras entre empresas do mesmo setor	<input type="radio"/>					
Facilitou a comparação das demonstrações financeiras entre países	<input type="radio"/>					
Facilitou a análise das demonstrações financeiras pelos acionistas e credores	<input type="radio"/>					
Permitiu melhor flexibilidade contábil diante de condições específicas da minha empresa	<input type="radio"/>					
A adoção do IFRS diminuiu a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado (value relevance) da minha empresa	<input type="radio"/>					
O IFRS ensinou o reconhecimento mais tempestivo de perdas (conservadorismo condicional = timely loss recognition) pela contabilidade da minha empresa	<input type="radio"/>					
Tomou as demonstrações financeiras mais confiáveis	<input type="radio"/>					
Tomou a minha empresa mais transparente	<input type="radio"/>					
Melhorou a qualidade da evidenciação (disclosure) das informações nas Notas Explicativas da minha empresa	<input type="radio"/>					
De modo geral, a adoção do IFRS melhorou a qualidade da informação contábil da minha empresa	<input type="radio"/>					
Melhorou a maneira como a minha empresa gerencia seu negócio	<input type="radio"/>					
Contribuiu para diminuir o custo de acesso à informação pelos usuários	<input type="radio"/>					
Contribuiu para diminuir a assimetria da informação entre gestores e acionistas	<input type="radio"/>					
Contribuiu para diminuir a assimetria da informação entre gestores e credores	<input type="radio"/>					
Contribuiu para aumentar a liquidez das ações no mercado	<input type="radio"/>					
Contribuiu para reduzir o custo de capital da minha empresa	<input type="radio"/>					
Contribuiu para melhorar a eficiência do mercado de capitais	<input type="radio"/>					
Tomou as empresas brasileiras mais atrativas no mercado internacional de capitais	<input type="radio"/>					
Contribuiu para aumentar a mobilidade internacional de capitais	<input type="radio"/>					

**\*19. Na sua empresa, você acha que os benefícios da adoção do IFRS superaram os custos da sua adoção?**

- Sim
- Não
- Não sei



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Contador

Considerações finais

**\*20. Que nota você atribui à qualidade da implementação do IFRS alcançada pela prática contábil das empresas brasileiras de capital aberto que você conhece?**

1 (péssima) ... 5 (excelente)

	1	2	3	4	5	Não sei
Quanto ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas	<input type="radio"/>					
Quanto ao grau de evidenciação de informações requeridas nas demonstrações financeiras principais (Balanço, DRE e Fluxo de Caixa)	<input type="radio"/>					
Quanto ao grau de evidenciação de informações requeridas nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
Quanto à clareza das informações disponibilizadas nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
Quanto à utilidade para os usuários externos das informações disponibilizadas nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
Atribua uma nota geral para a qualidade da implantação do IFRS nas empresas que você conhece	<input type="radio"/>					

**\*21. Você acha que a adoção do IFRS aumentou a exigência de competência profissional para gerar as informações contábeis da sua empresa?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**\*22. Você acha que a adoção do IFRS ensejou um aumento no reconhecimento do papel do contador na sua empresa?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**23. A partir de sua experiência, qual a sua contribuição ou sugestão para o aperfeiçoamento de uma ou mais normas do IFRS?**

**24. A partir de sua experiência, que ações você recomendaria para aperfeiçoar a implementação do IFRS no Brasil?**



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Contador

Caracterização da Empresa

**\*25. A sua empresa adotou o full IFRS, pela primeira vez, nos relatórios de 2010 (publicados em 2011)?**

- Sim  
 Não (Especifique o ano do relatório)

**\*26. Qual das seguintes opções melhor descreve a organização para a qual você trabalha?**

- Listada apenas na BM&FBovespa  
 Listada apenas em bolsa internacional (norte-americana ou outra)  
 Listada na BM&FBovespa e em bolsa norte-americana  
 Empresa fechada (não listada em bolsa)  
 Listada na BM&FBovespa e em outra bolsa internacional

**\*27. Em que segmento da BM&FBovespa a sua empresa está listada?**

- Novo Mercado  
 Nível 1  
 Nível 2  
 Mercado Tradicional  
 Outro (Especifique)

**\*28. Identifique o setor industrial a que sua empresa pertence.**

- |   |   |   |
|---|---|---|
| <input type="radio"/> Agro e Pesca        | <input type="radio"/> Máquinas Industriais    | <input type="radio"/> Software e Dados      |
| <input type="radio"/> Alimentos e Bebidas | <input type="radio"/> Mineração               | <input type="radio"/> Telecomunicações      |
| <input type="radio"/> Comércio            | <input type="radio"/> Mineiras não Metálicas  | <input type="radio"/> Têxtil                |
| <input type="radio"/> Construção          | <input type="radio"/> Papel e Celulose        | <input type="radio"/> Transporte e Serviços |
| <input type="radio"/> Eletroeletrônicos   | <input type="radio"/> Petróleo e Gás          | <input type="radio"/> Veículos e Peças      |
| <input type="radio"/> Energia Elétrica    | <input type="radio"/> Química                 |   |
| <input type="radio"/> Finanças e Seguros  | <input type="radio"/> Siderurgia e Metalurgia |   |
| <input type="radio"/> Outro (Especifique) |   |   |

**\*29. Quantos empregados há na sua empresa?**

(Caso não saiba exatamente o número, por favor, estime-o)

- Mais de 5000 funcionários  
 Entre 1000 e 5000 funcionários  
 Entre 500 e 1000 funcionários  
 Menos de 500 funcionários  
 Não sei

**\*30. Indique a faixa de receita anual da sua empresa/grupo.**

(Caso não saiba exatamente o valor, por favor, estime-o)

- Acima de R\$ 5 bilhões  
 Entre R\$ 600 milhões e R\$ 1 bilhão  
 Entre R\$ 3 bilhões e R\$ 5 bilhões  
 Entre R\$ 200 milhões e R\$ 600 milhões  
 Entre R\$ 1 bilhão e R\$ 3 bilhões  
 Inferior a R\$ 200 milhões



### Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

**\*1. Em que tipo de empresa você trabalha?**

- Em uma firma de contabilidade
- Em uma firma de auditoria
- Em uma empresa gestora de ativos financeiros (investimentos)
- Em outra instituição financeira (banco múltiplo, crédito, seguro, etc.)
- Em outro tipo de negócio

**\*2. Qual a sua atividade na empresa? (Identificar na lista abaixo)**

- Gerador da informação (preparação das Demonstrações Contábil-Financeiras)
- Auditor da informação (auditoria interna ou externa)
- Gestor de RI (relação com investidores)
- Membro do Conselho Fiscal ou de Administração
- Analista da informação (para analistas de Mercado de Capitais)





## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Auditor

Impactos do IFRS sobre os Relatórios

\* 10. Você achou mais difícil auditar as demonstrações financeiras sob o IFRS?

1 (muito mais fácil) ... 3 (não afetou) ... 5 (muito mais difícil)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

\* 11. O quanto a adoção do IFRS aumentou ou diminuiu o volume de trabalho necessário para auditar a maioria de seus clientes?

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

\* 12. Na sua opinião, a adoção do IFRS melhorou ou piorou a representação da realidade econômica das empresas?

1 (piorou muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (melhorou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

\* 13. O quanto cada mudança normativa na adoção do IFRS melhorou ou piorou a representação da realidade econômica da sua empresa?

1 (piorou muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (melhorou muito)

	1	2	3	4	5	N/A
Impairment - Redução de Ativos ao Valor Recuperável (CPC 01)	<input type="radio"/>					
Ativo Intangível e Diferido (CPC 04)	<input type="radio"/>					
Operações de Arrendamento Mercantil (CPC 06 e ICPC 03)	<input type="radio"/>					
Subvenções e Assistências Governamentais (CPC 07)	<input type="radio"/>					
Ajuste a Valor Presente (CPC 12)	<input type="radio"/>					
Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos (CPC 08)	<input type="radio"/>					
Informação por Segmentos (CPC 22)	<input type="radio"/>					
Propriedade para Investimento (CPC 28)	<input type="radio"/>					
Imobilizado e Extinção da Reavaliação (CPC 27)	<input type="radio"/>					
Pagamentos baseados em ações (CPC 10 e ICPC 04 e 05)	<input type="radio"/>					
Benefícios a Empregados (CPC 33)	<input type="radio"/>					
Coligadas, Empreendimentos Conjuntos, Controladas e Consolidação (CPC 05, 18, 19, 35 e 36; ICPC 09)	<input type="radio"/>					
Combinação de Negócios (CPC 15)	<input type="radio"/>					
Instrumentos Financeiros (CPC 38,39,40; OCPC 03)	<input type="radio"/>					
Ativo Biológico e Produto Agrícola (CPC 29)	<input type="radio"/>					
Contratos de Concessão (ICPC 01 e OCPC 05)	<input type="radio"/>					
Contratos de Construção (CPC 17, ICPC 02 e OCPC 01 e 04)	<input type="radio"/>					

Outro (Indique)

\* 14. De que maneira você auxiliou seus clientes com a introdução do IFRS? (Indique uma ou mais alternativas dentre as opções abaixo)

- Realizou seminários de treinamento
- Disponibilizou publicações e guias
- Forneceu um modelo de demonstrações financeiras de acordo com o IFRS
- Aconselhou na seleção de políticas contábeis
- Aconselhou no desenvolvimento de políticas contábeis
- Outro (especifique)



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Auditor

Custos e Benefícios do IFRS

**\*15. Identifique seu grau de concordância sobre o efeito da adoção do IFRS no grau de julgamento (discricionariedade do contador).**

1 (discordo fortemente) ... 5 (concordo fortemente)

	1	2	3	4	5	Não sei
O IFRS enseja maior grau de julgamento na prática contábil	<input type="radio"/>					
Um maior grau de julgamento contribui para que a contabilidade seja mais flexível para representar a realidade econômica de cada empresa	<input type="radio"/>					
O IFRS, ao permitir maior grau de julgamento contábil, aumenta o risco de gerenciamento de resultados (ajuste contábil, mediante julgamento enviesado, eticamente questionável, mas que não infringe literalmente uma norma)	<input type="radio"/>					
De modo geral, considerando riscos e benefícios, um maior grau de julgamento melhora a qualidade da informação contábil	<input type="radio"/>					

**\*16. Você observou um aumento na prática de gerenciamento de resultados (julgamentos enviesados ou maquiagem contábil) entre as empresas que você audita após a introdução IFRS em comparação ao praticado sob a vigência das normas anteriores?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**\*17. Com base na sua experiência, qual o seu grau de concordância sobre os benefícios da adoção do IFRS para as empresas em geral?**

1 (discordo fortemente) ... 5 (concordo fortemente)

	1	2	3	4	5	Não sei
Facilitou a comparação das demonstrações financeiras entre empresas do mesmo setor	<input type="radio"/>					
Facilitou a comparação das demonstrações financeiras entre países	<input type="radio"/>					
Facilitou a análise das demonstrações financeiras pelos acionistas e credores	<input type="radio"/>					
Permitiu melhor flexibilidade contábil diante de condições específicas de cada empresa	<input type="radio"/>					
A adoção do IFRS diminuiu a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado (value relevance) das empresas	<input type="radio"/>					
O IFRS ensejou o reconhecimento mais tempestivo de perdas (conservadorismo condicional = timely loss recognition) pela contabilidade das empresas	<input type="radio"/>					
Tornou as demonstrações financeiras mais confiáveis	<input type="radio"/>					
Tornou as empresas mais transparentes	<input type="radio"/>					
Melhorou a qualidade da evidenciação (disclosure) das informações nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
De modo geral, a adoção do IFRS melhorou a qualidade da informação contábil das empresas	<input type="radio"/>					
Melhorou a maneira como as empresas gerenciam seu negócio	<input type="radio"/>					
Contribuiu para diminuir o custo de acesso à informação pelos usuários	<input type="radio"/>					
Contribuiu para diminuir a assimetria da informação entre gestores e acionistas	<input type="radio"/>					
Contribuiu para diminuir a assimetria da informação entre gestores e credores	<input type="radio"/>					
Contribuiu para aumentar a liquidez das ações no mercado	<input type="radio"/>					
Contribuiu para reduzir o custo de capital das empresas	<input type="radio"/>					
Contribuiu para melhorar a eficiência do mercado de capitais	<input type="radio"/>					
Tornou as empresas brasileiras mais atrativas no mercado internacional de capitais	<input type="radio"/>					
Contribuiu para aumentar a mobilidade internacional de capitais	<input type="radio"/>					

**\*18. De maneira geral, você acha que os benefícios da adoção do IFRS superaram os custos da sua adoção?**

- Sim  
 Não  
 Não sei



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Auditor

Considerações Finais

**\*19. Que nota você atribui à qualidade da implementação do IFRS alcançada pela prática contábil das empresas brasileiras de capital aberto que você conhece?**

1 (péssima) ... 5 (excelente)

	1	2	3	4	5	Não sei
Quanto ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas	<input type="radio"/>					
Quanto ao grau de evidenciação de informações requeridas nas demonstrações financeiras principais (Balanço, DRE e Fluxo de Caixa)	<input type="radio"/>					
Quanto ao grau de evidenciação de informações requeridas nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
Quanto à clareza das informações disponibilizadas nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
Quanto à utilidade para os usuários externos das informações disponibilizadas nas Notas Explicativas	<input type="radio"/>					
Atribua uma nota geral para a qualidade da implantação do IFRS nas empresas que você conhece	<input type="radio"/>					

**\*20. Você acha que a adoção do IFRS aumentou a exigência de competência profissional para auditar as informações contábeis das empresas?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**\*21. Você acha que a adoção do IFRS ensejou um aumento no reconhecimento do papel do auditor no Brasil?**

1 (diminuiu muito) ... 3 (não afetou) ... 5 (aumentou muito)

1	2	3	4	5	Não sei
<input type="radio"/>					

**22. A partir da sua experiência, qual a sua contribuição ou sugestão para o aperfeiçoamento de uma ou mais normas do IFRS?**

**23. A partir de sua experiência, que ações você recomendaria para aperfeiçoar a implementação do IFRS no Brasil?**



## Percepção dos Agentes do Mercado sobre a Implementação do IFRS

### Auditor

Caracterização da Empresa

**\*24. As empresas que você audita adotaram o full IFRS, pela primeira vez, nos relatórios de 2010 (publicados em 2011)? (Se necessário assinale mais de uma opção).**

- Sim  
 Não (Especifique o ano do relatório)

**\*25. Identifique a qual(is) setor(es) a seguir pertencem as empresas que você audita.**

- |  |  |  |
|--|--|--|
| <input type="checkbox"/> Agro e Pesca        | <input type="checkbox"/> Máquinas Industriais    | <input type="checkbox"/> Software e Dados      |
| <input type="checkbox"/> Alimentos e Bebidas | <input type="checkbox"/> Mineração               | <input type="checkbox"/> Telecomunicações      |
| <input type="checkbox"/> Comércio            | <input type="checkbox"/> Mineiras não Metálicas  | <input type="checkbox"/> Têxtil                |
| <input type="checkbox"/> Construção          | <input type="checkbox"/> Papel e Celulose        | <input type="checkbox"/> Transporte e Serviços |
| <input type="checkbox"/> Eletroeletrônicos   | <input type="checkbox"/> Petróleo e Gás          | <input type="checkbox"/> Veículos e Peças      |
| <input type="checkbox"/> Energia Elétrica    | <input type="checkbox"/> Química                 |  |
| <input type="checkbox"/> Finanças e Seguros  | <input type="checkbox"/> Siderurgia e Metalurgia |  |
| <input type="checkbox"/> Outro (Especifique) |  |  |

**\*26. Qual das seguintes opções melhor descreve a maioria das empresas que você audita?**

- Empresas listadas apenas na BM&FBovespa  
 Empresas listadas apenas em bolsa internacional  
 Empresas listadas na BM&FBovespa e em bolsa internacional  
 Empresas fechadas (não listadas em bolsa)

**\*27. Indique a faixa de receita anual da sua empresa/grupo.**

**(Caso você não saiba exatamente o valor, por favor, estime-o)**

- Acima de R\$ 5 bilhões  
 Entre R\$ 3 bilhões e R\$ 5 bilhões  
 Entre R\$ 1 bilhão e R\$ 3 bilhões  
 Entre R\$ 600 milhões e R\$ 1 bilhão  
 Entre R\$ 200 milhões e R\$ 600 milhões  
 Inferior a R\$ 200 milhões

**\*28. Sua empresa é uma das "Big 4"?**

- Sim  
 Não