

Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial Com o Processo de Convergência Contábil e a Efetividade da Controladoria

Resumo

Este estudo objetiva verificar o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e da efetividade da controladoria em empresas brasileiras. Pesquisa descritiva foi realizada a partir da aplicação do questionário de Angelkort e Weißenberger (2011) nas 500 Melhores e Maiores da Revista Exame, edição 2011, tendo como amostra as 32 empresas respondentes da pesquisa. As correlações entre o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial e as variáveis “consistência da linguagem financeira”, “qualidade dos serviços prestados” e “grau de influência nas decisões”, no período de convergência às normas internacionais de contabilidade, foram positivas e moderadas. Observou-se ainda que o período anterior à convergência contábil (2004 a 2007) apresentou menor nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial do que o período da convergência contábil (2008 a 2011). Conclui-se que o processo de convergência contábil aumentou o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial nas empresas pesquisadas, bem como a efetividade do órgão controladoria, particularmente, na consistência da linguagem financeira, na qualidade dos serviços prestados e na influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões dessas empresas.

Palavras-chaves: Integração dos sistemas contábeis. Processo de convergência contábil. Efetividade da controladoria.

Andréia Carpes Dani

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB e professora da Universidade Regional de Blumenau – FURB. **Contato:** Rua Antônio da Veiga, 140. Bairro: Victor Konder. Blumenau, SC, CEP.: 89012-900. **E-mail:** andreiacarpedani@gmail.com

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo – USP e professora Titular da Universidade Federal do Paraná – UFPR. **Contato:** Avenida Prefeito Lothário Meissner, 632. Bairro: Jardim Botânico, Curitiba, PR, CEP.: 80210-170. **E-mail:** ilse.beuren@gmail.com

1. Introdução

A globalização de mercados e economias mundiais implicaram mudanças em diversas áreas. Entre os elementos em redefinição, situa-se a Contabilidade, que é caracterizada como um fenômeno em mudança. De acordo com Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial tiveram que evoluir sobremaneira, sendo uma das principais características dessa mudança a convergência entre ambas. Essa aproximação decorre da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) fundamentadas em conceitos e bases de mensuração e evidenciação que permitem seu uso em ambas as contabilidades.

O processo de internacionalização das normas contábeis induz à concepção de integração dos sistemas contábeis (Angelkort & Weißenberger, 2011). Para Stolowy e Touron (1998, p.1), a contabilidade integrada possui um duplo impacto na organização, “em termos de informação (que se torna mais confiável, por causa da unidade na fonte de dados e na disponibilidade dessa fonte de forma oportuna e relevante); e de mudanças no processo do negócio”.

Em pesquisa realizada com aplicação de questionário aos contadores gerenciais britânicos, Joseph, Turley, Burns, Lewis, Scapens e Southworth (1996) verificaram que existe relação entre os relatórios financeiros externos, a contabilidade interna e a tomada de decisões. Os autores verificaram que isso ocorreu sob a influência de três fatores principais: a regulação e as normatizações externas das demonstrações contábeis; os sistemas contábeis utilizados para a tomada de decisões; e a influência dos auditores externos.

Trazendo esses fatores para o contexto atual, especula-se que a sua relação tende a manter-se, já que os sistemas contábeis utilizados no cotidiano das organizações estão cada vez mais interligados. Isso pode denotar que as informações e os relatórios utilizados pelas empresas conectam processos de diferentes áreas e departamentos. Observa-se, assim, uma lacuna de pesquisa no que concerne ao modo como a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial são integradas e suportadas por sistemas, e os seus reflexos na controladoria das empresas.

Joseph *et al.* (1996) salientam que a tendência de integração vai além das demonstrações contábeis divulgadas e dos relatórios financeiros e gerenciais internos, estendendo-se ao banco de dados dos sistemas de informações. Os autores explicam que os sistemas de informações integrados possibilitam o ajustamento de controles, processos, sistemas e tomada de decisões. Alles, Kogan e Vasarheyi (2008) investigaram pesquisas contábeis, separando as focadas e as não focadas no sistema de informação contábil. A partir dos resultados da análise, os autores salientaram a necessidade de realização de novas pesquisas empíricas relacionadas ao tema, devido aos avanços da tecnologia da informação, à necessidade de agilidade nos processos internos e à melhoria da qualidade das informações contábeis.

Estudos internacionais recentes, como os de Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), Procházka e Ilinitchi (2009), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) e Angelkort e Weißenberger (2011), analisaram a relação das variáveis processos de convergência contábil, integração dos sistemas de informações, integração das contabilidades financeira e gerencial e mudanças na controladoria. Em âmbito nacional, Gilio (2011) destaca a incipiência de estudos que investigam a aproximação conceitual das contabilidades financeira e gerencial. Em relação aos impactos do processo de convergência na controladoria, em âmbito nacional, destacam-se os estudos de Almeida (2011) e Almeida e Beuren (2011).

No que concerne à área organizacional da controladoria, o estudo realizado por Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) revela que ocorreu um impacto na eficácia da controladoria com a integração das contabilidades financeira e gerencial de empresas da Alemanha. De acordo com Angelkort e Weißenberger (2011), com a integração das contabilidades as informações financeiras e gerenciais podem ser utilizadas pela controladoria, uma vez que o sistema adapta informações para fins de controle gerencial. No entanto, os *controllers* desempenham atividades que vão além do aspecto operacional e estratégico do negócio,

estendendo-se aos relatórios internos e externos, com indicadores-chave de desempenho financeiro, além dos gerenciais. Nesse sentido, Angelkort e Weißenberger (2011) salientam que, nas atividades diárias, os gestores preferem utilizar a linguagem financeira interna, fornecida pelos *controllers*, para manter a consistência com as informações da contabilidade financeira usada para comunicações externas.

De acordo com Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), em função da crescente relevância das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) para as empresas da União Europeia, é provável que se torne mais forte a inter-relação das IFRS com a Controladoria na percepção dos gestores. Esse cenário possivelmente também se reflete em países como o Brasil, tendo em vista similaridades nas características e atividades exercidas pelos *controllers* das empresas. Assim, levou-se em consideração a relevância do tema pesquisado no cenário internacional para se investigar essa tendência em âmbito nacional.

Diante dessas considerações, delineou-se a seguinte questão de pesquisa norteadora deste estudo: **Qual o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e da efetividade da controladoria em empresas brasileiras?** Dessa forma, este estudo objetiva verificar o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e da efetividade da controladoria em empresas brasileiras.

O marco da integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, neste estudo, é caracterizado pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. A nova normatização contábil trouxe mudanças à contabilidade de maneira geral, incluindo a forma de identificação, mensuração e evidenciação financeira e gerencial e os processos da contabilidade. Esse marco é caracterizado como sendo de transição e transformação das contabilidades, antes caracterizadas como distintas ou separadas (Giglio, 2011). Com base nos resultados do estudo de Gilio (2011), espera-se nesta pesquisa que a inter-relação não ocorra apenas no aspecto conceitual, mas também na prática do desenvolvimento de procedimentos e na utilização de informações para a tomada de decisões nas empresas.

Angelkort e Weißenberger (2011) não consideraram o processo de convergência contábil como idealizado neste estudo. Assim, o corte transversal da pesquisa, que é representado pelo marco do processo de convergência contábil, caracteriza-se como um diferencial desta pesquisa. A partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade por meio dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), espera-se que no Brasil, semelhantemente a outros países, a integração dos sistemas de informações contábeis financeiras e gerenciais tenha ocorrido de fato. Com a integração dos sistemas das duas contabilidades, espera-se também impacto na controladoria das empresas, devido à utilização das informações de diversas áreas por ela, nas quais se incluem as contabilidades financeira e gerencial, em virtude do auxílio de ambas na tomada de decisões dos gestores.

2. Fundamentação teórica

2.1 Mudanças na controladoria com o processo de convergência contábil

No Brasil, assim como em outros países (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008), as funções do *controller* e da controladoria nas organizações têm sido alteradas em decorrência das modificações advindas do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. As IFRS têm um duplo impacto na controladoria: a) no plano interno, os relatórios gerados pelos sistemas de controle de dados são adaptados ao preconizado nas IFRS; b) em vez de um banco de dados de contabilidade separada, alterações indicam que o banco de dados em conformidade com as IFRS pode ser usado pela controladoria, constituindo-se em um sistema integrado de gestão de contas (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008).

Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008) apontam que os sistemas contábeis financeiros baseados nas mudanças trazidas pelas IFRS também impactam na controladoria, pelos seguintes motivos: a) promovem a utilização de sistemas integrados de contabilidade em vez do modelo dual tradicional de contabilidade para fins de tomada de decisões e controle; b) amplia as funções dos *controllers*, para estes tornarem-se provedores de informação aos contadores financeiros.

Depreende-se que a controladoria passou a ter funções voltadas também ao atendimento dos usuários externos, devido às novas exigências normativas da contabilidade trazidas pelas IFRS. Nota-se ainda que as IFRS tornaram-se um importante componente das atividades diárias do *controller*, em função da necessidade informativa dos gestores, bem como dos demais usuários da informação contábil, além dos aspectos competitivo e legal das organizações. Angelkort e Weißenberger (2011) apontam que, se as informações da contabilidade gerencial fornecidas pelos *controllers* forem consistentes com os relatórios financeiros, haverá um julgamento gerencial mais positivo sobre a qualidade do serviço prestado pela controladoria.

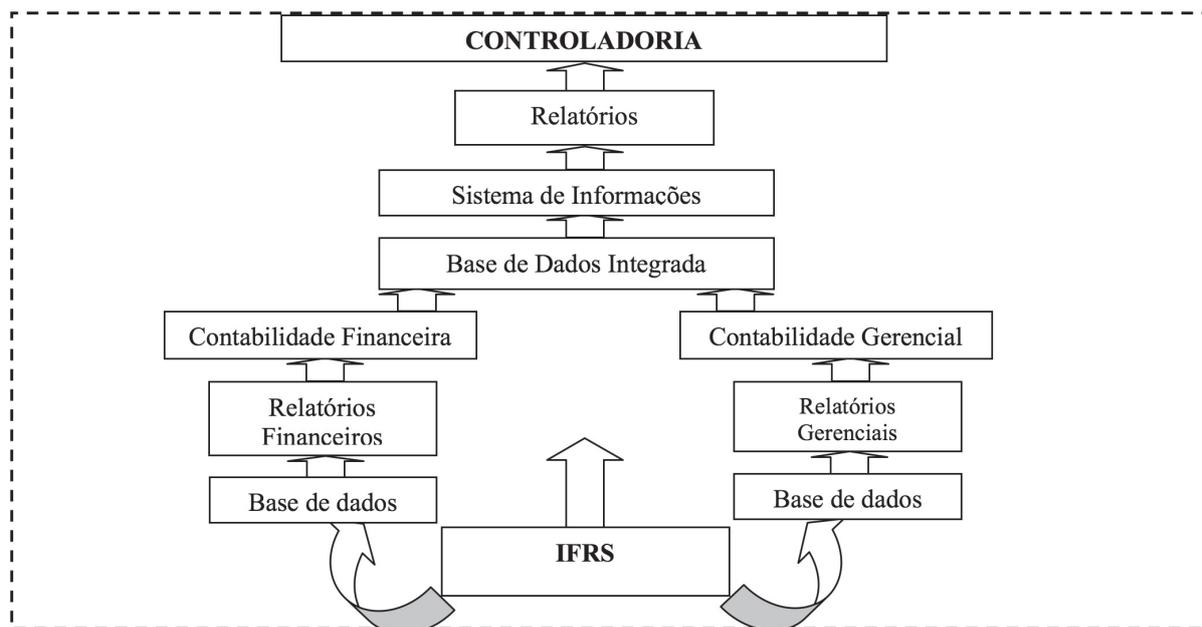
Com a adoção das IFRS, os *controllers* tiveram mudanças nas suas atividades, pois, além daquelas consideradas tradicionais, como fornecimento de informações, passaram a exercer o apoio à tomada de decisões, controle e consultor interno (Angelkort, Sandt & Weißenberger, 2008). Observa-se que foi acrescentada uma terceira função, como consequência da adoção das IFRS, em que os *controllers* se tornaram provedores da informação para a contabilidade financeira, assumindo, assim, uma corresponsabilidade com as demonstrações financeiras da empresa (Angelkort, Sandt & Weiberger, 2008; Angelkort & Weißenberger, 2011).

No contexto brasileiro, em estudo realizado por Almeida (2011) sobre os impactos da convergência das normas locais às IFRS na controladoria das empresas brasileiras, foi observado que a legitimação, o cumprimento das funções da controladoria e a implantação dos pronunciamentos técnicos contábeis (CPCs) geraram mudanças na conduta do *controller*, em função das exigências correspondentes ao nível de divulgação das informações da empresa e o nível de cobrança dos usuários dessas informações.

Para situar-se a controladoria nas organizações, faz-se necessário estabelecer o papel dos sistemas de informações no desenvolvimento das suas atividades e processos, considerando os diversos fatores contingenciais envolvidos. Deve-se considerar também que a ocorrência de mudanças internas e externas vem “aumentando sua velocidade, sua flexibilidade e a integração direta entre produtores e destes com seus consumidores, assim, necessariamente, ter-se-ia que chegar aos impactos causados junto aos sistemas de gestão e mais particularmente junto a Controladoria e a Contabilidade” (Menezes & Riccio, 2005, p. 47).

A controladoria está atrelada ao sistema de informações, em especial ao que diz respeito à execução das atividades, que estão relacionadas ao planejamento e controle, visando auxiliar o processo de tomada de decisões. Lunkes e Schnorrenberger (2009) salientam que a controladoria deve atuar na coordenação e auxiliar na integração dos sistemas contábeis. Para Menezes e Riccio (2005, p. 34), “a atividade de controladoria associada à presença formal de um sistema de informações contábil é imprescindível para a gestão do aspecto econômico presente em qualquer entidade empresarial”.

Diante disso, mostra-se, na Figura 1, a configuração da controladoria a partir do processo de convergência contábil.



Fonte: Elaboração própria

Figura 1. Controladoria e aproximação dos sistemas de informações de contabilidade financeira e gerencial

Verifica-se na Figura 1 a nova configuração interna do órgão controladoria com a implementação das IFRS. Nota-se que essa estrutura interna teve mudanças trazidas por fatores contingenciais externos, em que se destacam as IFRS. Elas têm influenciado na base de dados que é utilizada, tanto pela contabilidade financeira como pela contabilidade gerencial. Para transformar esses dados em informações úteis, são considerados alguns elementos propostos pelas IFRS, como o intangível, imobilizado, ajuste a valor presente, teste de recuperabilidade, que estão sendo considerados na adequação das informações. Em consequência da nova base de dados, ocorrem mudanças nos controles e relatórios internos das duas contabilidades.

Taipaleenmäki & Ikäheimo (2009) ponderam que os benefícios da adoção das normas internacionais de contabilidade se estendem à integração da contabilidade financeira com a gerencial, por meio dos sistemas de informações contábeis. Influencia também na aproximação de órgãos da organização, como a controladoria, já que o *controller* tem como principal papel nas organizações o de transmitir as informações úteis aos gestores, em conformidade com as mudanças trazidas pela adoção das normas internacionais de contabilidade.

Nesse contexto, destaca-se que, independente de a controladoria ser considerada um órgão de linha ou *staff*, a função do *controller* foi modificada com a adoção das IFRS. Todavia neste estudo considera-se que o processo de normatização contábil internacional fez com que predominasse a função de *staff*, principalmente nas empresas de capital aberto, tendo em vista a adequação interna e transmissão de informações para o nível hierárquico mais alto das empresas.

2.2 Processo de convergência contábil e integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial

A transição da contabilidade para uma disciplina ou um setor divergente dentro das empresas é explicada por Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) como a era da contabilidade divergente, resultante da separação entre a contabilidade financeira e a gerencial, no contra-argumento de que apenas uma única contabilidade deve existir. A contabilidade denominada convergente é caracterizada pela resolução de conflitos entre diferentes elementos. Considera-se que esse fato seja decorrente da tendência das áreas internas das empresas atuar de forma integrada, uma vez que seus processos são interdependentes.

As mudanças no ambiente empresarial e na natureza das operações dos negócios têm orientado cada vez mais as empresas para uma perspectiva de futuro. Isso estabeleceu novos requisitos para a contabilidade gerencial, levando-a ao uso de informações contábeis, incluindo as medidas não financeiras (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Essa expectativa se verifica de modo semelhante no processo de convergência contábil, tendo em vista que este é considerado o principal agente contingencial causador dessas mudanças.

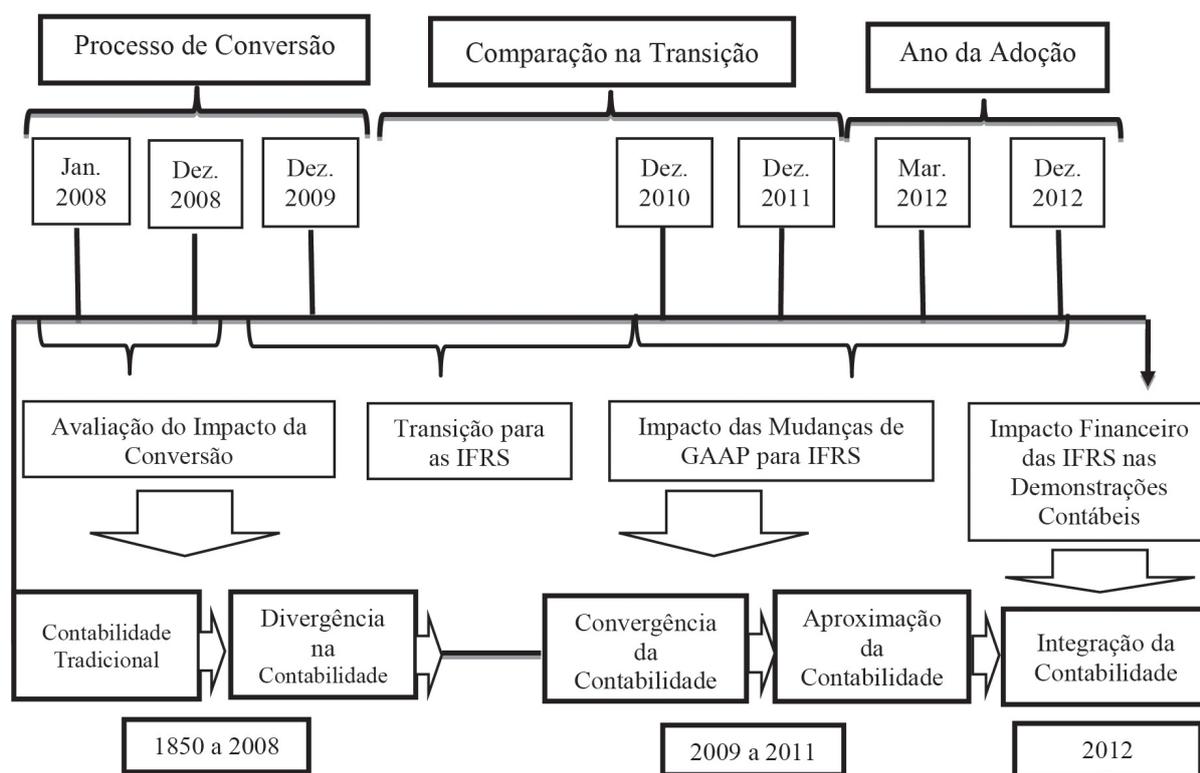
Antes do processo de convergência contábil, autores já defendiam a ligação ou mesmo a integração entre os sistemas de contabilidade financeira e gerencial. Stolowy e Touron (1998) já comentavam sobre a relevância de uma contabilidade integrada nas organizações, devido ao seu duplo impacto, em termos de informação e de mudanças no processo de gestão dos negócios. Procházka e Ilinitchi (2009) argumenta que sempre houve ligação entre as duas contabilidades, mesmo que em nível baixo de integração.

Hemmer e Labro (2008) afirmam que os sistemas de contabilidade financeira e gerencial são dependentes entre si. Stolowy e Touron (1998) aduzem que a integração dos sistemas de informações das contabilidades significa que a contabilidade se tornaria útil para a tomada de decisões, que auxiliaria na gestão dos negócios das organizações em longo prazo. Hemmer e Labro (2008) afirmam que isso se verifica por meio da existência de conexões entre as variáveis endógenas, bem como nos relatórios, tendo influência na qualidade das informações geradas pelo sistema de informação, nas quais o gestor pode basear suas decisões.

Ressalta-se que diversos fatores similares são apontados como favoráveis para promover mudanças nos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, destacados por autores como Stolowy e Touron (1998), Hemmer e Labro (2008), Taipaleenmäki & Ikäheimo (2009), Angelkort & Weißenberger (2011). Por exemplo, Stolowy e Touron (1998) apresentam vários argumentos para a integração dos sistemas, como a eliminação do trabalho de reconciliação das informações e o cálculo dos fluxos de caixa em tempo real.

Diversas são as ponderações sobre as vantagens trazidas às empresas e aos usuários das informações de relatórios contábil-financeiros a partir da integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial. Angelkort & Weißenberger (2011) ponderam que os registros da contabilidade financeira são utilizados como o principal banco de dados para as técnicas da contabilidade gerencial, como, por exemplo, o custeio de produtos, a elaboração e acompanhamento do orçamento, a elaboração de relatórios e a avaliação de desempenho.

Em vista da relação e influência do processo de convergência contábil com os sistemas de contabilidade financeira e gerencial, apresenta-se na Figura 2 a evolução histórica da transição de *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) para IFRS, paralelamente à transição da contabilidade separada para a contabilidade integrada.



Fonte: Elaborada com base em KPMG (2008) e Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009)

Figura 2. Marcos da transição para as IFRS e da integração das contabilidades financeira e gerencial

Observa-se na Figura 2 que, antes de 1850, existia uma contabilidade tradicional, atuando para todos os fins, utilizando-se do método das partidas dobradas, momento em que não havia sinais de divergências (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Edwards (1989), citado por Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), comenta que a reestruturação da contabilidade financeira ocorreu na década de 1850, atendendo às expectativas de investidores externos. Nesse contexto, têm-se mudanças paradigmáticas na disciplina/setor contábil, em que a era da contabilidade integrada representa uma nova proposição (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009).

Em países como a França, a integração da contabilidade financeira com a gerencial já era uma prática estabelecida nas grandes corporações desde a década de 1980, embora isso não ocorresse em pequenas e médias empresas (Stolowy & Touron, 1998). Para Gilio (2011), isso se deve, parcialmente, ao fato de que ambas as contabilidades, gerencial e financeira, empregam elementos similares oriundos dos referenciais conceituais da última, mas a essência econômica sempre foi a premissa da contabilidade gerencial para a tomada de decisão dos usuários internos.

A integração das contabilidades financeira e gerencial pode gerar custos, advindos da implementação e manutenção dos sistemas de informações contábeis, mesmo que estes sejam integrados em certa medida ou não totalmente. É necessário considerar que a integração dos sistemas implica mudanças, não apenas de *software* ou módulos de sistemas e de tecnologia da informação, mas também de conceitos no que diz respeito aos aspectos conceituais e teóricos da contabilidade financeira e gerencial (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Mudanças na base de cálculo, do custo histórico para o valor justo, foi um dos motivos da integração das contabilidades após o processo de convergência contábil internacional (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009).

Nesse contexto, deve ser levada em consideração a necessidade de investimentos adicionais em tecnologia da informação, na qual se destaca o sistema de informações contábeis utilizado pela empresa

(Meter, 2006). Além disso, os registros da contabilidade financeira são utilizados como o principal banco de dados para as técnicas da contabilidade gerencial, como, por exemplo, o custeio de produtos, a elaboração e acompanhamento do orçamento, elaboração de relatórios e a avaliação de desempenho (Angelkort & Weißenberger, 2011).

Embora o processo de convergência contábil tenha uma base econômica, oriunda da contabilidade financeira, entende-se que esse processo de mudança não se restringe aos aspectos financeiros, relacionados aos usuários externos e demonstrações contábeis, mas também aos processos, relatórios e usuários internos. Procházka e Ilinitchi (2009) destaca que, embora as IFRS se destinem principalmente para usuários externos e que os relatórios para usuários internos estejam além desse escopo, a função da contabilidade como um sistema de registro é o fornecimento de informações úteis para diferentes usuários.

Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) argumentam que alguns elementos podem compor tanto a contabilidade financeira como a gerencial, entre eles: normas internacionais de contabilidade, relatórios discricionários, medição de desempenho, preço de transferência, análise de concorrentes, além de aspectos comportamentais, incluindo processos de contabilidade, papel dos auditores, sistemas de incentivos, controle de redes de empresas, conselhos de empresas, entre outros. Nesse contexto, entende-se que os diversos elementos que são próprios da contabilidade financeira, ou vice-versa, convergem entre si com a influência de fatores tecnológicos.

O processo de convergência contábil trouxe mudanças para os sistemas de informações das contabilidades financeira e gerencial, seja nos aspectos de técnicas e tecnologias ou em comportamentos (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009), com tendências de desenvolvimento similares. Horngren, Foster e Datar (2000) e Horngren, Sundem e Stratton (2004) afirmam que os sistemas de informações destinados às contabilidades financeira e gerencial sofreram modificações em função de fatores externos e internos, deixando de serem duais. Esses autores não consideram o tipo de sistema contábil utilizado um elemento distinto entre as contabilidades, o que denota a possibilidade de aproximação ou interação dos sistemas contábeis.

McManus (2009) expõe que a integração dos sistemas nas empresas com outros projetos e aspectos permitirá que estas planejem sinergias entre a conversão e constante adaptação às normas vigentes com as demais atividades e trabalhos diários. Nesse contexto, o sistema integrado deve atender tanto aos usuários internos como externos da contabilidade, em virtude da utilidade da informação contábil para ambos os grupos. Uma importante vantagem dessa integração é caracterizada pela visão unificada da situação da empresa, que é essencial às empresas de capital aberto, em que é necessário estabelecer conexões claras entre os objetivos dos investidores e as informações da contabilidade gerencial (Angelkort & Weißenberger, 2011).

Perez, Ramalho, Misawa, Mattos e Souza (2008) ressaltam que os sistemas de informações integrados contribuem para a melhoria da qualidade da informação contábil. Tendo em vista que a informação contábil advém de um sistema integrado de informações contábeis, e está associado à qualidade dessa informação. A consequência disso é que o valor das informações está associado à diferença dos benefícios e custos de seu uso (Meter, 2006). Toigo e Nascimento (2008, p. 91) aduzem que o sistema de informações contábeis integrado agrega alguns benefícios para as empresas em uma avaliação qualitativa: “[...] aumento do nível de comunicação, respostas rápidas às mudanças de mercado e influência da concorrência, flexibilidade no atendimento aos clientes, minimização dos custos e períodos para lançamento de novos produtos [...]”.

O recente desenvolvimento da tecnologia da informação, segundo Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), é considerado um dos promotores do processo de convergência e da integração das contabilidades financeira e a gerencial. O sistema de informação considera que uma entrada é representada por dados financeiros, em paralelo a uma saída que resulta em informações contábeis que são utilizadas na tomada de decisões. Nesse sentido, a adoção das IFRS trouxe mudanças ao processo, à medida que tende a melhorar a qualidade da informação contábil, que tem sua origem nas saídas de informações geradas por um sistema de informações integrado.

Meter (2006) argumenta que a integração dos sistemas de informação contábil pode auxiliar na melhoria da qualidade das decisões nos negócios. As IFRS são um desses elementos de apoio, bem como são motivadores das mudanças. Assim, as IFRS são consideradas úteis não apenas aos usuários internos, mas também à comunicação interna e, conseqüentemente, ao controle e tomada de decisões dos gestores (Procházka & Ilinitchi, 2009).

Para Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), podem-se considerar os seguintes elementos de mudanças com a integração dos sistemas de ambas as contabilidades: a) técnica e tecnologia - normas internacionais, relatórios discricionários, medição de desempenho, preços de transferência, análise de concorrentes; e b) comportamento - processos de contabilidade, papel dos auditores, sistemas de incentivos, controle de redes de empresas e risco. Alguns desses itens possuem maior proximidade da contabilidade financeira e outros da contabilidade gerencial, embora sofram globalmente influência do processo de convergência contábil.

Desse modo, investiga-se muito além dos resultados de sistemas integrados. É preciso que ocorra não apenas a aproximação em determinados aspectos de setores isolados, mas que haja integração conceitual e prática entre as contabilidades financeira e gerencial. Dessa forma, os princípios das IFRS são incorporados, em certa medida, nos sistemas de informação, e as informações baseadas na nova normatização passam a ser interessantes para diferentes usuários.

3. Procedimentos metodológicos da pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, uma vez que se buscou verificar o nível de integração dos sistemas da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial em empresas. A pesquisa foi realizada por meio de levantamento, pautada em um questionário enviado a um ator integrante das empresas selecionadas, e a abordagem do problema teve conotação quantitativa.

3.1 Hipóteses da pesquisa

Para a definição das hipóteses da pesquisa, tem-se como premissa que as informações da contabilidade gerencial são fornecidas e utilizadas com maior agilidade, por meio do uso de um sistema contábil integrado (Angelkort & Weißenberger, 2011). Assim, tanto a contabilidade financeira como a gerencial, são vistas como parte de um sistema integrado, sob uma perspectiva financeira. Nessa perspectiva, os *controllers* assumem nas suas atividades diárias a coresponsabilidade das informações financeiras juntamente com o contador, além dos papéis relacionados ao suporte gerencial, no auxílio à tomada de decisões. Pressupõe-se que as informações das contabilidades financeira e gerencial, quando integradas, oferecem suporte adequado para que os *controllers* forneçam informações mais consistentes aos gestores.

Assume-se ainda que os gestores, nas suas atividades diárias, preferem utilizar a linguagem financeira interna fornecida pelos *controllers*, para manter a consistência com as informações da contabilidade financeira usada para comunicações externas, por exemplo, com investidores. Isso implica que os *controllers* e os contadores não só possuam uma compreensão semelhante do desempenho operacional e estratégico do negócio, mas que tanto os relatórios internos e externos como os indicadores-chave de desempenho financeiro proporcionem um quadro consistente sobre a situação da empresa (Angelkort & Weißenberger, 2011).

Tanto as informações baseadas na contabilidade financeira como aquelas baseadas na contabilidade gerencial são suscetíveis à verificações. Desse modo, o orçamento, os relatórios internos, os indicadores de desempenho financeiro, entre outros, devem ser baseados nos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPCs). Angelkort e Weißenberger (2011) enfatizam que a integração de sistemas contábeis não conduz à perda de relevância das informações da contabilidade gerencial, devido ao fato de as IFRS serem adequadas também aos propósitos do controle interno. Com o alinhamento das contabilidades financeira e gerencial, entende-se que a utilização de uma mesma base de dados pode eliminar a sobreposição existente entre ambas.

Como os dados da contabilidade gerencial são sujeitos a menos normas de conformidade e verificações, quaisquer inconsistências interpretadas como erros ou valores incorretos provavelmente serão atribuídos ao sistema gerencial, ou seja, ao papel dos *controllers*, e não aos registros financeiros. Isso levaria a um julgamento negativo crescente sobre a qualidade do serviço prestado pela controladoria (Angelkort & Weissenberger, 2011). Por outro lado, se as informações da contabilidade gerencial fornecidas pelos *controllers* são consistentes com os relatórios financeiros, haveria um julgamento gerencial mais positivo sobre a qualidade dos serviços prestados pela controladoria (Angelkort & Weissenberger, 2011). Nessa perspectiva, elaborou-se a seguinte hipótese:

H₁: O nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial está correlacionado positivamente com a Consistência da Linguagem Financeira (CLF) em decorrência do processo de convergência contábil.

Joseph *et al.* (1996) e Angelkort e Weissenberger (2011) defendem a ideia de que os sistemas de informações para a publicação das demonstrações financeiras e os sistemas de contabilidade interna devem ser integrados. Assim, considera-se, similarmente ao estudo de Angelkort e Weibenberger (2011), que a utilização pelos *controllers* de um sistema de informações integrado conduziria à transmissão de informações mais confiáveis, com maior agilidade e, conseqüentemente, levaria à uma satisfação gerencial em relação aos serviços prestados pelos *controllers*. Com base nesses argumentos, tem-se a hipótese que segue:

H₂: O nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial está correlacionado positivamente com a Qualidade dos Serviços Prestados pela controladoria (QSP) em decorrência do processo de convergência contábil.

No que concerne ao impacto dos *controllers* na tomada de decisão, cabe destacar que o impacto nas decisões gerenciais recai sobre o resultado, ou seja, o grau em que os serviços da controladoria realmente são úteis para a administração (Angelkort & Weibenberger, 2011). De acordo com Angelkort e Weibenberger (2011, p. 12), “nos níveis mais altos da hierarquia, estas decisões compreendem os elementos de tomada de decisão (abstraindo-se de problemas administrativos) e para os níveis mais baixos da hierarquia, os elementos influenciadores de decisão (configurando a estrutura de decisão)”. Nesse sentido, formulou-se a hipótese a seguir apresentada:

H₃: O nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial está correlacionado positivamente com o Nível de Decisões Gerenciais (NDG) em decorrência do processo de convergência contábil.

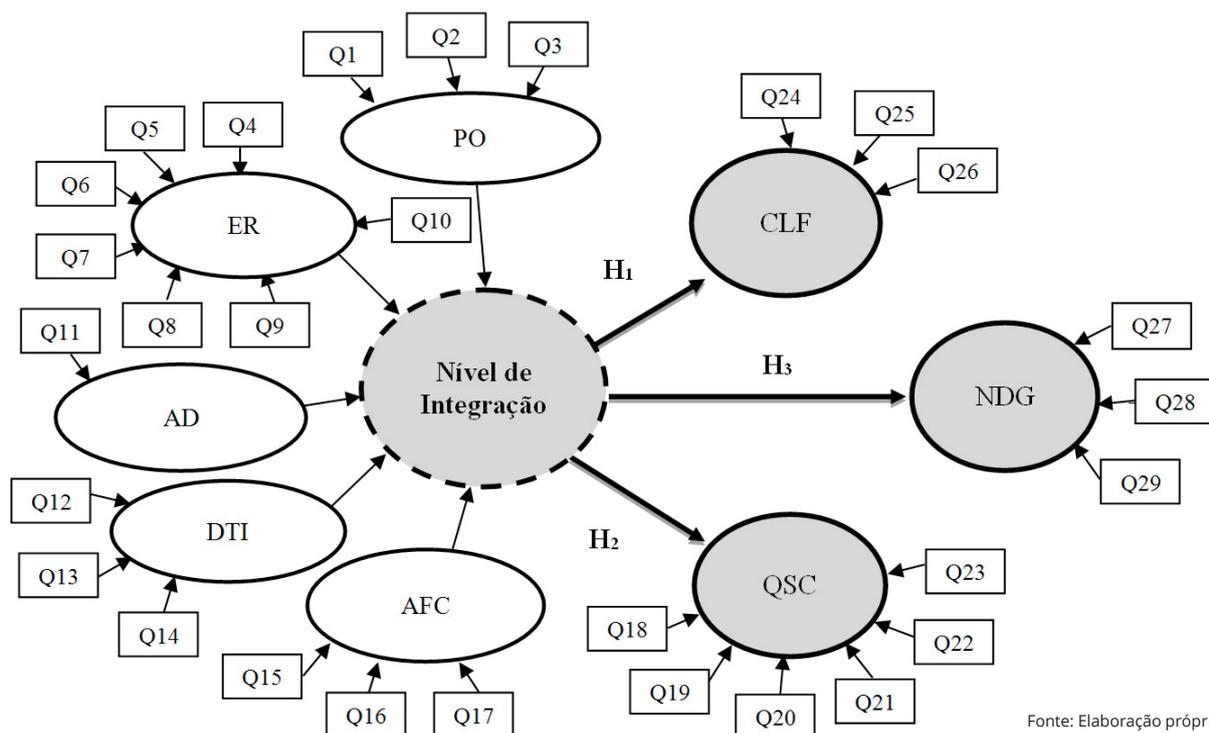
A eficácia da controladoria depende da combinação da prestação de serviços de alta qualidade e do alto impacto no resultado, pois isso contribui para que o objetivo da função de controle seja alcançado. Assim, a função de controle do órgão controladoria consiste em fornecer controles sobre o resultado financeiro para operacionalizar o sistema de controle gerencial da empresa (Angelkort & Weibenberger, 2011).

3.2 Variáveis da pesquisa

A variável latente, denominada nível de integração contábil, foi verificada por meio da média das pontuações dos itens subjacentes e busca expor em que medida os sistemas de contabilidade financeira e gerencial, adotados pelos *controllers*, estão sendo utilizados de forma integrada nas empresas brasileiras pesquisadas. As variáveis secundárias, que formam a variável latente, são: planejamento e orçamento, elaboração de relatórios, avaliação do desempenho, *design* da tecnologia de informação contábil, administração da função de controle.

Essas variáveis foram escolhidas por Angelkort e Weibenberger (2011) por serem apontadas na literatura como elementos relacionados às tarefas-chave do *controller*, além de serem elementos internos que possibilitam realizar conexões entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial em cada atividade. No presente estudo, consideraram-se as mesmas atividades para os *controllers*.

As variáveis explanatórias compreenderam: consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da controladoria e nível de influência da controladoria nas decisões gerenciais. Na Figura 3, apresenta-se o desenho com o número de questões do instrumento de pesquisa e as respectivas variáveis explanatórias, tomando-se como escopo o exposto no estudo de Angelkort e Weibenberger (2011).



Legenda: NIC: Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial; CLF: Consistência da Linguagem Financeira; QSC: Qualidade dos Serviços Prestados pela controladoria; NDG: Nível de Decisões Gerenciais; PO: Planejamento e Orçamento; ER: Elaboração de Relatórios; AD: Avaliação de Desempenho; DTI: Designer da tecnologia da informação; e AFC: Administração da Função de Controle.

Figura 3. Desenho das relações das variáveis, variáveis explanatórias e perguntas do instrumento de pesquisa

A variável explanatória “consistência da linguagem financeira” (CLF) reflete o grau com que as informações fornecidas pelas contabilidades financeira e gerencial são percebidas como coerentes e consistentes pela administração (Angelkort & Weibenberger, 2011). Isso decorre do fato de que a informação contábil é uma linguagem de comunicação empresarial. Essa variável é composta por três questões, baseadas no estudo de Angelkort e Weibenberger (2011).

A variável explanatória “qualidade dos serviços da controladoria” (QSC) avalia a qualidade dos serviços do órgão controladoria em termos de escopo, cumprimento de prazos ou exatidão, percebidos pela administração. Essa variável é composta por cinco questões baseadas no estudo de Bauer (2002) e uma questão no estudo de Angelkort e Weibenberger (2011).

A variável explanatória denominada “nível de influência da controladoria nas decisões gerenciais” (NDG) representa o resultado dos esforços dos *controllers*, que reflete a influência da controladoria nos processos organizacionais de tomada de decisão e controle nos níveis mais altos da hierarquia, sob o ponto de vista da administração. Essa variável é composta por três indicadores, analisados no estudo de Spillecke (2006).

Na Figura 4, expõem-se as variáveis explanatórias da pesquisa e as respectivas categorias.

Variáveis explanatórias	Categorias
Consistência da Linguagem Financeira (CLF)	Entendimento sobre o desempenho do negócio
	Consistência da informação fornecida pelo <i>controller</i>
	Visão consistente do negócio
Qualidade dos Serviços da Controladoria (QSC)	Abrangência dos relatórios gerenciais
	Abrangência do sistema de informações
	Precisão da informação fornecida pelo <i>controller</i>
	Atualidade da informação fornecida
	Métodos e técnicas fornecidas pelos <i>controllers</i>
Nível de influência da controladoria nas Decisões Gerenciais (NDG)	Poder explicativo dos relatórios gerenciais
	Papel do <i>controller</i> na tomada de decisões
	Valorização das atividades do <i>controller</i>
	Influência do <i>controller</i> nas decisões gerenciais

Fonte: Elaborado com base em Angelkort e Weibenberger (2011)

Figura 4. Categorias que compõem as variáveis explanatórias da pesquisa

Nota-se na Figura 4 que, embora as variáveis sejam distintas para se atender a objetivos comuns, essas possuem diferentes focos. Além disso, pretende-se observar comportamentos similares no que se refere à qualidade percebida pelos respondentes, bem como se ocorreram alterações destas no período anterior ao processo de convergência (2004 a 2007) e durante o processo de convergência contábil (2008 a 2011).

As variáveis “consistência da linguagem financeira” e “qualidade dos serviços da controladoria” estão suportadas, respectivamente, pelas hipóteses H_1 e H_2 . Espera-se, uma relação positiva entre a variável NIC e a CLF, tanto no período anterior como durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, na controladoria das empresas; e a NIC e a QSC, tanto no período anterior como durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, na controladoria das empresas. Já a variável NDG corresponde à hipótese H_3 , e espera-se uma relação positiva entre a variável NIC e a NDG no período analisado.

3.3 População e amostra

A pesquisa de levantamento teve como população inicial as 500 maiores empresas, considerando o total de vendas, listadas como as Melhores e Maiores na Revista Exame, edição 2011. Dessas, foi possível identificar o endereço eletrônico de 275 empresas, para as quais se encaminhou o instrumento de pesquisa. A amostra da pesquisa foi composta pelas que tiveram disposição para responder ao instrumento de pesquisa, totalizando 32 respondentes. Optou-se por encaminhar o questionário a um ator integrante das empresas selecionadas, caracterizado como *controller*. A escolha se deve ao fato de que esse profissional possui tarefas e informações, tanto de fontes financeiras como gerenciais.

3.4 Forma de análise dos dados

Para a análise dos dados da pesquisa, aplicou-se o teste de médias emparelhadas das variáveis que compõem a variável dependente (NIC), e demais variáveis explanatórias, correspondente ao período anterior e posterior ao processo de convergência contábil. Em seguida averiguou-se a correlação entre as variáveis explanatórias Consistência da Linguagem Financeira (CLF), Qualidade dos Serviços da Controladoria (QSP) e Nível de influência da controladoria nas Decisões Gerenciais (NDG).

Cabe ressaltar a existência de limitações inerentes à estratégia adotada na presente pesquisa. Destaca-se em relação à construção teórica, a incipiência de pesquisas abordando as variáveis processo de convergência contábil e integração dos sistemas de informações da contabilidade financeira e gerencial sob uma visão unificada, bem como a escolha das variáveis explanatórias. Sob o aspecto metodológico, considera-se o tamanho da amostra analisada, o período relativo à coleta dos dados, bem como o tipo de técnica estatística empregada.

Em relação à técnica estatística empregada, depreende-se que a técnica de médias emparelhadas permitiu analisar uma mesma população com percepções diferentes em períodos distintos, com a comparação de médias de respostas em relação ao processo de convergência contábil, tido neste estudo como o marco principal. Desse modo, tem-se um resultado com o grau das percepções por meio das diferenças de médias desses períodos.

4. Análise dos resultados

4.1 Estatísticas Descritivas

Na Tabela 1 faz-se a descrição da ocupação profissional dos respondentes da pesquisa, por meio de estatística descritiva.

Tabela 1

Ocupação profissional dos respondentes

Ocupação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
<i>Controller</i>	20	63%
Contador	8	25%
Outra Área	4	13%
Total	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se, na Tabela 1, que do total de 32 participantes da pesquisa, 63% são *controllers*, seguido de 25% de contadores e 13% de profissionais de outras áreas. O *controller* representa o profissional que possui uma visão geral da organização e das mudanças nas empresas. Desse modo, considera-se a sua percepção imparcial, quando se busca verificar a integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, na medida em que este se utiliza de informações financeiras e gerenciais na execução de suas atividades diárias.

Por sua vez, o contador apresenta uma visão financeira dessas mudanças, devido ao fato de suas atividades estarem mais ligadas à contabilidade financeira. Nesse sentido, cabe ressaltar que tanto o *controller* quanto o contador são agentes envolvidos no processo de implementação das normas internacionais de contabilidade nas empresas, e precisam desenvolver suas atividades visando ao cumprimento de exigências legais e de fatores contingenciais.

4.2 Estatísticas Emparelhadas

Apresenta-se na Tabela 2 a estatística com o teste de médias com amostras emparelhadas das variáveis explanatórias e dependente, relacionadas entre si, e as estatísticas descritivas da variável dependente nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial (NIC). Além disso, evidencia-se o teste de médias, que compara as respostas antes e durante o processo de convergência contábil.

Tabela 2

Estatísticas emparelhadas da amostra (n = 32)

	Média	Desvio Padrão	Erro Médio
PO_2007	2,7708	,80071	,14155
PO_2011	3,7708	,83575	,14774
ER_2007	3,0223	,37728	,06669
ER_2011	3,3884	,26722	,04724
AD_2007	2,7188	1,39664	,24689
AD_2011	3,6875	1,22967	,21738
DTI_2007	3,3854	,79924	,14129
DTI_2011	3,7708	,74985	,13256
AFC_2007	4,0729	,59709	,10555
AFC_2011	4,4271	,46555	,08230
NIC_2007	3,1940	,50554	,08937
NIC_2011	3,8089	,47759	,08443
CLF_2007	3,4583	,73689	,13027
CLF_2011	3,9896	,71584	,12654
NDG_2007	3,6823	,69992	,12373
NDG_2011	4,1510	,61980	,10957
QSC_2007	3,8333	,58045	,10261
QSC_2011	4,4375	,50402	,08910

*p < ,05.

Legenda: NIC: Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial; CLF: Consistência da Linguagem Financeira; QSC: Qualidade dos Serviços Prestados pela controladoria; NDG: Nível de Decisões Gerenciais; PO: Planejamento e Orçamento; ER: Elaboração de Relatórios; AD: Avaliação de Desempenho; DTI: Designer da tecnologia da informação; e AFC: Administração da Função de Controle.

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 2, que todas as variáveis apresentaram médias superiores no ano de 2011 em comparação ao ano de 2007, com destaque para as variáveis *QSC_2011* (4,4375), *AFC_2011* (4,4271) e *NDG_2011* (4,1510). Esses resultados indicam que o processo de convergência contábil está associado à melhoria dos serviços prestados pela controladoria, na percepção dos respondentes.

Nota-se ainda que a variável NIC apresentou uma média superior no ano de 2007 (3,1940) em relação ao ano de 2011 (3,8089). Essa diferença aponta que, durante o processo de convergência às IFRS, o grau de concordância dos respondentes quanto ao nível de integração apresenta-se mais elevado.

De acordo com os dados apresentados, a média de respostas das observações quanto ao nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial antes do processo de convergência é igual a 3,19 graus de concordância, com um desvio padrão de 0,50, o que indica que nesse período não se tem uma dispersão considerável nos graus de concordância entre as respostas do levantamento. Durante o processo de convergência, a média de respostas é igual a 3,80 graus de concordância com um desvio padrão de 0,47, indicando que nesse período também não se tem uma dispersão considerável de graus de concordância entre as respostas.

O teste de médias com dados emparelhados mostra que estatisticamente existem diferenças a um nível de significância de 5%, entre a média de graus de concordância antes e durante o processo de convergência no que diz respeito ao nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial. Esse resultado, *a priori*, sugere que o nível de integração entre os sistemas de contabilidade financeira e gerencial foi maior durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do que no período anterior.

As variáveis “qualidade dos serviços da controladoria”, “consistência da linguagem financeira” e “nível de influência da controladoria nas decisões gerenciais” apresentaram médias maiores em termos de graus de concordância, para o período durante o processo de convergência.

Para a variável Consistência da Linguagem Financeira (CLF), o teste de médias com dados emparelhados mostra que estatisticamente existem diferenças a um nível de significância de 1% entre a média de graus de concordância antes e durante o processo de convergência. Esse resultado, *a priori*, sugere que o nível de integração entre os sistemas de contabilidade financeira e gerencial pode ser elevado, especialmente, em função da consistência da linguagem financeira durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Em relação à variável Qualidade dos Serviços da Controladoria (QSC), o teste de médias evidencia que estatisticamente existem diferenças a um nível de significância de 1%, entre as médias de graus de concordância antes e durante o processo de convergência. Esse resultado, *a priori*, sugere que o nível de integração entre os sistemas de contabilidade financeira e gerencial pode ser elevado, especialmente, em função da qualidade dos serviços prestados pela controladoria durante o processo de convergência contábil.

No que concerne à variável Nível de Decisões Gerenciais (NDG), o teste de médias com dados emparelhados evidencia que estatisticamente existem diferenças a um nível de significância de 5% entre as médias de graus de concordância antes e durante o processo de convergência. Esse resultado, *a priori*, sugere que o nível de integração entre os sistemas de contabilidade financeira e gerencial pode ser elevado em função do nível de decisões gerenciais durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Na Tabela 3, apresentam-se as correlações entre as médias emparelhadas da variável dependente e demais variáveis explanatórias no período antes e durante o processo de convergência contábil.

Tabela 3

Correlações emparelhadas da amostra (n = 32)

	Coeficientes de Correlação
PO_2007 x PO_2011	,722*
ER_2007 x ER_2011	,551*
AD_2007 x AD_2011	,454*
DTI_2007 x DTI_2011	,750*
AFC_2007 x AFC_2011	,813*
NIC_2007 x NIC_2011	,577*
CLF_2007 x CLF_2011	,750*
NDG_2007 x NDG_2011	,806*
QSC_2007 x QSC_2011	,478*

*p < ,05.

Legenda: NIC: Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial; CLF: Consistência da Linguagem Financeira; QSC: Qualidade dos Serviços Prestados pela controladoria; NDG: Nível de Decisões Gerenciais; PO: Planejamento e Orçamento; ER: Elaboração de Relatórios; AD: Avaliação de Desempenho; DTI: Designer da tecnologia da informação; e AFC: Administração da Função de Controle.

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se, na Tabela 3, que as correlações emparelhadas das variáveis são positivas e estatisticamente significativas a um nível de significância de 5%. Cabe ressaltar que na subvariável AFC encontrou-se a correlação mais forte (0,813*), enquanto a variável QSC apresentou a correlação mais fraca (0,478*). Já a variável dependente, nível de integração dos sistemas contábeis, assume uma correlação moderada (0,577*).

Esse resultado sugere que já existia um nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial antes do processo de convergência contábil, e que durante esse período (2011) passou a ser mais forte, de acordo com a percepção dos respondentes.

Na Tabela 4, apresentam-se as diferenças de médias das variáveis analisadas no período antes e durante o processo de convergência contábil.

Tabela 4

Teste emparelhado da amostra (n=32)

	Diferenças Emparelhadas					t
	Média	Desvio Padrão	Erro Médio	Intervalo de Confiança de 95%		
				Inferior	Superior	
PO_2007 x PO_2011	-1,00000	,61054	,10793	-1,22012	-,77988	-9,265*
ER_2007 x ER_2011	-,36607	,32034	,05663	-,48157	-,25058	-6,464*
AD_2007 x AD_2011	-,96875	1,37921	,24381	-1,46601	-,47149	-3,973*
DTI_2007 x TI_2011	-,38542	,54942	,09712	-,58350	-,18733	-3,968*
AFC_2007 x FC_2011	-,35417	,34845	,06160	-,47980	-,22854	-5,750*
NIC_2007 x NIC_2011	-,61488	,45287	,08006	-,77816	-,45161	-7,681*
CLF_2007 x CLF_2011	-,53125	,51403	,09087	-,71658	-,34592	-5,846*
NDG_2007 x NDG_2011	-,46875	,41787	,07387	-,61941	-,31809	-6,346*
QSC_2007 x QSC_2011	-,60417	,55801	,09864	-,80535	-,40298	-6,125*

*p < ,05.

Legenda: NIC: Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial; CLF: Consistência da Linguagem Financeira; QSC: Qualidade dos Serviços Prestados pela controladoria; NDG: Nível de Decisões Gerenciais; PO: Planejamento e Orçamento; ER: Elaboração de Relatórios; AD: Avaliação de Desempenho; DTI: Designer da tecnologia da informação; e AFC: Administração da Função de Controle.

Fonte: Dados da pesquisa

Para analisar o período anterior e posterior ao processo de convergência contábil, utilizou-se o teste *t*, o qual demonstra que na amostra pesquisada existem diferenças significativas de médias entre as variáveis nos períodos antes do processo de convergência contábil (2007) e durante o processo (2011). As variáveis PO (- 1,00000), AD (- ,96875) e NIC (- ,61488) foram as que apresentaram diferenças de médias emparelhadas mais altas, conforme Tabela 4. Nesse sentido, infere-se que o processo de convergência contábil pode ter favorecido a percepção dos respondentes em relação ao aumento do nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, em comparação ao período anterior a esse processo.

As mudanças trazidas pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, que modificaram tanto aspectos de aplicações conceituais como funcionais nos sistemas contábeis, indicaram incremento no nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial das empresas pesquisadas. Esses resultados estão em consonância com as pesquisas realizadas por Angelkort, Sandt e Weißenberger (2008), Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Angelkort e Weißenberger (2011), Gilio (2011) e Almeida (2011) no que concerne ao incremento no nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial.

Com os resultados da análise das variáveis investigadas, vislumbra-se uma situação futura favorável para a integração das contabilidades financeira e gerencial nessas organizações devido às mudanças trazidas pelo processo de convergência às IFRS. Possivelmente essa situação tornar-se-á permanente com o término do processo de convergência às IFRS, no contexto brasileiro, a partir do exercício de 2012. Isso se deve ao fato de essa situação ser entendida como irreversível e que pode trazer consequências positivas às empresas.

A Tabela 5 apresenta a correlação de *Spearman* das variáveis, que foi realizada a partir das diferenças de médias apresentadas na Tabela 4.

Tabela 5

Correlação de Spearman das variáveis

	NIC	CLF	NDG	QSC
NIC	1,000	,264	,713**	,657**
CLF	,264	1,000	,146	,054
NDG	,713**	,146	1,000	,771**
QSC	,657**	,054	,771**	1,000

** $p < 1\%$.

Legenda: NIC: Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial; CLF: Consistência da Linguagem Financeira; QSC: Qualidade dos Serviços Prestados pela controladoria; NDG: Nível de Decisões Gerenciais.

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se, na Tabela 5, que as correlações entre o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial e as variáveis consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da controladoria e nível de influência da controladoria nas decisões gerenciais, antes do período de convergência às normas internacionais de contabilidade, na controladoria das empresas pesquisadas, são positivas e moderadas a um nível de significância de 1%. Todavia, constata-se que há uma correlação maior entre a variável nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial e o nível de decisões gerenciais.

Nota-se ainda que as correlações entre o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial e as variáveis consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da controladoria e grau de influência da controladoria nas decisões, no período de convergência às normas internacionais de contabilidade, na controladoria das empresas pesquisadas, também é positivo e moderado. Dessa forma, não se rejeita as hipóteses de pesquisa H_1 , H_2 e H_3 .

5. Conclusões

Este estudo teve por objetivo verificar o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial em decorrência do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e da efetividade da controladoria em empresas brasileiras. Na análise dos resultados, verificou-se que, do total de 32 empresas participantes da pesquisa, em 63% delas o respondente foi o *controller*. Supõe-se que esse profissional possa contribuir no deslinde das questões formuladas na pesquisa, pela sua visão geral da organização, das mudanças a que a empresa está sujeita e do seu entendimento relativo aos sistemas de contabilidade financeira e gerencial.

Nas estatísticas descritivas, relativas ao nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, realizou-se o teste de comparação de médias do período anterior e durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Os resultados revelaram que o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial apresentou-se maior durante o processo de convergência contábil. Esses resultados estão em linha com o preconizado por Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009), Angelkort e Weissenberger (2011).

A estatística descritiva de cada uma das variáveis explanatórias e o teste de comparação de médias antes e durante o processo de convergência contábil sugere, *a priori*, que o nível de integração entre os sistemas de contabilidade financeira e gerencial se elevou em função dessas três variáveis durante o

processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, embora em graus diferentes. As variáveis “qualidade dos serviços da controladoria”, “consistência da linguagem financeira” e “nível de decisões gerenciais” apresentaram média maior em termos de graus de concordância para o período durante o processo de convergência.

Na correlação realizada entre as variáveis no período anterior e durante o processo de convergência contábil, verificou-se que a correlação entre a variável “nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial” e as demais variáveis explanatórias (consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da controladoria e nível de decisões gerenciais) foi positiva e moderada.

Nas estatísticas inferenciais foi realizada a estimação final da relação entre a percepção dos respondentes quanto a cada uma das variáveis explanatórias e ao nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial. No que concerne às variáveis explanatórias, verificou-se que a consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da controladoria e nível de influência nas decisões gerenciais influenciam positivamente o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, antes e durante o processo de convergência contábil. Assim, as hipóteses de pesquisa H_1 , H_2 , e H_3 não podem ser refutadas.

Além disso, verificou-se que, impulsionado pela consistência da linguagem financeira, qualidade dos serviços da controladoria e nível de influência da controladoria nas decisões gerenciais, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade favoreceu o incremento do nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial, na comparação ao período anterior a esse processo.

Esse resultado coaduna com os achados do estudo de Gilio (2011), no que concerne à aproximação entre as contabilidades financeira e gerencial com o processo de convergência contábil, embora o autor não tenha relacionado os sistemas de informações de ambas as contabilidades. Nesse sentido, infere-se que a contabilidade passou por um processo de mudança simultaneamente ao processo de convergência contábil, deixando de ser dual e passando para um estágio de maior integração dos sistemas de ambas as contabilidades. Isso se verifica de modo semelhante no contexto internacional, conforme apontado nos estudos de Taipaleenmäki e Ikäheimo (2009) e de Angelkort e Weißenberger (2011).

Depreende-se do exposto, segundo a percepção dos respondentes, que o processo de convergência contábil afetou de forma positiva a consistência da linguagem financeira, a qualidade atribuída aos serviços dos *controllers* e a influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões das empresas pesquisadas. Os resultados também sugerem que o sistema de contabilidade gerencial usado pelos *controllers* é integrado com o sistema de contabilidade financeira dessas empresas.

Possivelmente, os *controllers* assumiram novas atividades e funções em decorrência do processo de convergência contábil, que vai além do desempenho operacional e estratégico do negócio. Nesse sentido, argumenta-se que os *controllers* conseguem fornecer informações mais consistentes e coerentes, e que tais informações são utilizadas pela administração na comunicação empresarial. Assim, provavelmente os gestores, nas suas atividades diárias, utilizam a linguagem financeira interna fornecida pelos *controllers* para manter a consistência com as informações da contabilidade financeira usada para comunicações externas.

Esse resultado denota ainda que a controladoria exerce papel importante no apoio ao gestor no processo de tomada de decisões, nas empresas pesquisadas. O *controller*, por meio de suas atividades, tende a exercer influência nos processos organizacionais de tomada de decisão e controle nos níveis mais altos da hierarquia. Esses resultados coadunam com os encontrados por Angelkort e Weißenberger (2011). Possivelmente, com a adoção das IFRS, essas informações passaram a ser mais integradas, por meio de uma base de dados que gera relatórios mais completos e com maior consistência. Logo, essas informações podem ser utilizadas pela controladoria, na pessoa do *controller*, a fim de transmiti-las aos gestores.

Conclui-se que o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aumentou o nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial nas empresas pesquisadas, bem como a efetividade do órgão controladoria, particularmente, na consistência da linguagem financeira, na qualidade dos serviços da controladoria e na influência dos serviços prestados pelos *controllers* nas decisões dessas empresas.

Em vista das limitações deste estudo, considerando que o processo de convergência ainda não estava totalmente finalizado no contexto brasileiro quando da realização da pesquisa, recomenda-se, quando da realização de investigações futuras no âmbito do processo de convergência contábil, que seja realizada pesquisa similar, com o intuito de verificar se após o ano de 2012 ocorreram alterações no comportamento das variáveis analisadas.

6. Referências

- Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. 2008. Exploiting comparative advantage: a paradigm for value added research in accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 9, pp. 202-215.
- Almeida, D. M. 2011. *Impacto da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras*. 135 f. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Almeida, D. M., & Beuren, I. M. 2011. *Impactos da Implantação das Normas Internacionais de Contabilidade na Controladoria: Um Estudo à Luz da Teoria da Estruturação em uma Empresa Têxtil*. In: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis ANPCONT, Vitória. *Anais... ANPCONT*, 2011. p. 1-17.
- Angelkort, A., & Weißenberger, B. E. 2011. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, 22, pp. 160-180.
- Angelkort, A., Sandt, J., & Weißenberger, B. E. 2008. Controllership under IFRS: Some critical observations from a German-speaking country. *Working Paper*, Universitat Giessen.
- Bauer, M. 2002. *Controllership in Deutschland*. Gabler, Wiesbaden.
- Edwards, J. R. 1989. *A History of Financial Accounting*. Routledge.
- Gilio, L. 2011. *Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileiro às normas IFRS*. 108f. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Hemmer, T., & Labro, E. 2008. On the optimal relation between the properties of managerial and financial reporting systems. *Journal of Accounting Research*, 46(5), pp. 1209-1240.
- Hornngren, C.T., Foster, G., & Datar S. M. 2000. *Cost accounting*. São Paulo: Prentice-Hall.
- Hornngren, C. T., Sundem, G., & Stratton, S. M. 2004. *Contabilidade gerencial*. (12. ed.) São Paulo: Prentice-Hall.
- Joseph, N., Turley, S., Burns, J., Lewis, L., Scapens, R.W., & Southworth, A. 1996. External financial reporting and management information: a survey of U.K. *Management Accountants*. 7, pp. 73-93.
- Lunkes, R. J., & Schnorrenberger, D. 2009. *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Menezes, L. L., & Riccio, E. L. 2005. Relacionamento entre a controladoria e a gestão da informação econômica-financeira na nova economia. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 7(18), pp. 34-50.
- Meter, M. 2006., The integration level of accounting Information systems in the croatian company. *Economic Review*, 57, pp. 7-8.
- Mcmanus, K. J. 2009. *IFRS: implementação das normas internacionais de contabilidade e da Lei nº 11.638 no Brasil- Aspectos práticos e contábeis relevantes*. São Paulo: Quartier Latin.

- Perez, G., Ramalho, K. C., Misawa, L. M., Mattos, R. G., & Souza, V. F. 2008., Fatores determinantes do uso de módulos contábeis em sistemas de gestão integrada. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 2(1), pp. 93-110.
- Procházka, D., & Ilinitchi, C. 2009. Adoption of IFRS and its impact on the financial and management accounting: a case from the Czech Republic. *Audit and Accounting Convergence Conference*.
- Spillecke, D. 2006. *Interne Kundenorientierung des Controllerebereichs*. Gabler, Wiesbaden.
- Stolowy, H., & Touron, P. 1998., The integration of financial accounting, management accounting and cash flow accounting: the users' opinion. Paper Presented at a Workshop Organized by the *Amos Tuck School at Dartmouth College*, Hanover, New Hampshire. Recuperado em 12 setembro, 2011 de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=199430.
- Taipaleenmaki, J., & Ikaheimo, S. 2009., On the convergence of financial accounting and management accounting. *Turku School of Economic*.
- Toigo, L. A., & Nascimento, A. M. 2008. Contribuições dos sistemas de informações integrados para a contabilidade. *RIC - Revista de Informação Contábil*, 2(3), pp. 90-110.