

CONVERGÊNCIA VOLUNTÁRIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE EM SOCIEDADES COOPERATIVAS: CORRELAÇÃO ENTRE PADRÕES E PRÁTICAS

CONVERGENCE TO VOLUNTARY INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN COOPERATIVE SOCIETIES: CORRELATION BETWEEN STANDARDS AND PRACTICES

ROBERTO CARLOS KLANN
NEUSA MARIA GONÇALVES SALLA

ROBERTO CARLOS KLANN

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (Furb). Professor do Programa de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração da Furb. E-mail: rklann@furb.br. Endereço: Rua Antonio da Veiga, 140 – Victor Konder Blumenau - SC - CEP 89.012-900.

NEUSA MARIA GONÇALVES SALLA

Doutoranda do Programa de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração da Universidade Regional de Blumenau (Furb). Professora coordenadora do curso de Ciências Contábeis da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI). E-mail: neusalla@urisan.tche.br

Resumo:

A globalização da economia tem forçado a adaptação das informações contábeis, usualmente preparadas de acordo com padrões e práticas locais, aos padrões internacionais, para que assim atinjam igualmente as perspectivas dos usuários locais e externos e possam ser utilizadas como base de medida ou comparação. O objetivo deste estudo é verificar a adequação voluntária das práticas contábeis aplicadas no processo de convergência contábil às normas internacionais de contabilidade. Para tal, foi desenvolvida uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, com base em um estudo de caso único de uma cooperativa de produção do noroeste do Rio Grande do Sul. Os resultados indicam que, mesmo que as alterações normativas, relativas à convergência das normas contábeis às IFRS para o segmento cooperativo, sejam voluntárias, sua adoção proporcionou um avanço na contabilidade da cooperativa em estudo, seja no conhecimento gerado para os profissionais da área contábil e da controladoria, seja na melhoria das informações aos seus usuários, com aspectos de maior visibilidade, como a avaliação patrimonial apresentada nas demonstrações contábeis. Assim, conclui-se que a convergência entre as práticas contábeis e as normas/padrões internacionais foi importante para a melhoria da qualidade da informação contábil na cooperativa em estudo.

Palavras-chave: Normas contábeis internacionais. IFRS. Processo de convergência.

Abstract: *Economic globalization has forced the adjustment of financial statements, usually prepared in accordance with standards and practices, international standards, so that also reach the perspectives of local and external users and can be used as a basis of measurement or comparison. The objective of this study is to verify the adequacy of voluntary accounting policies applied in the process of accounting convergence to international accounting standards. To this end, we developed a descriptive qualitative approach, based on a single case study of a production cooperative of Northwest Rio Grande do Sul. The results indicate that, even if the regulatory changes related to the convergence of accounting standards to IFRS for the cooperative sector are voluntary, its adoption has provided a breakthrough in the accounts of the cooperative study, is the knowledge generated for accounting professionals and controlling, either by improving information to its users, with the most visible aspects, as evaluation sheet presented in the financial statements. Thus, we conclude that the convergence of accounting practices and standards / international standards was important to improve the quality of accounting information in the cooperative study.*

Keywords: *International accounting standards. IFRS. Convergence process.*

Recebido em: 16.09.2013.

Revisado por pares em: 08.01.2014.

Aceito em: 21.02.2014.

Publicado em: 29.04.2014.

Avaliado pelo sistema *double blind review*.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade atual, impulsionada por transformações de ordem econômica e social, tem cobrado das entidades maior transparência e comprometimento com a gestão corporativa. O referido cenário sugere a premissa de que todos são responsáveis pela construção da sociedade, sejam organizações públicas ou privadas. Nesse sentido, as organizações cooperativas caracterizam-se pelo fortalecimento do compromisso com a comunidade, pela prestação de contas realizada por intermédio do *disclosure* de informações.

O processo de evidenciação das informações financeiras no Brasil vem sendo influenciado nos últimos anos pela convergência dos procedimentos contábeis brasileiros às normas contábeis internacionais ou International Financial Reporting Standards (IFRS), elaboradas pelo International Accounting Standards Board (Iasb). Esse processo de convergência passou a caminhar de modo mais acelerado a partir da publicação da Lei nº 11.638/07 e das orientações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Dentre as formas de evidenciações, encontram-se as publicações anuais, cujo conteúdo agrega informações de gestão e de ordem econômico-financeiras, as quais são alicerçadas pelas demonstrações contábeis. As referidas demonstrações, nas sociedades cooperativas, são normatizadas pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 10.8, que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, do registro e da estrutura das demonstrações contábeis, bem como as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2001).

As evidenciações contábeis sofreram alterações significativas com as Leis nº 11.638/07 (BRASIL, 2007) e nº 11.941/09 (BRASIL, 2009), além dos pronunciamentos técnicos do CPC. Apesar de ter como objeto as sociedades anônimas, cabe aos demais tipos de sociedades adaptarem-se a essa nova legislação naquilo que convém, pela necessidade de padronizar a contabilidade, possibilitando melhor compreensão por parte dos usuários.

Outrossim, a referida mudança traz consigo desafios que são sentidos internamente pelas organizações, em especial em áreas como a controladoria e a contabilidade, que têm, via de regra, a finalidade de prover uma estrutura para que se efetive a adoção das normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o qual recepcionou na íntegra as orientações do CPC.

Souza e Coutinho Filho (2007), Lima *et al.* (2010) e Zonatto *et al.* (2011) desenvolveram pesquisas buscando caracterizar fatores determinantes no processo de convergência. Porém, sabe-se que as organizações cooperativas

resguardam-se na legislação societária e fiscal para decidir sobre a melhor oportunidade para a adoção inicial das IFRS. Cuijpers, Buijnk e Maijor (2005) e Renders e Gaeremynck (2007) apontam como fatores indutores da adesão às IFRS as transações transfronteiriças. A propósito, a organização cooperativa tem como premissa a autogestão e a união dos cooperados no propósito de um objetivo comum. Em âmbito social, há o compromisso de manter uma relação de confiança e transparência com a comunidade na qual estiver inserida (ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, 2010). Portanto, a divulgação de relatórios completos e claros nesse segmento é fundamental para se alcançar a confiança dos cooperados e da sociedade em geral, servindo tanto para a prestação de contas quanto para o reconhecimento do valor agregado à sociedade (MARTINS *et al.*, 2013).

Dado o contexto apresentado, o objetivo do artigo é identificar fatores que possam implicar na adoção voluntária das IFRS por parte de certas organizações, levando-se em conta a contabilidade como linguagem contábil universal, favorecendo uma maior comunicação e um maior fluxo de troca de informações através de relatórios contábeis. Diante disso, o estudo traz a seguinte indagação: como se deu o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade por uma cooperativa de produção do noroeste do Rio Grande do Sul, na percepção das áreas de contabilidade e controladoria?

Com relação ao objetivo da pesquisa, busca-se verificar quais os fatores determinantes no processo de adoção das normas internacionais de contabilidade por uma cooperativa de produção do noroeste do Rio Grande do Sul. Considerando a especificidade do segmento cooperativista, amparado por legislação societária específica, a Lei nº 5.764/71 (BRASIL, 1971), a qual se limita a mencionar aspectos normativos e relevantes quanto à estrutura organizacional das sociedades cooperativas, as organizações cooperativas caracterizam-se inicialmente pela adoção voluntária das IFRS.

Assim, convém ressaltar que são oportunas as pesquisas sobre o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, no sentido de observar os efeitos na operacionalização dos mecanismos de adoção das referidas normas. Além disso, justifica-se este estudo por analisar tal problema sob o ponto de vista de organizações cooperativas, que possuem características diferenciadas em relação às demais organizações, que tem se tornado foco de estudos anteriores em âmbito nacional (YOSHITAKE; FRAGA; TINOCO, 2010; COSTA *et al.*, 2012; ANTUNES *et al.*, 2012) e internacional (CHRISTENSEN; LEE; WALKER, 2007; BARTH; LANDSMAN; LANG, 2008; DASKE *et al.*, 2008). A análise qualitativa proposta neste estudo também pode

contribuir para uma análise mais profunda do problema em questão como forma de induzir ou facilitar que outras cooperativas não enfrentem os mesmos tipos de problema.

O artigo conta com cinco seções: esta primeira traz a introdução; a segunda contém a fundamentação teórica; a terceira evidencia os aspectos metodológicos utilizados na pesquisa; a quarta expõe a apresentação e a análise dos resultados; e, finalmente, a quinta apresenta as considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura contempla três seções: a primeira trata da convergência de padrões contábeis a nível mundial, a segunda da convergência de padrões no Brasil e a terceira da contabilidade nas sociedades cooperativas.

2.1 CONVERGÊNCIA MUNDIAL DE PADRÕES CONTÁBEIS

A tendência mundial, caracterizada pelo interesse de muitos investidores em entrar em diferentes mercados, de acordo com Niyama (2006), provoca concordância por parte das empresas, entidades profissionais e instituições de ensino, quanto à convergência dos padrões contábeis. Espera-se que esse processo facilite a comunicação e reduza as diferenças internacionais nas demonstrações contábeis, o que pode permitir a comparação das informações.

A convergência, tida como harmonização contábil, conforme Niyama (2010, p. 38), “[...] é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas.” Weffort (2005, p. 21) reproduz a mesma definição quando afirma que “[...] a harmonização pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são reduzidas”. É importante destacar que a harmonização visa uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não sua eliminação.

De acordo com Niyama (2010, p. 39), um dos principais benefícios esperados com a harmonização pelo IASB

é de que seja viabilizada a comparabilidade das informações contábeis produzidas pelas empresas situadas em países distintos, permitindo, assim, a compreensão e interpretação de dados gerados por entidades de diferentes economias e tradições. Para tanto, é necessário que tal informação seja revestida de características que lhe atribuam qualidades como confiabilidade, compreensibilidade, relevância e comparabilidade, que, caso não sejam observadas, podem tornar a informação inócua, inoportuna ou sem valor (ATHAYDE, 2002).

2.2 A CONVERGÊNCIA DE PADRÕES CONTÁBEIS NO BRASIL

No Brasil, a Lei nº 11.638 de 2007 foi aprovada após sete anos de tramitação no Congresso Nacional com o Projeto de Lei nº 3.741. Ela alterou e introduziu novos dispositivos na Lei nº 6.404 de 1976, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas. Essa lei objetivou a convergência até 2010 das normas brasileiras de contabilidade e auditoria aos padrões internacionais, assim como o reconhecimento do trabalho do CPC como órgão competente para a emissão dessas normas.

É também reconhecido que a alteração dos padrões contábeis brasileiros ocorrida recentemente, em convergência aos padrões internacionais, tem permitido antever a relevância do tema, conforme a divulgação trazida pelo comunicado ao mercado emitido pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 14 de janeiro de 2008. A adoção do Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, elaborado pelo Iasb, traduzido pelo CPC e aprovado pela CVM, que resultou na revogação da Deliberação CVM nº 29/86 pela Deliberação CVM nº 539/08, constituem-se como alterações impactantes nesse sentido no Brasil. Provas dessa relevância são os incontáveis seminários e painéis realizados recentemente, destinados ao debate da Lei nº 11.638/07 e da adoção das IFRS no Brasil.

Diversas pesquisas têm ampliado o debate na temática da adoção do processo de convergência às IFRS, buscando compreender seus efeitos e suas consequências no ambiente de mercado das organizações, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Estudos anteriores sobre o processo de convergência das normas contábeis

Autores	Objetivos	Resultados
Barth, Landsman e Lang (2008).	Analisar o impacto da aplicação das IFRS em 21 países.	Os resultados demonstram que empresas adequadas às IFRS apresentam melhor qualidade das informações contábeis.
Daske <i>et al.</i> (2008).	Analisar as consequências econômicas da obrigatoriedade das IFRS em 26 países utilizando uma grande amostra de empresas que são obrigadas a adotar o IFRS.	Comparando adoções obrigatórias e voluntárias, demonstraram que os efeitos do mercado de capitais são mais pronunciados para as empresas que adotaram voluntariamente as IFRS, tanto no ano em que convergiram quanto no período posterior, quando as IFRS tornaram-se obrigatórias.
Souza (2009).	Averiguar as principais barreiras para a adoção das IFRS.	Como resultado identificou-se como barreira a influência da legislação fiscal, a transição de um sistema baseado em regras para um sistema baseado em princípios, mais subjetivo, e também a qualificação da mão de obra.
Callao <i>et al.</i> (2009).	Descobrir o impacto das IFRS sobre os relatórios financeiros em países europeus e avaliar se esse impacto está relacionado com a contabilidade tradicional em que cada país é classificado.	Os resultados obtidos mostram que o impacto das IFRS nas demonstrações financeiras não está relacionado com os sistemas de contabilidade tradicionais.
Yoshitake, Fraga e Tinoco (2010).	Verificar os principais problemas que as sociedades cooperativas brasileiras, assim como as demais sociedades empresariais, terão que enfrentar a partir do cumprimento da norma internacional denominada de SFAS 157.	Evidenciou-se que a confiabilidade das informações contábeis é o grande obstáculo para a adoção de um modelo amparado em avaliações econômicas dos ativos e das obrigações e que a estrutura tradicional da contabilidade não atende plenamente às necessidades dos investidores e da maioria dos usuários das demonstrações financeiras.
Stent, Bradbury e Hooks (2010).	Analisar os impactos das demonstrações financeiras de adotar o IFRS NZ durante 2005 a 2008.	Os resultados mostram que 87% das empresas são afetadas pelo IFRS. O impacto tem efeitos consideráveis sobre índices financeiros comuns.
Iatridis e Dallas (2011).	Investigar os efeitos da adoção das IFRSs nas demonstrações financeiras das grandes empresas dos setores industriais gregos e sobre a posição financeira e desempenho da empresa.	O estudo mostra que a implementação das IFRS tem influenciado positivamente a rentabilidade da maioria dos setores industriais, bem como outras empresas, porém a adoção das IFRS parece influenciar negativamente a liquidez no mercado de ações.
Costa <i>et al.</i> (2012).	Verificar de que forma a cooperativa Coocafé percebe o processo de convergência das normas contábeis.	Constatou-se que o departamento contábil/tributário e de controladoria da Coocafé percebe a importância do processo de convergência das normas contábeis. De forma geral, observa-se que a empresa sabe da existência do processo de convergência contábil e reconhece os investimentos necessários, mas ainda precisa se aprimorar para se adequar integralmente à convergência.
Carpes <i>et al.</i> (2013).	Verificar a percepção dos contadores de cooperativas em Santa Catarina, em relação às alterações oriundas do processo de convergência.	Os resultados da pesquisa denotam que a convergência às normas internacionais de contabilidade aplica-se ao segmento cooperativo. As diferenças atreladas ao fato de regulação provocam pequenas diferenças na operacionalização da contabilidade.

Fonte: Elaboração própria.

Os referidos estudos têm como delineamento a verificação dos propósitos da convergência, a partir do processo de evidencição. Em 2008, o CPC aprovou o Pronunciamento Conceitual Básico, que é na verdade quase que uma tradução do IAS 1 (*conceptual framework*) do Iasb (COELHO; LINS, 2010). Repensando a função da contabilidade, Schmidt, Santos e Fernandes (2007) argumentam que o processo de globalização dos mercados trouxe à tona a necessidade de harmonização contábil em todo o mundo, tendo em vista que, em consequência desse processo, os negócios já não são confinados à fronteira de um país, pois cada vez mais pode ser observado seu crescimento em nível internacional.

2.3 A CONTABILIDADE NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

A Lei nº 5.764/71 define a cooperativa como uma sociedade de pessoas, e não de capital, sem fins lucrativos (BRASIL, 1971). O Código Civil de 2002, instituído pela Lei nº 10.406 (BRASIL, 2002) define essa organização como uma sociedade simples. O cooperativismo é um sistema econômico com conteúdo social (PECAR, 1981) com amparo da própria legislação brasileira através da Lei 5.764/71, indicando que a cooperativa é uma sociedade de pessoas, com forma jurídica de natureza civil, constituída para prestar serviços aos seus associados que ficarão obrigados, reciprocamente, a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Assim, cooperação supõe necessariamente a liberdade de trabalhar em comunidade em duas condições importantes e imprescindíveis: liberdade e comunidade e trabalho livre e grupal. Quando organizada segundo estatutos previamente estabelecidos, a cooperação dá origem às cooperativas (PEREIRA, 1994).

De uma forma simplificada, pode-se definir cooperativa, de acordo com Pereira (1994), como sendo uma sociedade de pessoas, constituída em bases democráticas com características empresariais, tendo legislação e finalidades específicas para solução de problemas econômicos e sociais a todos os membros associados, com extensão aos seus funcionários e à própria comunidade.

Mesmo na busca pela melhor forma de se firmar e conquistar mercado para melhor atender seus cooperados, deve-se considerar o fato de que a cooperativa é uma organização sem fins lucrativos e que, portanto, há uma lógica econômica diferente em seu funcionamento (BIALOSKORSKI NETO; CARVALHO, 2007).

Uma das principais ferramentas administrativas para o sucesso dessas organizações é o gerenciamento, e é nesse contexto que se faz presente a identificação da utiliza-

ção de práticas contábeis como instrumento da administração (MARQUES, 2004).

A demanda contábil do setor cooperativista é grande, pois, para se manter no mercado atual, conforme Lima (2007), qualquer entidade necessita de informações que possam dar embasamento à tomada de decisão e à contabilidade, e, além de atender as demandas legais, “[...] deve servir também como instrumento para difusão das informações referentes à gestão” (LIMA, 2007, p. 67).

Ribeiro (2009) relata que a globalização proporcionou uma expansão das relações comerciais, ocasionando uma demanda de informações contábeis, porém necessitando padronização, objetivando melhorar o fluxo de informação entre os diversos usuários de países diferentes, reduzindo, dessa forma, o custo e o tempo nas negociações e prestações de contas. Assim, relatórios contábeis padronizados poderiam ser utilizados para prestação de contas em países diferentes, sem a necessidade de adaptações (RIBEIRO, 2009).

Essa normatização, segundo Azevedo e Senne (2006), estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as organizações, podendo incluir-se as entidades cooperativas.

Nesse contexto, de acordo com Carpes *et al.* (2013), a grande maioria das empresas, seja por critérios de porte ou regulação, tem obrigatoriedade de adoção das orientações do CPC, leia-se convergência às IFRS. No entanto, alguns segmentos trazem dúvidas e interpretações contrárias sobre esse tema em um primeiro momento. É o caso, por exemplo, das cooperativas, fruto de avaliações empíricas em relação à legislação societária dessas entidades (Lei nº 5.764/71), que não foi reformulada. Além disso, a norma reguladora NBC-T 10.8, que trata sobre aspectos contábeis nas cooperativas, não faz nenhuma menção às IFRS (CARPES *et al.*, 2013), portanto sendo voluntária a decisão sobre a sua adoção.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta a estratégia utilizada na pesquisa, além da descrição da coleta e do tratamento dos dados.

3.1 ESTRATÉGIA DE PESQUISA

Considerando o critério de classificação de pesquisa proposto por Gil (2008), a pesquisa pode ser definida quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos. No que se refere aos objetivos, a pesquisa proposta é descritiva porque expõe as características de determinado fenômeno, isto é, a per-

cepção da equipe operacional e dos executivos do setor contábil e de controladoria da cooperativa sobre as mudanças nas práticas contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/07, tendo como objetivo a convergência às normas internacionais de contabilidade.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é classificada como estudo de caso único. O estudo de caso histórico-organizacional relata fatos e fenômenos ocorridos em um determinado ambiente (YIN, 2009), nesse caso, no da contabilidade e controladoria da cooperativa. Esse estudo foi conduzido por um levantamento de percepções através de uma entrevista semi-estruturada, com formulação de perguntas básicas sobre o tema investigado como forma de roteiro (TRIVINOS, 1987), demonstradas no Quadro 1, feitas aos executivos do departamento de contabilidade e controladoria - sendo eles o gerente contábil, o *controller* e o auditor interno -, cujos resultados utilizados explicam o fenômeno pesquisado. Também, essas mesmas questões foram aplicadas em formato de questionário aos profissionais da equipe operacional do setor contábil da entidade objeto do estudo como forma de avaliar os dados (GIL, 1999), em busca de uma maior confiabilidade nos resultados obtidos com o estudo.

A construção do instrumento de coleta de dados teve como base outros autores que também discorreram sobre o

tema, optando-se pela adaptação do instrumento utilizado por Silva *et al.* (2010), conforme explicitado no Quadro 2.

Este estudo foi desenvolvido empregando como método a análise de dados e utilizando instrumentos de pesquisa que possibilitaram a elaboração de inferências para solução do problema de pesquisa. A unidade de análise do estudo de caso abrange um setor em específico, o setor de contabilidade e controladoria da cooperativa.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Com base nos roteiros genéricos propostos por Gil (2008) e por Yin (2009), os dados foram coletados por meio de entrevista aplicada aos executivos do setor de contabilidade e aos profissionais da equipe operacional.

O critério para a seleção se baseou na disponibilidade dos profissionais, sendo oito da equipe operacional e três executivos do setor de contabilidade da organização, sendo o *controller*, o auditor interno e o gerente contábil. Tratando-se da função desempenhada pelos respondentes, 73% desempenham função de nível tático e 27% desempenham função de nível estratégico, conforme demonstrado na Tabela 1.

Quadro 2 - Questões principais para a análise do estudo de caso

1	Métodos adotados pela empresa para a realização da harmonização?
2	É obrigação da Cooperativa elaborar relatórios contábeis financeiros conforme as IFRS?
3	Estágio atual da convergência às IFRS na Coopatrigo?
4	Processo de adequação dos sistemas de informação? Investimentos em tecnologia?
5	Mudanças nos controles internos para adequação às IFRS?
6	Estágio da adequação dos procedimentos contábeis para a adequação completa às IFRS?
7	Fornecimento de capacitação/treinamento sobre as IFRS à equipe contábil, periodicidade?
8	Principais barreiras para a adoção das IFRS no Brasil?
9	Adoção das IFRS exige maior julgamento para sua aplicação, isto pode constituir uma barreira?
10	Considerando o aprendizado teórico e prático dos contadores brasileiros no modelo fiscal, em especial as cooperativas podem ter dificuldade com a qualificação de mão de obra?
11	Houve restrições, dificuldades ou resistência às demonstrações contábeis adotadas pela cooperativa (demonstração do fluxo de caixa, demonstração das origens e aplicações de recursos e demonstração do resultado abrangente)?
12	Avaliação da observância dos CPCs nas demonstrações contábeis da cooperativa e seu impacto na avaliação do patrimônio? (pontuar pela ordem de significância)
13	Percepção sobre o atendimento à Lei nº 11.638/07 (diferenças entre escrituração contábil atual da empresa e as mudanças das práticas/ envolvimento das áreas operacionais no fornecimento de informações para as demonstrações financeiras; áreas administrativas impactadas; aspectos da contabilidade que apresentaram divergências entre princípios e normas contábeis internacionais; o que contribuiu para a harmonização contábil internacional)?
14	Nível de interesse em relação ao conhecimento sobre a contabilidade internacional?
15	Comentários sobre o processo de convergência às IFRS e a adoção pela cooperativa.

Fonte: Elaboração própria a partir de Silva *et al.* (2010).

Tabela 1 - Perfil dos respondentes na formação acadêmica e no cargo

Perfil no cargo/função	Operacional %		Estaté %	
	Nº Funcionários	%	Nº Funcionários	%
Formação acadêmica:				
Superior incompleto			1	12
Superior completo Ciências Contábeis			6	76
Pós-graduação	2	67	1	12
Pós-graduação Tecnologia da Informação	1	33		
Anos empresa/cargo:				
3 a 4 anos	3	38		
5 anos ou mais	5	62	3	100

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

As entrevistas aconteceram em dois momentos distintos, com um período aproximado de uma hora cada. Os entrevistados foram classificados de acordo com o perfil descrito sinteticamente na Tabela 1. As respostas foram submetidas a uma análise de conteúdo a partir das mensagens explicitadas, a fim de interpretá-las para a sua compreensão.

O método traz algumas limitações, sendo que a principal se referiu à quantidade e confiabilidade das informações encontradas. Para superar essa limitação e garantir a confiabilidade nas informações adquiridas pelas múltiplas fontes de dados, realizou-se um confronto entre as respostas efetuadas pelos executivos e as respostas efetuadas pelos colaboradores da área operacional. A partir desse confronto, considerou-se que era possível fazer inferências mais confiáveis e válidas sobre as práticas aplicadas pela empresa e os padrões contábeis internacionais no processo de convergência, tendo como objetivo mitigar essas limitações.

Os resultados dessa análise serviram de fonte para a verificação das percepções dos componentes da equipe operacional e dos executivos da área de contabilidade e controladoria da cooperativa sobre as questões relacionadas ao processo de convergência às IFRS na empresa. As informações obtidas foram analisadas qualitativamente, a partir da descrição das respostas extraídas nas entrevistas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seção que segue apresenta os aspectos descritivos da cooperativa estudada e a análise das respostas da entrevista com os profissionais da equipe operacional e executivos do setor de contabilidade e controladoria, seguida da relação com os estudos anteriormente citados.

4.1 ASPECTOS DESCRITIVOS

Este estudo descreve as características gerais da empresa pesquisada e as evidências profissionais. A cooperativa localizada no estado do Rio Grande do Sul é composta por 13 unidades, dividida em diversas áreas e negócios. As atividades de recebimento e comercialização de grãos são responsáveis por 90% do faturamento, atingindo no ano base de 2011 a faixa dos 300 milhões de reais. A organização é complexa e a adoção das IFRS pode exigir maior conhecimento em relação às empresas de outros segmentos, embora os executivos e a equipe operacional que atuam na área de contabilidade e controladoria da cooperativa possuam formação específica e trabalhem com orientação, treinamento e fiscalização, conforme informado pelos respondentes.

Esse conhecimento, inicialmente, evidencia um equilíbrio nos conhecimentos de ambas as equipes sobre a convergência das práticas contábeis às normas internacionais de contabilidade, com evidências profissionais de onze sujeitos: oito profissionais da equipe operacional e três executivos da área de contabilidade e controladoria. A constatação quanto ao perfil dos respondentes é de que a equipe operacional, ao trabalhar mais estritamente com as informações contábeis e possuir menos tempo de trabalho na empresa, não tem acesso a todos os conhecimentos da área, além de denotar maior rotatividade em relação aos executivos.

Iniciando-se o processo de coleta de dados, os respondentes foram instigados a comentarem sobre o novo perfil exigido dos profissionais da contabilidade, e ambas as equipes evidenciaram que para a adoção de normas em convergência com as IFRS exige-se como competências (habilidades) a atualização, o domínio da legislação contábil-fiscal e o conhecimento da atividade/processo cooperativo para aplicar nessa área. Entretanto, os executivos do setor possuem uma visão mais acurada sobre as novas competências exigidas nos ambientes de negócios ao identificar que os profissionais de contabilidade devem ter visão proativa de todas as informações geradas e amplo conhecimento tributário.

Também a equipe executiva respondeu que é necessário que o profissional tenha capacidade de adequação ao segmento operante para que possa realizar adaptações pertinentes ao setor, no caso, o cooperativista.

4.2 PERCEPÇÕES DOS PROFISSIONAIS ACERCA DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

A partir das respostas obtidas nas questões do roteiro da entrevista relativo à percepção dos procedimentos adotados na convergência pela equipe operacional e os exe-

cutivos da área de contabilidade e controladoria, aponta-se que:

- a) há uma discrepância quanto ao nível de conhecimento dos executivos e da equipe operacional do setor contábil referente ao atendimento à legislação relativa à convergência e a sua adoção gradual. Percebe-se que os executivos evidenciam a adoção gradual quanto aos procedimentos adotados na convergência das normas internacionais de contabilidade, e os profissionais do nível operacional consideram não ter havido alterações nas rotinas da contabilidade;
- b) sobre a elaboração de relatórios contábeis financeiros adotando as IFRS, os executivos e a equipe operacional estão cientes de que a elaboração dos relatórios contábeis financeiros deve seguir as IFRS, e todos identificaram que a data inicial para a adoção das IFRS foi janeiro de 2010, mantendo-se em constante aperfeiçoamento nos períodos seguintes;
- c) quanto ao estágio em que se encontra o processo de convergência das normas, os respondentes da equipe operacional apontaram que a adoção das IFRS está na fase intermediária; já os executivos entendem que a adoção das IFRS está consolidada (o processo está na fase final), entendimento também confirmado pelo gerente de controladoria;
- d) para os entrevistados, a adequação do sistema de informação vem ocorrendo de forma gradual e com tecnologia adequada. Entretanto, 75% dos entrevistados da equipe operacional apontaram que a adequação às IFRS estava sendo feita com pouco investimento tecnológico, retardando a finalização do processo de convergência, enquanto os executivos divergem ao afirmarem que, em 2008, a cooperativa investiu em um *enterprise resource planning* (ERP);
- e) acerca dos questionados sobre as mudanças nos controles internos da cooperativa para a adequação às IFRS, 87% dos respondentes da equipe operacional sinalizaram para a percepção “pouco, muito pouco” e/ou “imperceptíveis aos usuários”, demonstrando não terem percebido tais mudanças, enquanto os executivos da controladoria consideraram que houve melhorias no decorrer do processo. Segundo os executivos, essas mudanças foram graduais, imperceptíveis à equipe operacional, permitindo concluir que esses profissionais foram preparados para a utilização do novo sistema dentro da rotina de operação e não foram informados sobre as alterações das ferramentas do sistema, tendo em vista o uso do ERP ter sido ajustado aos poucos;
- f) questionados novamente sobre o estágio em que se encontra a adequação dos procedimentos contá-

- beis e como se deu a adequação da contabilidade no processo de convergência, os integrantes da equipe operacional consideraram que está na fase intermediária, enquanto que, para os executivos, a adequação dos procedimentos contábeis está no processo final, já consolidado, com o imobilizado atualizado, estando a cooperativa na fase de estudos de adequações contábeis com o sistema ERP, de acordo com a visão dos gestores, demonstrando existir algumas controvérsias sobre o processo de convergência;
- g) sobre a capacitação/treinamento sobre as IFRS, oferecidos à equipe operacional, a visão de todos os respondentes (executivos e equipe operacional) é que ela se deu por meio de treinamento em equipe e cursos, sempre que se fez necessária, conforme certificados expedidos;
 - h) quanto às principais barreiras para a adoção de normas convergidas com as IFRS no Brasil, na visão dos profissionais da equipe operacional há falta de padronização de informações para cooperativas e falta de tratamento específico direcionado às cooperativas. Na visão dos executivos também há falta de tratamento específico direcionado às cooperativas, mas também fizeram referência à necessidade de customizar o sistema ERP para trabalhar em específico atos cooperativos, dificultando a operacionalização de ferramentas oferecidas pelo sistema;
 - i) na visão de 87% dos profissionais da equipe operacional e 100% dos profissionais executivos participantes do estudo, a adoção das normas internacionais não constitui uma barreira à adoção de normas convergentes com as IFRS no Brasil, tampouco exige maior julgamento para sua aplicação, porém traz algumas instabilidades devido ao subjetivismo mesmo que responsável;
 - j) os profissionais da equipe operacional responderam sobre o processo de convergência que, tendo desenvolvido seu aprendizado teórico e prático no modelo tradicional, encontram dificuldades para se adequar à realidade das cooperativas, pois consideram que a obtenção do conhecimento a partir da associação teoria-prática facilita a execução da prática. Para os executivos da contabilidade da cooperativa em estudo, não haveria essa dificuldade se os profissionais estivessem em constante processo de atualização, o que não ocorre na prática;
 - k) para os respondentes da equipe operacional, não houve dificuldade, resistência ou restrição crítica às demonstrações adotadas pela cooperativa, como a demonstração do fluxo de caixa (DFC), a demonstração das origens e aplicações de recursos (Doar) e a demonstração do resultado abrangente (DRA),

tendo em vista serem elaboradas a partir da alimentação adequada de dados do sistema ERP, porém sem total segurança de que os resultados estariam totalmente corretos. Contudo, para os executivos houve restrições à adoção de tais demonstrações, pois, em 2009, a cooperativa deixou de adotar a Doar pelo simples fato de ter se tornado opcional, sem avaliar a importância de suas informações.

No segundo grupo de questões selecionadas para esta análise, situa-se a avaliação dos CPCs. Solicitados a avaliarem a observância dos CPCs nas demonstrações contábeis e seu impacto na avaliação do patrimônio, pontuada de 1 (menor importância) a 5 (maior importância) pela ordem de significância, ficou evidenciado que para os executivos os CPCs que ganham maior relevância na cooperativa pelo seu impacto na avaliação do patrimônio são os que tratam dos ativos intangíveis, os ativos biológicos e as receitas, atingindo respectivamente o nível máximo de significância. Situando-se um nível abaixo, encontram-se o *impairment*, estoques, ajuste a valor presente, provisão contingencial, benefícios a empregados e instrumentos financeiros.

Já para os respondentes da equipe operacional, os CPCs de maior relevância nas demonstrações contábeis da cooperativa são o *impairment*, estoques, provisão contingencial e receitas. Contudo, essa equipe não considera que esses pronunciamentos exerçam grande impacto na avaliação do patrimônio, pois os situam no nível 3 de relevância.

No terceiro grupo de questões selecionadas para análise, foram focalizadas as percepções sobre o atendimento à Lei nº 11.638/07. A partir delas, a análise dos dados apontou:

- a) sobre as diferenças entre a escrituração contábil atual da empresa e as mudanças das práticas trazidas pela Lei nº 11.638/07, para 87% dos integrantes da equipe operacional a lei impôs um maior detalhamento das informações contábeis, passando a escrituração a ter maior detalhamento. A mesma inferência é apresentada pelos executivos que apontaram que as mudanças no bojo dessa lei trouxeram maior nível de detalhamento à escrituração, maior conhecimento das informações e maior confiabilidade às informações consolidadas por unidade, no banco de dados;
- b) quanto ao envolvimento das áreas operacionais no fornecimento de informações para as demonstrações financeiras, para a totalidade dos respondentes da equipe operacional há maior diligência no tratamento das informações, conseqüentemente, o fornecimento de uma informação confiável. Também para os executivos, o envolvimento das áreas operacionais nas informações é pleno, pois elas partem

da base operacional e devem ser fornecidas de forma integral. Cada área deve analisar os serviços com responsabilidade pela informação confiável;

- c) que, para a equipe operacional, as áreas administrativas impactadas pelas mudanças e aspectos de treinamento/capacitação dos profissionais que foram ou precisam ser adequados foram a fiscal/contábil e a de tecnologia da informação (TI). Quanto aos aspectos de treinamento/capacitação profissional, consideraram a necessidade de maior aperfeiçoamento pessoal e mais treinamento nas áreas contábil e controladoria para um maior conhecimento do que deverá ser adequado. Para os gestores, as áreas mais impactadas pelas mudanças trazidas pela Lei nº 11.638/07 foram a fiscal/contábil, a de TI e a financeira. Para a adequação dos profissionais, consideraram a necessidade de muito treinamento, cursos para profissionais da área contábil e atualização dos responsáveis da área para conhecerem as novas práticas a ser adotadas;
- d) que os aspectos da contabilidade que apresentaram divergências em relação aos princípios e normas contábeis internacionais foram considerados por 87% dos respondentes, ou seja, reconhecimento, mensuração e evidenciação são tópicos apontados como divergentes em relação aos princípios e normas contábeis internacionais;
- e) que questionados sobre o que contribui para a harmonização contábil internacional, por unanimidade os respondentes da equipe operacional consideram a redução de custos na elaboração das demonstrações financeiras, a melhora da comunicação da empresa com seus investidores estrangeiros e a minimização de diferenças geradas pela contabilidade. O estilo de pensamento dos executivos é semelhante ao da equipe operacional, porém evidencia que o aumento da transparência e a compatibilidade das informações contábeis contribuem para a harmonização contábil internacional.

No quarto grupo de questões selecionadas para análise neste estudo, que aborda o processo de convergência às IFRS adotado pela cooperativa, foram levantadas pelos respondentes as seguintes percepções dos profissionais da área de contabilidade e controladoria:

- a) quanto ao nível de interesse em relação ao reconhecimento sobre a contabilidade internacional, para todos os entrevistados o nível de interesse é grande, sendo o conhecimento total;
- b) quanto aos comentários sobre o processo de convergência às IFRS e a adoção pela cooperativa, as duas equipes entrevistadas (de executivos e opera-

cional) comentaram sobre a necessidade de desenvolvimento de padronização e detalhamento das informações. Os executivos foram além ao referir que o ERP funciona bem em empresas normais, mas as informações devem ser customizadas para o sistema cooperativo, pois este ainda está muito carente de suporte para a adoção total da IFRS.

4.3 COMPARAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS APLICADAS PELA EMPRESA COM AS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Em virtude da crescente internacionalização da economia e a necessidade de manutenção e desenvolvimento de novas oportunidades de negócios, as empresas inserem-se cada vez mais no mercado internacional, exigindo informações ágeis e confiáveis. Essas características exigidas pelo mercado internacional fazem da convergência das normas contábeis em âmbito mundial uma necessidade e uma exigência. Tal processo pode contribuir para que as empresas sejam bem sucedidas no atual ambiente de negócios, caracterizado pela complexidade e pela incerteza.

A mudança na estrutura da Contabilidade no Brasil, trazida pela Lei nº 11.638/07, visa fornecer informação fidedigna aos usuários internos e externos. Essa lei trouxe duas novas demonstrações financeiras obrigatórias: a DFC, em substituição da Doar, que passa a ser facultativa, e a DVA (obrigatória somente para as companhias abertas). Essas e outras alterações oferecem maior segurança ao investidor (BRAGA; ALMEIDA, 2008).

Portanto, a julgar por esse contexto, a percepção da equipe operacional e dos executivos da área de contabilidade e controladoria da cooperativa sobre a finalidade da convergência contábil internacional pode ser considerada apropriada. Uniformizar as normas contábeis é uma das características exigidas pelo mercado internacional à convergência das normas internacionais de contabilidade, juntamente com a ordenação e a conformidade. O objetivo é garantir a credibilidade das demonstrações contábeis, isto é, o fornecimento pelas empresas de informações mais confiáveis, critério percebido pela totalidade dos entrevistados integrantes das duas equipes (operacional e de executivos) de profissionais da área de contabilidade e controladoria da cooperativa.

Os entrevistados das duas equipes percebem a importância dos CPCs e pontuam pela ordem de relevância. A equipe operacional coloca em primeiro lugar o *impairment* (redução ao valor recuperável de ativo), sendo apropriada essa percepção, tendo em vista que esse foi o primeiro CPC emitido pelo comitê. Já os executivos percebem os ativos

intangíveis, seguido dos ativos biológicos, como mais significativos na cooperativa. Os ativos intangíveis foram tratados pelo CPC 04, enquanto os ativos biológicos (e produtos agrícolas) foram normatizados no CPC 29, correlacionado com a IAS 41, significando que a percepção das duas equipes são significativas.

Quanto às novas demonstrações financeiras adotadas pela cooperativa, a DFC e a DRA, para a equipe operacional não houve resistência à sua adoção. Contudo, na percepção do *staff* houve resistência, pois, em 2009, a cooperativa deixou de elaborar a Doar, entendida como demonstração importante para a interpretação da situação econômico-financeira da cooperativa, com informações não disponibilizadas na DFC.

Na realidade, comparando essas evidências, principalmente a resistência em aceitar a não elaboração da Doar às novas demonstrações financeiras obrigatórias trazidas pela Lei nº 11.638/07, a percepção das duas equipes entrevistadas não foi de todo favorável. As duas equipes não identificaram que a DFC foi instituída em substituição à Doar, que passou a ser facultativa. A equipe operacional não apontou que a Doar não estava mais sendo elaborada. Por sua vez, a percepção dos executivos sobre a Doar foi mais efetiva, pois essa equipe apontou resistência pela decisão da cooperativa em não adotá-la mais desde 2009, mesmo que a cooperativa estivesse fazendo uso da sua prerrogativa, já que a mesma passara a ser facultativa.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, embora opcional para as cooperativas, foi adotada pela cooperativa investigada a partir de janeiro de 2010, ocorrendo a partir de então a padronização dos registros e a consistência das informações, sendo considerado importante e positivo para esse tipo de empreendimento, principalmente para aquelas que trabalham com um grande volume de importação e exportação, porque a não adoção as IFRS implica a mensuração do desempenho financeiro por critérios diferentes daquelas organizações que já fazem uso das normas contábeis convergidas.

Também se observa que faltam publicações que orientem com mais clareza como o cooperativismo deve se adaptar ao processo de convergência das normas contábeis nacionais aos normativos internacionais, inferências percebidas tanto pela equipe operacional quanto pelos executivos da área de contabilidade e controladoria da cooperativa. Essa constatação é corroborada nos estudos de Yoshitake, Fraga e Tinoco (2010), que observaram que a confiabilidade das informações contábeis é o grande obstáculo para a adoção de procedimentos que impliquem subjetividade.

Os executivos também percebem a necessidade de maior competência profissional no assunto, salientando que a adoção voluntária ao processo de convergência proporcionou um melhor desenvolvimento profissional, mas ainda exige um maior aperfeiçoamento, reafirmando os achados de Costa *et al.* (2012), que relataram que os profissionais sentem-se ainda despreparados e com pouco domínio sobre o assunto. Quanto ao ERP, denotam que funciona bem em empresas, mas as informações nas cooperativas devem posteriormente ser customizadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi verificar a adequação voluntária das práticas contábeis aplicadas no processo de convergência contábil às normas internacionais de contabilidade, com base em um estudo de caso desenvolvido em uma cooperativa de produção localizada no estado do Rio Grande do Sul. Nesse cenário, percebe-se a importância da contabilidade e a ênfase no processo de convergência das normas contábeis na cooperativa.

Levantadas as percepções dos profissionais entrevistados acerca da adequação ao processo de convergência das normas contábeis internacionais, apontou-se que a principal barreira encontrada foi a falta de padronização de informações para cooperativas, seguida da falta de tratamento específico direcionado às cooperativas, considerando-se a necessidade de customização do sistema ERP para trabalhar atos cooperativos. Os sistemas ERPs são elaborados para as empresas em geral, exigindo-se uma readequação ao sistema cooperativo, implicando para determinados demonstrativos um retrabalho por parte do setor.

Foi possível constatar que ainda há existência de divergências de aspectos da contabilidade em relação aos princípios e normas contábeis internacionais. Porém, a redução de custos na elaboração das demonstrações proporcionou melhoras na comunicação da empresa com associados e investidores, atenuando diferenças contábeis e aumentando a transparência e a compatibilidade das informações contábeis, contribuindo para a harmonização contábil.

As IFRS provocaram um avanço na contabilidade da cooperativa, mesmo que a adoção tenha sido por opção e tenha exigido dos profissionais da área uma formação específica, com orientação, treinamento e fiscalização. Entretanto, exigem adaptações e um tratamento específico para o sistema cooperativo, devendo ser construído à medida que a harmonização das normas contábeis evolui em direção às normas internacionais de contabilidade. O sistema ERP não deve ser adotado em sistema de pressão ou urgência. Entre as mudanças mais palpáveis que um sistema de ERP propi-

cia a uma corporação, está a maior confiabilidade dos dados, monitorados em tempo real, e a diminuição do retrabalho.

Ressalta-se que esses resultados corroboram os resultados obtidos nos estudos de Souza e Coutinho (2007) e Costa *et al.* (2012), em que identificaram que os profissionais da contabilidade necessitam um maior conhecimento prático sobre o processo de convergência, da mesma forma que nos achados de Carpes *et al.* (2013), que ressaltam a necessidade de investimentos em sistemas de controle de gestão e informação. Sugere-se que futuros estudos sejam conduzidos para analisar as práticas contábeis atribuídas pelos pronunciamentos contábeis que, aplicadas ao segmento cooperativo, contribuam para a transparência do seu desempenho e também com os profissionais das áreas de tecnologia da informação, para que estes possam oferecer sistemas direcionados a esse segmento.

REFERÊNCIAS

- ANTUNES, M. T. P. *et al.* A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.
- ATHAYDE, T. R. *A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso no município de Luziânia GO*. Brasília, 2002. 94f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPE, UFPE e UFRN. Disponível em: <http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_003.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2014.
- AZEVEDO, O. R.; SENNE, S. H. L. *Obrigações fiscais das entidades sem fins lucrativos*. São Paulo: IOB Thompson, 2006.
- BARTH, M. E.; LANDSMAN, W. R.; LANG, M. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, v. 46, n. 3, p. 467-498, 2008.
- BIALOSKORSKI NETO, S.; DE CARVALHO, F. L. Um ensaio sobre a análise de desempenho em cooperativas agropecuárias. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007.
- BRAGA, H. R.; ALMEIDA, M. C. *Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007*. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRASIL. *Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e

estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 30 ago. 2012.

_____. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 30 ago. 2012.

_____. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2012.

_____. *Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971*. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm>. Acesso em: 30 ago. 2012.

CALLAO, Susana *et al.* The impact of IFRS on the European Union: is it related to the accounting tradition of the countries? *Journal of Applied Accounting Research*, v. 10, n. 1, p. 33-55, 2009. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com.ez101.periodicos.capes.gov.br/journals.htm?issn=0967-5426&volume=10&issue=1&articleid=1793408&PHP>>

CARPES, A. M. S. *et al.* Processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade pelas organizações cooperativas: a percepção dos profissionais contabilistas. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Curitiba, v. 5, n. 3, p. 114-130, set./dez. 2013.

COELHO, C. U. F.; LINS, L. S. *Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 10.8*. Regulamenta as entidades cooperativas. Brasília, 2005 Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000920>. Acesso em: 15 mar. 2013.

CONTABILIDADE: convergência às normas internacionais é positiva para as cooperativas páginas do capítulo. *Sistema Ocepar*, 23 ago. 2012. Disponível em: <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/index.php?option=com_content&view=article&id=91493:contabilidade-convergencia-as-normas-internacionais-e-positiva-para-as-cooperativas-diz-instrutora&catid=15:informe&Itemid=870>. Acesso em: 5 jan. 2014.

COSTA, G. P. *et al.* O processo de convergência das normas contábeis: uma análise da prática e aplicabilidade no

gerenciamento na cooperativa dos cafeicultores da região de Lajinha Ltda. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 9., Rio de Janeiro, 2012. *Anais...* Rio de Janeiro: Seget, 2012. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/artigos12/22716594.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2013.

CUIJPERS, R.; BUIJINK, W.; MAIJOR. Voluntary adoption of non local GAAP in the European Union: a study of determinants and consequences. *European Accounting Review*, v. 14, n. 3, p. 487-524, 2005.

CHRISTENSEN, H.; LEE, E.; WALKER, M. Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonisation: the case of mandatory IFRS adoption in the UK. *International Journal of Accounting*, v. 42, n. 4, p. 341-379, 2007.

DASKE, H. *et al.* Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, v. 46, p. 1085-1142, 2008. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-679X.2008.00306.x/abstract>>. Acesso em: 22 jun. 2012.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA, V. B. Contabilidade: a cibernética empresarial. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 14, n. 25, p. 42-59, jan./abr. 2001.

IATRIDIS, G.; DALLAS, K. The impact of IFRS implementation on Greeklisted companies: an industrial sector and stock market index analysis. *International Journal of Managerial Finance*, v. 7, n. 3, p. 284-303, 2011. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com.ez101.periodicos.capes.gov.br/journals.htm?issn=1743-9132&volume=7&issue=3&articleid=1937655&PHPSESSID=0nggb8fad2hm0s58t1th7kmgc5>>. Acesso em: 22 jun. 2012.

LIMA, J. P. S. A Contabilidade e as cooperativas populares autogestionárias: uma contribuição à democratização da gestão. In: ORGANIZAÇÃO INCUBADORA TECNOLÓGICA DE COOPERATIVAS POPULARES DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO; NÚCLEO DE GESTÃO DA ITCP-USP... [et al.]. *A gestão da autogestão na economia solidária: contribuições iniciais*. Porto Alegre: Calábria; São Paulo: ITCP-USP, 2007. p. 67-72. Disponível em: <<http://cirandas.net/articles/0011/7435/Gestao-Da-Autogestao-Ecosol-Livro.pdf>>. Acesso em 22 jun. 2012.

LIMA, V. S. *et al.* Determinantes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE

- PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., Natal, 2010. *Anais...* Natal: Anpcont, 2010.
- MARQUES, W. L. *Contabilidade gerencial à necessidade das empresas*. 2. ed. Cianorte, PR: Bacon, 2004.
- MARTINS, E. *et al. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MELLO, M. C. B.; SANTOS, M. J. O.; NIYAMA, J. K. A contabilidade e o ambiente legal e regulamentar na China. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 2, p. 9-23, 2006.
- NIYAMA, J. K. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. *Apresentação institucional*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.brasilcooperativo.com.br/estat/>>. Acesso em: 4 ago. 2012.
- PECAR, S. *Manual de contabilidade de cooperativas agropecuárias*. Israel: Centre de Estudos Cooperativos y Laboriales, 1981.
- PEREIRA, C. C.; FRAGOSO, A. R.; RIBEIRO FILHO, J. F. Comunicação em contabilidade: um estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 3., São Paulo, 2003. *Anais...* São Paulo: USP, 2003. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/67.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2012.
- RENDERS, A.; GAEREMYNCK, A. The impact of legal and voluntary investor protection on the adoption of international financial reporting standards (IFRS). *De Economist*, v. 155, n. 1, p. 49-72, 2007.
- RIBEIRO, O. M. *Contabilidade avançada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SCHMIDT, P.; SANTOS J. L.; FERNANDES, L. A. *Contabilidade internacional avançada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SESSID=puc6d6fsah5domh0es34lpc9i1>. Acesso em: 30 ago. 2013.
- SILVA, P. C. *et al.* Impacto da adoção das IFRS nas empresas brasileiras de saneamento: a percepção dos profissionais do setor. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 69-94, abr./jun. 2010.
- SOUZA, A. A. S.; COUTINHO FILHO, F. B. Harmonização internacional: um estudo sobre as dificuldades de convergência das normas contábeis brasileiras em relação às Normas Internacionais de contabilidade (IFRS). In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 7., 2007, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: USP, 2007.
- SOUZA, R. G. *Normas internacionais de contabilidade: percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil*. 2009. 127 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração de Empresas) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009.
- STENT, W.; BRADBURY, M.; HOOKS, J. IFRS in New Zealand: effects on financial statements and ratios. *Pacific Accounting Review*, v. 22, n. 2, p. 92-107, 2010. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1881949>>. Acesso em: 22 jun. 2012.
- TRIVIÑOS, A. N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.
- VASCONCELOS, Y. L. *Compreenda as finanças de sua empresa: introdução à análise das demonstrações contábeis*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- WARREN, C. S. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson, 2008.
- WEFFORT, E. F. J. *O Brasil e a harmonização contábil internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- YOSHITAKE, M.; FRAGA M. S.; TINOCO, J. E. P. As sociedades cooperativas e as barreiras à aplicação de normas internacionais de contabilidade. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 13., 2010, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Semead, 2010.
- ZONATTO, V. C. S. *et al.* Fatores determinantes para a adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia elétrica. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, v. 5, n. 12, p. 26-47, 2011.