

Análise da Qualidade da Informação Contábil Frente a Implementação dos IFRS: Uma Pesquisa Baseada nos Periódicos Internacionais (1999 a 2010)

Quality Analysis of Accounting Information after the Adoption of IFRS: A Research-Based in International Journals (1999 to 2010)

Carina Martins Porto Coelho
Graduanda em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília
Universidade de Brasília, FACE/Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FA - 2 Andar - Salas B1-02
Asa Norte CEP: 70910-900 - Brasília, DF - Brasil
carinampcoelho@gmail.com

Jorge Katsumi Niyama
Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP
Professor da Universidade de Brasília e Membro da Diretoria Executiva da ANPCONT
Universidade de Brasília, FACE/Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FA - 2 Andar - Salas B1-02
Asa Norte CEP: 70910-900 - Brasília, DF - Brasil
jkatsumi@unb.br

Jomar Miranda Rodrigues
Doutorando em Ciências Contábeis – Programa Multi-Institucional, Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFRN
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília
Universidade de Brasília, FACE/Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FA - 2 Andar - Salas B1-02
Asa Norte CEP: 70910-900 - Brasília, DF - Brasil
jomar@unb.br

Resumo

Este trabalho analisou a situação da informação contábil com a adoção dos IFRS. O objetivo da pesquisa é de verificar os achados e resultados de artigos publicados em periódicos internacionais que tratam do impacto dos IFRS sobre a qualidade da informação contábil. A pesquisa utilizou a base de dados CAPES.periódicos. Os atributos de qualidade que foram avaliados para qualificar a informação contábil foram: *timeless* no resultado (conservadorismo), persistência, transparência, *value relevance* e gerenciamento de resultado. O resultado provou que a maioria dos artigos tratava de fato do impacto dos IFRS sobre a qualidade da informação contábil, sendo a transparência o atributo mais utilizado nas pesquisas para medir a qualidade da informação. O trabalho concluiu que o impacto dos IFRS de maneira geral pode ser qualificado como positivo, sendo este resultado variável. Os principais motivos de impacto negativo ou inconclusivo foram também destacados nos resultados deste trabalho.

Palavras-chave: IFRS. Qualidade da informação contábil. Harmonização contábil. Contabilidade internacional.

Abstract

This work analyze the situation of accounting information after the adoption of IFRS. The objective of this research is to verify the findings and results of articles published in international journals that analyzes the impact of IFRS on the quality of accounting information. The research was done through the database CAPES.periódicos. The quality attributes that were assessed to describe the accounting information were timeless in the result, persistence, transparency, value relevance and earnings. The result proved that most articles were in fact about the impact of IFRS on the quality of accounting information, and that the transparency stood out as the most used in research to measure the quality of information. The study concluded that the impact of IFRS in general can be classified as positive, but this result varies. The main reasons for negative or inconclusive impact that were observed during the exploratory process were also highlighted in the results of this work.

Keywords: IFRS. Quality of Accounting Information. Accounting Harmonization. International Accounting.

1. Introdução

A Contabilidade Internacional tem como principal função auxiliar e facilitar as negociações internacionais, no sentido de fornecer informações essenciais a tomada de decisão de investidores e gestores. Objetiva-se harmonizar as normas e princípios contábeis, até que se consiga alcançar um processo de convergência que possibilite eficiente comparabilidade entre empresas internacionais, assim como melhor qualidade na geração de informação para o mundo empresarial. (LEITE, 2002)

A Contabilidade Internacional é resultado da globalização, devido à internacionalização das empresas. As empresas multinacionais têm a necessidade de comparar os relatórios contábeis entre filiais e sede, como também com as concorrentes, e a única forma de fazer isso de maneira precisa é através da harmonização dos padrões contábeis utilizados para mensuração do resultado (BAGAEVA, 2008).

A harmonização é um processo indispensável para se ter uma melhor qualidade da informação contábil, já que solucionaria o problema que hoje os investidores enfrentam de interpretarem de forma diferente, cada um segundo as normas contábeis de seu próprio país, os mesmos eventos e transações. O desenvolvimento da Contabilidade Internacional proporcionará mais rapidez e confiabilidade, assim como menos custos, à informação contábil (LUCENA; LEITE e NIYAMA, 2004).

Para excluir a possibilidade de entendimento ou julgamento equivocado do que significa o processo de harmonização e convergência das normas contábeis, é importante explicar a diferença entre harmonização e padronização. Padronizar as normas contábeis seria fazer com que todos os países seguissem as mesmas normas e princípios. Padronizar é um processo impossível, já que, por motivos culturais, políticos, econômicos e sociais, os países não poderiam seguir padrões contábeis iguais. Já harmonizar, significa manter os padrões nacionais e acrescentar outros que possibilitem a comparação e negociações com outras empresas ou filiais internacionais. Ao processo de harmonização também é dado o nome de convergência (WEFFORT, 2005).

De maneira mais genérica, é possível separar os países em dois grupos: o modelo Anglo-Saxão, que tem como características uma profissão contábil forte, sólido mercado de capitais, pouca interferência governamental, e, demonstrações contábeis formuladas para atender prioritariamente aos investidores; e o modelo continental, que tem uma profissão

contábil fraca, sofre grande interferência governamental e as demonstrações financeiras buscam atender prioritariamente aos credores e ao governo (NIYAMA, 2005).

A forma como a contabilidade de cada país é estruturada resulta de vários fatores históricos e culturais. Cada país possui um conjunto de leis, regras, filosofias e procedimentos que visam defender seus objetivos e interesses nacionais. Para não fazer com que os países tivessem que abandonar seus padrões nacionais, em benefício dos internacionais, foram criados os IFRS (*International Financial Reporting Standard*), que é o nome dado ao conjunto de padrões internacionais de contabilidade, editadas pelo IASB (*International Accounting Standard Board*), que é o Comitê Internacional de Padrões Contábeis (HELLMANN, PERERA e PATEL, 2010).

O *Financial Reporting* é de extrema importância para os investidores que desejam mensurar os benefícios gerais para concretizar seus negócios, também é essencial para a tomada de decisões administrativas. Sendo assim, melhorar a qualidade da informação apresentada no *financial reporting* é sem dúvida mais um dos objetivos da Contabilidade Internacional (MOREIRA, BISPO, ANGOTTI e COLAUTO, 2009).

Melhorar a qualidade da informação significa principalmente aumentar a transparência e minimizar ou impossibilitar a manipulação de dados, que é feita por algumas empresas para mostrarem resultados convenientes, mas não verdadeiros, iludindo assim o usuário da informação (PERERA e BAYDOUN, 2007).

Segundo Oletto (2006), a definição de qualidade é bastante abstrata e relativa. Com a facilidade e desenvolvimento dos processos de divulgação e acesso as informações fica cada vez mais difícil definir padrões que as qualifiquem, sendo assim, para facilitar a definição de informações com qualidade são escolhidos atributos a partir do objetivo da pesquisa.

A harmonização de normas contábeis possibilitaria, em muitos casos, informações contábeis de melhor qualidade, tornando-se um instrumento muito importante na tomada de decisões, já que facilitaria o entendimento dos relatórios, independente do país do usuário da informação financeira (PAULO, 2002).

Ante o exposto, fica clara a importância de verificar os efeitos da qualidade da informação contábil para os usuários da informação, assim como a necessidade de mudanças e implementações. Como dentro do cenário internacional a qualidade da informação se mostra ainda mais complexa, porque não se trata só de haver transparência da informação, mas também de que ela esteja apresentada de forma a ser entendida por usuários de países diferentes daquele no qual a informação foi elaborada, verificou-se a importância do estudo da influência dos IFRS na qualidade da informação contábil, sendo este o problema a ser tratado nesta pesquisa intitulada pelo seguinte questionamento: ***Quais os resultados decorrentes da implementação dos IFRS sobre a qualidade da informação contábil nos periódicos internacionais?***

O artigo está estruturado em mais quatro partes. Após esta introdução, serão estudadas questões relacionadas à qualidade da informação e sua influência na contabilidade internacional. Na terceira parte será apresentada a relação entre qualidade da informação e influência dos IFRS. Na quarta parte será feita uma análise dos dados obtidos a partir das pesquisas nos periódicos internacionais. Por fim, na quinta parte será apresentada a conclusão do problema da pesquisa, a partir dos resultados obtidos, assim como as considerações finais.

2. Contabilidade Internacional: Convergência e Qualidade da Informação Contábil

Com o processo de globalização dos mercados, a contabilidade passou a ser muito importante no processo decisório em nível internacional. Porém, surgiu um problema, a linguagem contábil não é homogênea em termos internacionais, o que dificulta ou até

impossibilita a sua compreensão, já que cada país possui práticas contábeis próprias. Para solucionar este impasse foi criada uma área especial de estudo da contabilidade: Contabilidade Internacional, que estuda a melhor forma de apresentação dos relatórios contábeis para o entendimento internacional. (LEITE, 2002).

A principal motivação que impulsiona tanto contabilistas a estudarem os melhores padrões de harmonização, quanto gestores a efetuarem mudanças em suas empresas para adequarem-se a estes novos padrões é o mesmo: melhoria da qualidade da informação contábil. Melhorar a qualidade da informação, resumidamente, significa principalmente obter o maior nível de transparência possível na informação, fazendo com que todas as tomadas de decisão sejam baseadas na realidade, e não em dados manipulados (MOREIRA, BISPO, ANGOTTI e COLAUTO, 2009)

2.1 O processo de convergência

Para estruturação e implementação da convergência contábil é necessário entender o porquê das diferenças internacionais, garantindo assim, que não sejam elaborados padrões impossíveis de serem seguidos por nenhum país.

Niyama (2005) fez um levantamento comparativo entre as causas das diferenças internacionais destacadas pelos seguintes autores: B. Elliot e J.Elliot (2002), Saudagaran (2004), Radebaugh e Gray (1993), Belkaoui (2000) e Nobes; e a partir de um levantamento comparativo foi possível destacar como as principais causas das diferenças internacionais: características, natureza e tipo de sistema legal vigente; nível de influência, credibilidade e status da profissão contábil; grau de qualidade da educação na área contábil; e nível de desenvolvimento da teoria contábil. Existem ainda outras causas para as diferenças internacionais, mas são consideradas como secundárias, como por exemplo: acidentes de percurso, invasões, localização geográfica, herança de ser histórica, linguagem, nível de inflação, etc.

Segundo Rodrigues, Niyama e Oliveira (2009), convergência é a similaridade das escolhas entre as alternativas contábeis. A convergência visa conciliar o sistema contábil entre países, porém, mantendo as características particulares de cada um, com a intenção de facilitar e melhorar a qualidade da troca de informações. O processo de harmonização enfrenta facilidades e dificuldades, assim como vantagens e desvantagens.

De acordo com Niyama (2005), existem países que por diversos motivos não possuem características contábeis próprias, sendo necessário para classificá-las exemplificar um conjunto de características contábeis de outros países, que também sejam comum a eles. No caso destes países fica mais fácil a implementação das normas contábeis internacionais, facilitando conseqüentemente o processo de harmonização. Por outro lado, existem países que apresentam características contábeis próprias, que ainda são defendidas por um forte nacionalismo. Nestes países, as pessoas apresentam uma tendência a acreditar que aceitar padrões contábeis aceitos por outros países pode parecer uma perda de autoridade.

A adoção de normas internacionais de contabilidade pode trazer grandes vantagens para a economia, porém, acarreta uma série de investimentos em treinamento e adaptações de sistema de informação. Ainda assim, a princípio as vantagens da convergência superam as desvantagens que poderão ocasionar essas mudanças (GUEDES, REIS, SÁ E RIBEIRO, 2000).

De acordo com Lisboa (2000), citado por Guedes, Reis, Sá e Ribeiro (2000), as principais vantagens da harmonização são: comparabilidade em nível mundial do desempenho de empresas; maior facilidade para o ensino de contabilidade; maior facilidade para transferência de pessoal em multinacionais; maior facilidade de acesso aos recursos

financeiros internacionais; e harmonização de pré-requisitos, para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes bolsas de valores.

Outra grande vantagem da harmonização é de que para empresas de países emergentes, que assim como os países a que pertencem, estão em processo de desenvolvimento, a harmonização pode fazer com que elas se tornem mais atraentes aos investidores estrangeiros, que conseguirão analisar e entender os relatórios contábeis e avaliar os benefícios do investimento com maior facilidade e confiabilidade (NIYAMA, 2005)

Conforme conclusão dos estudos de Ikuno, Niyama, Botelho e Santana (2010), nos últimos anos aumentou muito o interesse da comunidade acadêmica em verificar a efetividade do processo de convergência mundial, tendo nesse sentido ainda sido verificado uma maior concentração de artigos entre 2006 e 2007, o que provavelmente está relacionado à adoção dos IFRS pela União Européia em 2005.

No exterior, Baker e Barbu (2007) também trataram do assunto em sua pesquisa, dizendo que após a adoção dos IFRS pela União Européia, o assunto da harmonização se tornou uma tendência de pesquisa na área contábil, representando então um marco de grande importância no processo de desenvolvimento desta área de pesquisa da contabilidade.

No Brasil, o início efetivo do processo de convergência foi a partir de 2008, desde então os órgãos reguladores tem buscado integrar o Brasil no contexto de harmonização contábil. Em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão que tem como principal objetivo a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. São convidados a participar das reuniões do CPC os representantes da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN), Secretaria da Receita Federal (SRF) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), sendo seus pronunciamentos homologados pelos órgãos reguladores para serem aplicados no âmbito de cada um desses órgãos (NETO, DIAS E PINHEIRO, 2009).

A Contabilidade Brasileira sofreu mudanças significativas recentemente, porém, infelizmente, mesmo com os esforços dos órgãos brasileiros de contabilidade para se adaptar aos padrões de divulgação financeiro internacionais estabelecidos pelo IASB, algumas diferenças fundamentais entre o padrão brasileiro e internacional permanecem (NIYAMA E SILVA, 2008).

O principal órgão internacional que cuida da harmonização contábil é o IASB, ele é o órgão responsável pela formulação dos IFRS, que são as normas usadas como referência para as práticas contábeis mundiais. Os IFRS estão sendo gradativamente aceitos por diversos países, como suas práticas contábeis ou com adaptações (LEMES E SILVA, 2007).

2.2 Qualidade da informação contábil e sua relevância na Contabilidade Internacional

Qualidade da informação dos resultados contábeis significa qualidade da informação dos relatórios contábeis. A qualidade será maior quanto menor tiver sido a manipulação dos resultados, ou seja, quanto maior for à transparência das informações constantes no relatório. A transparência é essencial para os usuários das informações contábeis, porém, existem brechas nos princípios e na legislação contábil que acabam possibilitando práticas “criativas” na contabilidade (MOREIRA, BISPO, ANGOTTI e COLAUTO, 2009).

A qualidade da informação contábil pode ser avaliada por um, ou por um conjunto de atributos, como por exemplo: persistência, conservadorismo, gerenciamento de resultados, qualidade da estimativa dos *accruals*, transparência, nível de *disclosure*, entre outros (PAULO, 2009).

Os gestores das empresas podem por diversos motivos fraudar ou manipular (gerenciar) as demonstrações contábeis ao definir políticas contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação das transações econômicas. Os administradores e contadores

podem aproveitar flexibilidades dos Princípios Contábeis geralmente aceitos para forçar o alcance de metas, ou seja, aumentar o lucro, que é para os usuários das informações contábeis a sinalização sobre o valor da empresa (ZIMMERMANN e GONCHAROV, 2005).

Outro motivo para o gerenciamento dos resultados contábeis está relacionado à tributação. É muito custoso para o governo estabelecer um sistema tributário separado do contábil, e por isso ele utiliza os resultados apresentados nos relatórios contábeis para efetuar a arrecadação e fiscalização das empresas. Os administradores conseguem manipular os resultados, com a intenção de minimizar a carga tributária, porque existem dois tipos de regulação para apuração dos resultados de uma empresa: regulação contábil e regulação tributária (FORMIGONI, ANTUNES e PAULO, 2009).

A regulação contábil estabelece o conjunto de normas que devem ser seguidas pelas empresas na elaboração das demonstrações financeiras para atender aos usuários externos. Já a regulação tributária é desempenhada pelo Governo e determina a adoção de regras fiscais para apuração do lucro tributável. Como o objetivo de cada uma destas legislações é diferente, muitas vezes ocorrem diferenças entre o resultado contábil e o resultado tributável, alguns administradores aproveitam então a discricionariedade dos números contábeis para apresentar o resultado baseado na regulamentação que possibilite minimizar a carga tributária da empresa (SHACKELFORD e SHEVLIN, 2001).

Essa atitude oportunística dos acionistas é difícil de ser detectada, principalmente pelos seguintes motivos: falta de uma medida apropriada para mensurar o gerenciamento de resultados e tributos; a falta de transparência na divulgação dos critérios contábeis e tributários adotados; e pela confidencialidade dos dados tributários (FORMIGONI, ANTUNES e PAULO, 2009).

Quanto as relações oportunísticas dos acionistas, ainda é importante destacar que existe uma diferença entre fraude contábil e gerenciamento dos resultados contábeis: fraude é quando ocorre manipulação dos resultados contábeis fora dos limites legais; enquanto o gerenciamento contábil é praticado dentro dos padrões descritos pelas normas contábeis e pela legislação tributária (MATSUMOTO e PARREIRA, 2007).

Na Contabilidade Internacional a qualidade da informação é de particular importância, já que as demonstrações contábeis são o instrumento de tomada de decisões de investidores e gestores. O IASB, que é o organismo responsável pelas normas contábeis internacionais, tem como meta conseguir que o mundo se adéque a relatórios de contabilidade internacionais e também, tentar minimizar as possibilidades de relatividade na interpretação de um padrão contábil, fazendo com que assim os relatórios das empresas mostrem com maior precisão a real situação financeira e econômica da empresa (BAGAEVA, 2008).

Conforme os estudos de BARTH, LANDSMAN e LANG (2008), as empresas que estão de acordo com as normas contábeis internacionais apresentam maior qualidade de informação. As empresas adequadas aos IFRS apresentam menor manipulação da receita, melhor realização a tempo das perdas e uma alta associação do valor contábil com o custo e o retorno. O estudo, porém, não conseguiu concluir se a melhoria da qualidade da informação está relacionada às mudanças no sistema de produção do relatório contábil ou às mudanças no incentivo empresarial e econômico.

Ainda conforme os estudos de BARTH, LANDSMAN e LANG (2008), as empresas que sofrem incentivo empresarial, adotam os IFRS porque acreditam que através dos padrões internacionais terão melhor capacidade de mostrarem qualidade informacional, e assim atrair investidores, do que conseguiriam apresentando relatórios baseados nas normas nacionais. Já as empresas que sofrem incentivos econômicos, se adéquam aos padrões internacionais para se anteciparem ao que acreditam que será uma obrigatoriedade em um futuro próximo. Seja qual for o motivo que levou a melhoria da informação, o estudo concluiu que ela foi efetiva

para as empresas que se adequaram aos IFRS, sendo esta então uma tendência para competitividade empresarial.

3. Metodologia da Pesquisa

Baker e Barbu (2007) utilizou um esquema de metodologia que também foi aplicado por Ikuno, Niyama, Botelho e Santana (2010). Consiste em fazer primeiro o levantamento dos periódicos internacionais relacionados ao tema da pesquisa, depois, selecionar as palavras-chaves que serão usadas para encontrar os artigos de interesse nos periódicos, e por fim, fazer a seleção e classificação dos artigos de interesse em um banco de dados a partir da leitura completa de todos eles.

O trabalho foi desenvolvido em quatro etapas: Definição do meio de pesquisa; escolha das palavras-chaves; seleção dos artigos; e leitura e classificação dos artigos.

Na primeira etapa, foi feita a definição dos meios de pesquisa que seriam a base de busca aos artigos necessários para investigar e abordar o problema de pesquisa definido anteriormente. Para isto, foram escolhidas como ferramentas de pesquisa as bases de dados do Periódicos Capes. Dentro desta base, foram selecionados os periódicos internacionais que continham as palavras *accounting*, *accounting quality*, *financial quality* e *harmonization quality*. Tal pesquisa resultou num total de 38 periódicos.

Essa seleção proporcionou a seguinte lista: 1 *Abacus*; 2 *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*; 3 *Accounting and Finance*; 4 *Accounting Department Management Report*; 5 *Accounting Forum*; 6 *Accounting Horizons*; 7 *Accounting Review*; 8 *Accounting, Auditing and Information Technologies*; 9 *Accounting, Organization and Society*; 10 *Advances in Accounting*; 11 *Advances in International Accounting*; 12 *Asian Review of Accounting*; 12 *British Accounting Review*; 13 *Critical Perspectives on Accounting*; 14 *Foundations and Trends in Accounting*; 15 *International Journal of Accounting*; 16 *International Journal of Accounting and Information Management*; 17 *Journal of Accounting and Economics*; 18 *Journal of Accounting and Organization Change*; 19 *Journal of Accounting and Public Policy*; 20 *Journal of Accounting, Auditing and Finance*; 21 *Journal of Business Finance and Accounting*; 22 *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*; 23 *Journal of International Finance Management and Accounting*; 24 *Journal of Management Accounting Research*; 25 *Qualitative Research in Accounting and Management*; 26 *Review of Accounting and Finance*; 27 *Review of Accounting Studies*; 28 *Accounting Historians Journal*; 29 *Accounting History*; 30 *Asian Review of Accounting*; 31 *Bank Accounting and Finance*; 32 *British Accounting Review*; 33 *International Journal of Accounting Information Systems*; 34 *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*; 35 *Journal of Accounting Education*; 36 *Journal of Corporate Accounting and Finance*; 37 *Journal of Human Resource Costing and Accounting*; e 38 *Review of Quantitative Finance and Accounting*.

Após a seleção dos periódicos, as palavras-chave a seguir foram selecionadas para efetuar a busca das produções acadêmicas sobre o tema pesquisado. As palavras escolhidas foram: *harmonization quality*, *IFRS quality*, *accounting quality*, *financial reporting quality*, *information quality*, *earnings smoothing*, *timeliness*, *value relevance*, *accruals quality*, *discretionary accruals*, *earnings management*, e *timely loss recognition*. As palavras-chaves foram escolhidas em Inglês porque este trabalho baseia-se no levantamento de dados relacionados aos periódicos internacionais.

Na terceira etapa foi feita a seleção dos artigos através da leitura exploratória e da leitura seletiva sugeridas por Gil (2002). Essas leituras foram feitas com o intuito de excluir

os artigos que claramente não terão relevância para o levantamento de dados que se relacionam com o objeto de pesquisa deste trabalho.

Na última etapa foi feita a leitura analítica e interpretativa, ou seja, a leitura dos artigos por completo. Após esta leitura, foi feita a classificação dos artigos por tema, conforme o critério de similaridade da abordagem do texto, ou seja, envolvendo os pressupostos de qualidade da informação. Dentro de cada uma das classificações foi feita uma subdivisão dos artigos em relação aos resultados encontrados, envolvendo melhoria da qualidade da informação ou não. Nessa etapa ainda foi elaborado um banco de dados para classificação dos artigos com as seguintes variáveis: a) referência bibliográfica; b) periódico c) subtema; d) atributo; e) resultado f) outras informações.

O referencial teórico deste trabalho se baseou principalmente nos trabalhos de Niyama (2005), para fundamentação da contabilidade internacional; Barth, Landsman e Lang (2008), por seu trabalho tratar do objeto desta pesquisa, que é a associação entre normas contábeis internacionais e qualidade da informação, e também as pesquisas de Paananen (2008), Bagaeva (2008), Djatej, Gao, Sarikas, Senteney (2009), que utilizaram os atributos dispostos no quadro 1; e também pelos trabalhos de Baker e Barbu (2008) e de Ikuno, Niyama, Botelho e Santana (2009), que abordaram as tendências de pesquisa em contabilidade internacional, tendo como problema desta pesquisa uma das tendências destacadas e trabalhadas pelos autores.

A classificação dos artigos foi feita para evidenciar os propósitos desta pesquisa, assim como, para organizar os resultados encontrados. As classificações foram feitas conforme o quadro 1.

Quadro 1: Classificação dos artigos

Metodologia de Análise dos Artigos	
Subtema	Impacto da adoção dos IFRS na qualidade da informação contábil
	Outras questões relacionadas à qualidade da informação contábil
	Outras questões relacionadas à adoção dos IFRS
Atributo	<i>Timeless</i> no resultado (conservadorismo)
	Persistência
	Transparência
	<i>Value Relevance</i>
	Gerenciamento de resultado
Resultado	Impacto positivo (melhora da qualidade da informação)
	Impacto negativo (piora da qualidade da informação)
	Impacto inconclusivo

Os subtemas separam os artigos que tratam do impacto dos IFRS ou da qualidade da informação contábil, dos que tratam dos dois de maneira conjunta, ou seja, do impacto dos IFRS sobre a qualidade da informação contábil, que é o objeto de pesquisa deste trabalho.

Os atributos da qualidade, que são os pontos observados na análise e comparação dos relatórios contábeis, classificam os artigos que tratam do impacto da adoção dos IFRS na qualidade da informação contábil ou de outras questões relacionadas à qualidade da informação contábil. Os artigos podem avaliar desde um até todos os atributos para qualificar a informação.

Os resultados encontrados nos artigos que tratam do impacto da adoção dos IFRS na qualidade da informação contábil é o objetivo final desta pesquisa.

4. Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Artigos relevantes a respeito do efeito dos IFRS na qualidade da informação contábil

Existem muitos artigos que abordam questões relacionadas à qualidade da informação contábil, no sentido de avaliar quais são os pontos necessários para melhoria da qualidade da informação diante do processo de harmonização, porém não trazem resultados quanto ao impacto dos IFRS na qualidade da informação. Conforme tabela 1, esses artigos representaram 26,92% (7 artigos) dos artigos analisados.

Tabela 1: Subtemas mais encontrados nos artigos analisados

Subtema	Qtd. de artigos	Frequência
Impacto da adoção dos IFRS na qualidade da informação contábil	14	53,85%
Outras questões relacionadas à qualidade da informação contábil	7	26,92%
Outras questões relacionadas à adoção dos IFRS	5	19,23%
Total	26	100%

Existem ainda artigos que tratam da implementação dos IFRS, avaliando o ambiente e as condições ideais e necessárias para sua implementação, porém também não trazem resultados, trazem no máximo hipóteses, quanto a influência dos IFRS na melhoria da informação. Estes representam 19,23% (5) dos artigos analisados.

Finalmente, existem os artigos que tratam do objeto desta pesquisa, que é a influencia dos IFRS na qualidade da informação contábil, mostrando resultados positivos, negativos ou inconclusivos quanto à relação entre os IFRS e a qualidade da informação contábil. Estes, por fim, representam 53,85% (14) dos artigos analisados.

Mesmo que os artigos que trazem resultados quanto à influência dos IFRS na qualidade da informação contábil resultem, em proporção, na maioria dos artigos que, de uma forma ou de outra, tratam destes dois temas de maneira conjunta, ainda é muito baixo, em número, a quantidade de artigos que contemplam o assunto.

4.2 Análise dos atributos mais utilizados

O atributo de qualidade mais utilizado para medir a influencia dos IFRS na qualidade da informação contábil foi a transparência, presente em 58,82% (10) dos artigos analisados, que utilizam os atributos de qualidade para avaliar a qualidade da informação (que resultaram no total de 17 artigos). Em seguida, foram, conjuntamente, o *value relevance* e gerenciamento de resultados, presente, cada um, em 47,06% (8) destes artigos. Posteriormente, o *timeless* no resultados, presente em 17,65% (3) destes artigos, e por fim, a persistência, que não foi considerada para avaliar a qualidade em nenhum dos artigos, conforme tabela 2.

Prevalece o atributo da transparência em relação aos outros. Provavelmente isto acontece porque a transparência é o objetivo mais claro que se busca com a harmonização das normas contábeis, afinal, a intenção dos IFRS é a de uma linguagem contábil que possa ser entendido por usuários de diferentes países, e para que essa informação seja interpretada de maneira correta é necessário que exista transparência nos relatórios contábeis. Não se trata da transparência ser um atributo de maior qualidade do que os outros, mas de ser um atributo de possibilita uma análise mais simples e ainda assim muito eficiente.

Tabela 2: Atributos de qualidade

Atributo de qualidade	Incidência da análise dos atributos em artigos	Frequência da Incidência da análise dos atributos
<i>Timeless</i> no resultado (conservadorismo)	3	17,65%
Persistência	0	0%
Transparência	10	58,82%
<i>Value Relevance</i>	8	47,06%
Gerenciamento de resultados	8	47,06%

Quanto ao atributo da persistência, a ausência de sua verificação nos artigos provavelmente não está relacionada ao fato de ter pouca relevância, mas sim ao fato de o conceito de persistência estar muito relacionado ao *timeless* no resultado, sendo suficiente somente a análise do segundo.

4.3 Resultados quanto ao efeito dos IFRS na qualidade da informação contábil

Dos 14 artigos que trazem resultados quanto ao efeito dos IFRS na qualidade da informação contábil, 2 apresentaram resultados ambíguos, classificando o impacto de maneiras distintas dependendo da situação, por isso o total dos resultados foi 16 e não 14.

De acordo com os achados, o impacto dos IFRS na qualidade contábil resulta principalmente em impacto inconclusivo, resultando em 43,75% (7) dos resultados. Posteriormente, a maioria dos resultados, 37,5 % (6), direciona a implementação dos IFRS como positiva a qualidade da informação contábil e por fim, 18,75% (3) dos resultados apontam os IFRS como tendo impacto negativo, conforme tabela 3.

Tabela 3: Resultados

Resultados	Número de resultados	Porcentagem
Impacto positivo	6	37,5%
Impacto negativo	3	18,75%
Impacto inconclusivo	7	43,75%
TOTAL	16	100%

Os artigos que obtiveram como resultado impacto inconclusivo justificaram esse achado pelo fato de ao compararem a qualidade das informações contábeis antes e após a implementação dos IFRS em países específicos, não verificarem diferenças significativas. Quanto à comparação dos impactos positivos e negativos, prevalece o positivo, confirmando o embasamento desta pesquisa.

4.4 Outros resultados relevantes relacionados a qualidade da informação contábil e ao impacto dos IFRS

No apêndice foi elaborada uma coluna classificada por “outras informações”, onde foram escritos dados relevantes à qualidade da informação contábil. Algumas destas informações se repetiram em muitos dos artigos, tendo sido então considerado interessante citar-las.

Os investidores têm a capacidade de influenciar fortemente a qualidade contábil, assim como incentivar a adoção dos IFRS. O pressuposto básico desta afirmação é de que quando

existe o interesse em atender os investidores internacionais os relatórios contábeis são produzidos com maior qualidade, já que os investidores só se interessarão pelas empresas que forem capazes de analisar, entender e confiar no relatório contábil. Nesse sentido, vale a inda destacar que pesquisas que analisaram o impacto dos IFRS, concluíram impacto mais positivo nas situações em que os IFRS foram adotados voluntariamente.

Outras questões relacionadas à qualidade da informação, e que se comportam como complicadoras da implementação dos IFRS são: a tradução, porque existem termos que não tem como ser traduzidos dos IFRS para a língua padrão do país; a interpretação, prejudicando a comparabilidade dos relatórios; os custos de implementação dos IFRS, que podem ser muito altos, principalmente para pequenas e medias empresas; o treinamento; a educação contábil; e o lobby, existente principalmente em países que sofrem interferência política nas normas contábeis e conseqüentemente podem ter suas normas adequadas aos interesses de pessoas influentes. Países que apresentam características similares tendem a sofrer impacto similar dos IFRS sobre a qualidade.

O último conceito relacionado à qualidade que foi repetidamente observado está relacionado ao efeito dos IFRS serem similares em países que seguem o modelo Anglo-Saxão ou Continental. Nesse sentido não foi possível concluir em qual dos dois modelos a implementação dos IFRS se mostrou mais positiva porque os resultados foram ambíguos. Dois dos artigos concluíram que o impacto dos IFRS foi positivo nos países que seguem o modelo Continental e negativo nos que seguem o modelo Anglo-Saxão. Em contradição a estes resultados, um artigo verificou melhoria da qualidade da informação em três países que analisou, e que seguem o modelo Anglo-Saxão, e outro, concluiu que países que seguem o modelo Anglo-Saxão tendem a ter maior transparência, o que é um dos atributos de qualidade da informação.

4.5 Concentração de artigos por ano

A tabela 4 demonstra a concentração de artigos por ano, nota-se que os anos de maior produção acadêmica são 2008, com 23,08% (6), e 2009, com 26,91% (7). Identificou-se um crescimento crescente das produções acadêmicas, o que é positivo porque mostra que o interesse de pesquisa a respeito de temas relacionados à contabilidade internacional tem crescido.

Tabela 4: Concentração de artigos por ano

1999	2000	2001	2003	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	1	1	1	1	3	3	6	7	2
3,85%	3,85%	3,85%	3,85%	3,85%	11,53%	11,53%	23,08%	26,92%	7,69%

Verificou-se ainda que as produções acadêmicas começaram a aumentar a partir de 2006, um ano depois que os IFRS tornaram-se obrigatórios para os países da União Européia, sendo assim, provavelmente este é o motivo do crescimento das produções acadêmicas.

4.6 Periódicos relevantes

A relação dos periódicos onde foi possível encontrar o maior número de artigos relacionados ao tema da pesquisa estão relacionadas na tabela 5. Observa-se a predominância no periódico *Journal of Accountig Research*, com 30,77% (8) dos artigos. Outros periódicos de relevância são o *Advances in Accounting* e *Journal of Accounting and Economics*. Quanto aos outros periódicos, só foi possível encontrar no máximo um artigo.

Segundo Chan e Liano (2009), citado por Ikuno, Niyama, Botelho e Santana (2010), o *Journal of Accounting Research* e o *Journal of Accounting and Economics* estão entre os três periódicos de maior relevância na pesquisa contábil. O resultado encontrado neste pesquisa está de acordo com os achados de Chan e Liano.

Tabela 5: Periódicos relevantes

Periódico	Quantidade	Frequência
Journal of Accounting Research	8	30,77%
Advances in Accounting	5	19,23%
Journal of Accounting and Economics	2	7,69%
Outros periódicos (aparecem uma vez)	11	42,31%

5. Considerações Finais

Este estudo verificou os achados e resultados de artigos publicados em periódicos internacionais que tratam do impacto da adoção dos IFRS sobre a qualidade da informação contábil.

Verificou-se primeiramente, dentro dos artigos que tratavam dos IFRS e da qualidade da informação contábil, quais realmente investigavam o impacto dos IFRS sobre a qualidade, o resultado obtido foi de 14 entre os 26 artigos encontrados.

A segunda análise feita foi um levantamento dos atributos que mais são observados para qualificar a informação contábil, o resultado foi de que a transparência é o principal atributo, porém é importante destacar que a diferença em relação aos atributos do *value relevance* e gerenciamento de resultados é muito pequena, o primeiro, transparência, está presente em 58,82% (10) dos artigos que basearam seus resultados em atributos e os dois últimos em 47,06% (8), podendo este ser um resultado equivocado produzido pela amostra utilizada.

A terceira análise foi em relação aos resultados quanto ao efeito dos IFRS na qualidade da informação contábil, verificou-se que 43,75% (7) dos artigos concluíram um impacto inconclusivo, 37,5% (6) um impacto positivo e 18,75 (3) um impacto negativo. Os artigos que resultaram em impacto inconclusivo foram os que não perceberam diferenças significativas entre a qualidade da informação dos relatórios contábeis produzidos de acordo com os IFRS e de acordo com as normas contábeis nacionais.

A quarta análise foi em relação a outros resultados relevantes relacionados à qualidade da informação contábil e ao impacto dos IFRS. Foram então relacionados os principais aspectos que se repetiram nos artigos no sentido de qualificar as dificuldades e facilidades existentes para implementação dos IFRS e os aspectos que influenciam a qualidade da informação.

A quinta análise foi quanto à concentração de artigos por ano, onde encontrou-se um maior número de produções acadêmicas entre os anos de 2008 e 2009. Além disso, foi possível observar um crescimento das publicações ano a ano, o que mostra um aumento nas pesquisas sobre temas relacionados à contabilidade internacional.

A sexta e última análise foi em relação aos periódicos relevantes para a contabilidade internacional, tendo sido o *Journal of Accounting Research*, o *Advances in Accounting* e o *Journal of Accounting and Economics* os de maior importância.

A conclusão que se tira desta pesquisa é de que os IFRS são positivos para qualidade da informação contábil, pois comparando os impactos positivos com os negativos, o positivo se sobrepôs. Os países que resultaram em impacto negativo ou inconclusivo provavelmente

devem analisar os aspectos que são destacados neste trabalho na Seção 4.4, afinal, existem vários aspectos além da qualidade das normas contábeis que podem influenciar na qualidade da informação contábil.

A experiência dos países que já adotaram os IFRS pode ser usada por outros países que apresentem características contábeis similares, sendo este trabalho de relevância para esta classificação. Por fim, foi observado que existem poucas pesquisas nesta área, sendo este assunto uma oportunidade para novos pesquisadores, que poderão verificar mais especificamente os aspectos, muito além das normas contábeis, que são relevantes para melhoria da qualidade da informação, assim como outros relacionados ao impacto dos IFRS.

Referências

BAGAEVA, Alexandre. An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia. **Advances in Accounting**, Volume 24, Issue 2, Pages 157-161 - December 2008

BAKER, Richard C; BARBU, Elena M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting** – 2007

BARTH, Mary E.; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. International Accounting Standards and Accounting Quality. **Journal of Accounting Research**, vol. 46, No. 3, 2008

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria T. P.; PAULO, Edilson. Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. **Brazilian Business Review**, vol. 6, No. 1, p. 44-61, Jan/Abr 2009, Vitória-ES, Brasil

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

GUEDES, Andrei; REIS, Carla S.; AZEVEDO, Lucas; SÁ, Pedro P. G.; RIBEIRO, Rita de C. S. Convergência da contabilidade aos padrões internacionais: os casos das normas de ativos intangíveis e ativo imobilizado. Salvador, 2007. Disponível em <http://infiniweb.com.br>

HELLMANN, Andreas; PERERA, Hector; PATEL, Chris. Contextual issues of the convergence of International Financial Reporting Standards: The case of Germany. **Advances in Accounting**, Volume 26, Issue 1, Pages 108-116 - June 2010.

IKUNO, Luciana M.; NIYAMA, Jorge K.; BOTELHO, Ducineli R.; SANTANA, Claudio M. Contabilidade Internacional: Uma Análise da Produção Científica sobre nos Principais Periódicos Internacionais da Área (2000 a 2009). Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/262.pdf>. Acesso em 05/06/2010

LEITE, Joubert da S. J. Normas Contábeis Internacionais: Uma visão para o futuro. **Cadernos da FACECA**, Campinas, vol. 11, No. 1, p. 51-65, Jan/Jun 2002

LEMES, Sirlei; SILVA, Miriã G. e. A experiência de empresas brasileiras na adoção dos IFRS. **Contabilidade Vista e Revista**, vol. 18, No. 3, p. 37-58, Jul/Set 2007

LUCENA, Wenner G. L.; LEITE, Daniela C. de C.; NIYAMA, Jorge K. Contabilidade Internacional e os Desafios da Harmonização Mundial. **Veredas FAVIP**, Caruaru, vol. 1, No. 1, p. 33-41, Jan/Jun 2004

Análise da Qualidade da Informação Contábil Frente a Implementação dos IFRS: Uma Pesquisa Baseada nos...

MATSUMOTO, Alberto S.; PARREIRA, Enéias M. Uma pesquisa sobre o gerenciamento de resultados contábeis: causas e conseqüências. UNB Contábil - UNB, Brasília, vol. 10, No. 1, Jan/Jun 2007. Disponível em http://www.cgg-amg.UnB.BR/index.php/contabil/article/viewFile/151/pdf_105. Acesso em 26/07/2010

MOREIRA, Rafael de L.; BISPO, Oscar N. de A.; ANGOTTI, Marcelo; COLAUTO, Romualdo D. Conservadorismo e a Qualidade Informacional dos Resultados Contábeis Publicados: Um Estudo em Siderúrgicas Brasileiras. Anpcont 2009 - Disponível em <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/02/406.pdf>. Acesso em 05/06/2010

NETO, João e B.; DIAS, Warley de O.; PINHEIRO, Laura E. T. Impacto da convergência para os IFRS na análise financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto. **Contabilidade Vista e Revista**, vol. 20, No. 4, p. 131-153, out/dez 2009

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

NIYAMA, Jorge K.; SILVA, Cesar A. T. Contabilidade e seu Ambiente no Brasil. **Brazilian Business Review**, vol. 2, No. 1, p. 13-32, Jan/Jun 2005, Vitória-ES, Brasil

OLETO, Ronaldo R. Percepção da qualidade da informação. Ci. Inf., Brasília, v.35, n.1, p. 57-62, Jan/Abr 2006 – Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/ci/v35n1/v35n1a07.pdf>. Acesso em 28/07/2010

PAULO, Edilson. Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional. João Pessoa, 2002 – Disponível em http://vsites.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/dissert_arquivos/mest_dissert_007.pdf. Acesso em 20/07/2010

PAULO, Edilson. Qualidade das informações contábeis na oferta pública de ações e debêntures pelas companhias abertas brasileiras. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos92009/217.pdf>. Universidade Federal da Paraíba – 2009

PERERA, Hector; BAYDOUM, Nabil. Convergence with International Financial Reporting Standards: The Case of Indonesia. **Advances in International Accounting**, Volume 20, Pages 201-224 – 2007

RODRIGUES, Jomar M.; NIYAMA, Jorge K.; Oliveira, Pedro H. D. Conservadorismo contábil: Uma análise dos resultados das empresas listadas na bolsa de valores chinesas. **XXIII Encontro da ANPAD**, São Paulo, 2009.

SCHACKELFORD, Douglas A.; SHEVLIN, Terry. Empirical tax research in accounting. **Journal of Accounting and Economics** n. 31(1-3), p. 321-387 – 2001

WEFFORT, Elionor F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado, São Paulo: Atlas, 2005

ZIMMERMANN, Jochen; GONCHAROV, Igor. Earnings management when incentives compete: the role of tax accounting in Russia - 2005. Disponível em <http://www.ssrn.com>. Acesso em 24/07/2010