

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PELAS ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS: A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTABILISTAS

ANTONIO MARIA DA SILVA CARPES

FURB

carpes.antonio@gmail.com

ROBERTO CARLOS KLANN

Universidade Regional de Blumenau - FURB

rklann@al.furb.br

ITZHAK DAVID SIMÃO KAVESKI

Universidade Regional de Blumenau - FURB

itzhak.konoha@gmail.com

JOSÉ AUGUSTO SOUSA MARTINS

FURB

martins_cont@hotmail.com

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PELAS ORGANIZAÇÕES COOPERATIVAS: A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTABILISTAS

1 INTRODUÇÃO

O marco legal inicial do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil foi materializado pela Lei nº 11.638/07, no entanto, havia sido debatido há décadas dentro do conflito fisco *versus* contabilidade. Tal fato se deve às heranças da colonização brasileira, advinda de Portugal, um dos países em que o processo de normatização da contabilidade partia de leis e regras que se sobressaíam à participação dos profissionais de contabilidade. Essa dicotomia entre os países com herança no direito romano (*code law*) e aqueles em que a predominância está no direito consuetudinário (*common law*) é referenciada no estudo de Martins, Martins e Martins (2005).

Com o processo de globalização dos mercados, a contabilidade passa a ter grande importância para o processo decisório em âmbito internacional, no qual a harmonização contábil ocorre de forma irreversível, pois esta tem a finalidade de produzir informações de caráter universal, promovendo assim maior transparência das informações contábeis divulgadas pelas companhias. O mercado traz consigo uma necessidade de melhor comparabilidade e transparência quanto aos investimentos auferidos em um país, uma vez que os investidores são atraídos por negócios que eles conhecem e confiam, reduzindo assim, os riscos de investimento e o custo do capital (LEITE, 2002).

A harmonização contábil traz mudanças expressivas nos sistemas contábeis de diversos países, tornando-os compatíveis e respeitando as particularidades de cada região, sendo necessária para a redução das divergências contábeis entre os países (WEFFORT, 2005). De acordo com Calixto (2010), são amplas as expectativas quanto à adoção das IFRS, principalmente por diminuir a disparidade de normas contábeis que as entidades necessitam seguir, trazendo assim, grandes benefícios para a análise econômica das empresas de diversos países e regiões.

Para que o Brasil possa acompanhar o processo de convergência contábil, foi criado em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), acelerando o processo de revisão de normas contábeis no Brasil, emitindo pronunciamentos alinhados às IFRS, a serem seguidos por todas as entidades empresariais (LEMES; SILVA, 2007). Conforme Barbosa Neto, Dias e Pinheiro (2009), somente a partir de 2008 se iniciou o processo de emissão diversos Pronunciamentos Técnicos pelo CPC, norteando as práticas contábeis das entidades.

A contabilidade brasileira sempre esteve arraigada a limites e critérios de observância ditados pela legislação do imposto de renda e outras legislações em nível estadual e municipal. Dessa forma, a evolução dos princípios fundamentais de contabilidade foi limitada por essa interferência fiscal (IUDÍCIBUS, 2010).

A padronização dos procedimentos contábeis em consonância com os *International Financial Report Standars* (IFRS) perpassa por alterações nas normas brasileiras de contabilidade, visando um fortalecimento no processo de transparência para com o investidor, priorizando a essência sobre a forma no momento de avaliação dos ativos de determinada companhia (SHIAMAMOTO; REIS, 2010).

A compreensão sobre a operacionalização, o impacto nos relatórios publicados e o custo do processo de convergência têm suscitado algumas pesquisas em âmbito nacional (ANTUNES; ANTUNES; PENTEADO, 2007; SOUZA; COUTINHO FILHO, 2007; LEMES; SILVA, 2007; BARBOSA NETO; DIAS; PINHEIRO, 2009) e internacional (RENDERS; GAEREMYNCK, 2007; CHRISTENSEN; LEE; WALKER, 2007). Entretanto, considerando a relevância do tema em pesquisa, ainda nota-se a necessidade de ampliar o

debate, abrangendo outros segmentos e aspectos, como a voluntariedade no processo de adoção aos novos pronunciamentos contábeis.

Mesmo diante da proposição de migração para um processo de normatização que considera primeiramente os usuários da informação contábil, ainda se faz presente dúvidas sobre a aplicabilidade dos pronunciamentos contábeis a todas as empresas. As dúvidas são apoiadas em normas de ordem legal, buscando-se interpretação e julgamento dentro da legislação societária vigente. A Lei nº 11.638/07 estabelece e revoga artigos da legislação societária, preconizada pela Lei nº 6.404/76, compreendendo o instituto legal que determina as práticas contábeis societárias. Paralelamente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), juntamente com outros órgãos reguladores (Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Agência Nacional de Saúde (ANS), Banco Central do Brasil (BACEN)), elabora orientações sobre procedimentos para registro e evidenciação das informações contábeis.

Nesse contexto, a grande maioria das empresas, quer 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.

A adoção dos procedimentos referenciados pelo CPC está condicionada também a regulação de órgão específico: Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL); Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Banco Central (BACEN); e Agência Nacional de Saúde (ANS). Naquelas empresas em que essa regulação não se faz presente, a obrigatoriedade estaria à luz da Resolução nº 1.128/08 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC recebeu as orientações emanadas pelo CPC e a partir da prerrogativa legal que lhe cabe, como órgão regulador da profissão contábil, tem o direito da exigência do cumprimento às normas ditadas pelo CPC por parte dos contabilistas.

O fato de se buscar interpretações quanto à obrigatoriedade de convergência aos padrões internacionais de contabilidade é respaldada pela herança conservadora (*cod law*) da contabilidade brasileira. A referida contextualização passa pela análise de um sujeito importante no processo de convergência, cuja atuação é imprescindível no processo de operacionalização, que é o profissional contabilista.

Diante da contextualização supracitada, o presente artigo parte da indagação: Qual a percepção dos contadores de cooperativas do Estado de Santa Catarina, em relação às alterações oriundas do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e seus reflexos nas referidas organizações? Dessa forma, o objetivo deste artigo é investigar a percepção dos contadores de cooperativas do Estado de Santa Catarina, em relação às alterações oriundas do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e seus reflexos nas referidas organizações.

Embora não explorados no universo de cooperativas, as pesquisas de Souza (2009) e Guimarães et al. (2011) discorrem sobre a percepção dos profissionais de contabilidade diante do contexto de convergência às normas internacionais. Os resultados destes estudos são convergentes, pois ambos identificam a importância do processo de convergência para as organizações, no entanto, destacam a necessidade da qualificação dos profissionais, considerando que estes têm a função de operacionalizar o processo. O presente artigo distingue-se dos estudos creditados aos referidos pesquisadores, pelo universo de pesquisa, já que os contadores participantes da pesquisa pertencem a diversos segmentos do mercado não cooperativo.

Dados de 2011, demonstram que o segmento cooperativo aponta para um contingente de aproximadamente 6.600 cooperativas distribuídas em diversas regiões do Brasil, despontando a região sudeste, seguida pelas regiões Nordeste e Sul. No tocante ao número de cooperados o ranking muda, embora tendo a região Sudeste (4,7 milhões) em primeiro, a região Sul (4,0 milhões) apresenta-se em segundo lugar. Em relação ao emprego de mão de obra, a região Sul desponta em primeiro lugar, tendo a região Sudeste em segundo lugar. (OCB, 2011).

As cooperativas brasileiras registraram um resultado em suas exportações no ano de 2011 de aproximadamente US\$ 6,1 bilhões em exportações, com crescimento de 39,8% em relação a 2010 (US\$ 4,4 bilhões). Os dados são do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e também indicam saldo positivo da balança comercial, que fechou em US\$ 5,8 bilhões, com incremento de 40,4% no comparativo ao mesmo período do último ano, quando atingiu US\$ 4,1 bilhões. Entre os produtos de exportação se destacam o complexo sucroalcooleiro, soja, café e carne de frango (OCB, 2011).

Do ponto de vista de representação econômica os números do cooperativismo são expressivos, somando-se a inserção nas exportações, o cenário demonstra que o segmento cooperativo possui uma inserção no mercado global. As cooperativas tem em sua essência uma proposta de uma filosofia de vida e modelo socioeconômico que promova o desenvolvimento econômico social. A formação das cooperativas fundamenta-se na reunião de pessoas e não do capital, dando ênfase ao crescimento conjunto e equitativo das pessoas envolvidas (OCB).

Por tratar-se de um patrimônio (ativos) que devem ser preservados, quer seja para manter-se competitivo e sustentável no mercado, quer seja no aspecto social, pela responsabilidade entre os cooperados, as cooperativas devem utilizar-se das políticas de gestão emergentes. Dentre estas, aspectos contábeis são pertinentes, como o processo de convergência às IFRS que envolve organizações societárias e contábeis. Destacando também a relevância da informação contábil e a dependência desta à percepção do profissional, a qual é marcada por certa subjetividade no processo de convergência. Nesse contexto, o estudo justifica-se pela busca da percepção dos profissionais que atendem o referido segmento, a respeito de importante tema na área contábil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A revisão de literatura está dividida em quatro seções: a primeira retrata a harmonização contábil, na sequência são apresentadas as sociedades cooperativas, seguida da perspectiva institucional no contexto do processo de harmonização, finalizando com a apresentação de estudos anteriores sobre o tema.

2.1 Sociedades cooperativas

Definiu-se sociedade cooperativa, de acordo com Polonio (2004), como um conjunto de pessoas que buscam a melhoria econômica e social de seus membros, por intermédio da exploração de uma empresa baseada em ajuda mínima. Pontes (2004) explana que o cooperativismo busca trabalhar com a comunidade, oferecendo assim, sustentabilidade para as famílias.

As cooperativas são organizações sem fins lucrativos, formadas pela união de pessoas voltadas para um mesmo objetivo, que buscam atender as necessidades humanas e prestar serviços aos associados, sendo regidas pela Lei nº. 5.764, de 16 de dezembro de 1971. As cooperativas podem ser de responsabilidade limitada ou ilimitada, de acordo com o art. 1.095 do Código Civil de 2002.

As cooperativas compreendem em sua estrutura organizacional, de acordo com a Lei nº. 5.746/71, os seguintes órgãos de administração: assembleia geral, conselho de

administração e conselho fiscal. A assembleia geral possui poderes para deliberar os negócios referentes à sociedade. O conselho de administração busca organizar, delinear normas para as operações e serviços da cooperativa. Por fim, o conselho fiscal busca monitorar o andamento da sociedade quanto aos seus aspectos legais e lícitos.

De acordo com a Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB (2012), os princípios cooperativistas são: adesão voluntária e livre; gestão democrática; participação econômica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e interesse pela comunidade.

Segundo a OCB (2012), há no Brasil cerca de 6.586 cooperativas, distribuídas em treze ramos: Agropecuário, Consumo, Crédito, Educacional, Especial, Habitacional, Infraestrutura, Mineral, Produção, Saúde, Trabalho, Transporte e Turismo e Lazer, cujos membros associados ultrapassam 10 milhões, contemplando em torno de 296 mil funcionários.

Dentre os princípios cooperativos estão a autogestão, que demanda uma estrutura de informação capaz de atender o processo de governança, com transparência e confiabilidade. Segundo Carpes e Oro (2010), as cooperativas, além de trabalharem para o alcance dos objetivos traçados, desenvolvem de forma sustentável a economia da região onde estão inseridas, possuindo um papel relevante na sociedade. Nesse contexto, a contabilidade passa a ser um instrumento de gestão e controle para a administração do patrimônio das cooperativas.

2.2 A perspectiva institucional no contexto do processo de harmonização contábil

Guerreiro et al. (2005) separam a Teoria Institucional em três vertentes: nova sociologia institucional, nova economia institucional e velha economia institucional. Neste trabalho aborda-se apenas a Nova Sociologia Institucional.

Para identificar a percepção dos contadores sobre o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade (IFRS), a Teoria Institucional, com a abordagem da Nova Sociologia Institucional, auxilia na identificação dos reflexos das referidas alterações na contabilidade das organizações.

A perspectiva institucional, de acordo com Azevedo et al. (2003), direciona as empresas a incorporarem valores e padrões definidos previamente, que são considerados requisitos fundamentais na busca pela legitimidade, por permitirem aumentar, por conseguinte, a sua capacidade de sobrevivência, não trazendo, a princípio, eficiência. De acordo com Fonseca e Silva (2002), o comportamento individual é modelado por padrões criados dentro de uma estrutura desenvolvida por meio de normatização enraizada e aculturada dentro de uma sociedade, como forma mais eficaz de gestão.

Iudícibus e Lopez (2004) explicam que a metodologia institucional busca estudar a contabilidade como um mecanismo integrado à vida das organizações e ao contexto em que elas operam, deixando de abordar apenas como uma disciplina puramente técnica. Estuda-se a contabilidade sob a perspectiva institucional, pois nem sempre as aplicações e características dos mecanismos contábeis são definidas por motivações objetivas e racionais.

Na realidade conceitos novos de contabilidade, mesmo que tragam aspectos de obrigatoriedade ou eficiência inquestionáveis, estão sujeitos ao alinhamento das expectativas dos indivíduos e da conformidade com as normas sociais de comportamento, entendido como aceitável pela empresa (GUERREIRO et al 2005)

O processo de convergência às IFRS demanda diversas mudanças no processo organizacional da contabilidade e da controladoria, influenciando na estruturação dos procedimentos e rotinas para consolidação do seu propósito. Partindo da premissa que as organizações adotam os procedimentos necessários para harmonização contábil e que haja benefícios superiores aos custos de implantação, é de se presumir que demais companhias

adotem e recepcionem as orientações que venham no mesmo sentido, que é o de retratar o patrimônio dentro de uma ótica que valorize a essência frente a qualquer outra forma.

Conforme Dimaggio e Powell (1983), as empresas tendem a adotar estruturas e sistemas de organizações similares quando estes mostram-se mais eficientes, seguindo a um mesmo conjunto de condições ambientais. Conforme os autores, este processo é definido pela teoria institucional como isomorfismo. O pressuposto dos autores pode ser associado ao processo de adoção das IFRS pelas companhias, de modo obrigatório ou voluntário, podendo configurar um isomorfismo.

Segundo Dimaggio e Powell (1983), existem três tipos de isomorfismo: o isomorfismo coercitivo, que tem origem na influência política no problema da legitimidade das organizações, as quais exercem pressões sobre um grupo ou organização do qual estes são dependentes; o isomorfismo mimético que busca responder de forma padrão às incertezas, buscando imitar grupos ou organizações bem sucedidas no mesmo ambiente; e o isomorfismo normativo, o qual contempla os aspectos profissionais, os quais derivam dos esforços dos membros de um grupo na busca de definição dos métodos e condições que definem a vida profissional ou organizacional.

2.3 Estudos anteriores

Pesquisas sobre os impactos nas demonstrações financeiras na transição para as IFRS vêm sendo desenvolvidos em diversos países. No âmbito nacional, Antunes, Antunes e Penteadó (2007) discorreram sobre a IFRS 1 – *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, emitida pela IASB, possuindo como objetivo a orientação quanto à implantação das novas normas internacionais nas empresas, identificando suas principais características e os problemas que podem advir para essa implantação nas empresas brasileiras. Os autores concluem que as entidades, ao adotar as normas internacionais, enfrentam dificuldades no âmbito interno e externo, devido à necessidade de investimentos na elaboração de informações adicionais, conversão das informações originais, dentre outros.

Souza (2009) investigou quais as principais barreiras para a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. A investigação teve como base a revisão de estudos recentes sobre o tema e entrevistas com profissionais da área contábil em empresas, auditorias e no meio acadêmico. Os resultados quanto à percepção das principais barreiras a serem superadas para a adoção das IFRS no Brasil foram: a influência da legislação fiscal; a transição de um sistema baseado em regras para outro baseado em princípios e, portanto, mais subjetivo; e a qualificação da mão de obra.

Shimamoto e Reis (2010) analisaram a percepção dos profissionais da área contábil no Estado do Paraná em relação ao processo de convergência às IFRS e constataram que a maioria dos profissionais possuem conhecimento da existência do referido processo, entretanto, a percepção é de que o processo de convergência está mais relacionado a questões formais do que a aspectos conceituais, embora tenham conhecimento sobre as mudanças, ainda existe certa resistência em promover as alterações conceituais necessárias.

Silva et al. (2010) analisaram a percepção dos profissionais de contabilidade que atuam no setor de saneamento brasileiro, quanto às dificuldades e os impactos prováveis no balanço e no resultado em função da adoção das IFRS nas sociedades brasileiras de saneamento de capital aberto e fechado. A pesquisa permitiu diferenciar a percepção nos dois grupos. A percepção dos profissionais de companhias de capital fechado é que as IFRS podem causar impactos na reavaliação dos ativos, no intangível e nos ativos regulatórios. Além disso, a falta de profissionais qualificados no mercado, o aumento dos custos operacionais e a influência da legislação fiscal brasileira podem se tornar obstáculos para a adoção das IFRS. Já os profissionais das sociedades de capital aberto, além dos impactos no ativo, acrescentam prováveis impactos nos instrumentos financeiros, no resultado líquido e no *impairment*. Os

profissionais destacam ainda que existe falta de regulamentação pelos órgãos competentes, podendo trazer impacto na adoção das IFRS pelas empresas de saneamento.

Guimaraes et al. (2011) identificaram a perspectiva do profissional contábil sobre a convergência das normas contábeis, analisando o nível de conhecimento dos profissionais sobre o assunto, as mudanças que poderão ocorrer nos procedimentos da prática profissional e seus conhecimentos sobre a aplicabilidade desse processo. Foi aplicado um questionário em dois municípios do Estado do Espírito Santo, com 17 respondentes. Os resultados indicam que os profissionais contábeis participantes da pesquisa possuem bom conhecimento teórico sobre a convergência contábil, faltando-lhes conhecimento das práticas.

No âmbito internacional, estudo feito por Barth, Landsman e Lang (2008) analisou as empresas que aplicam as IFRS em 21 países. As evidências corroboram que empresas adequadas às IFRS apresentam melhor qualidade nas informações contábeis, proporcionando menor evidência de gerenciamento de resultados, um reconhecimento mais adequado das perdas e uma maior associação de valores contábeis com o valor e o retorno das ações. Ainda conforme o estudo, as empresas que sofrem incentivos empresariais buscam adotar as IFRS, pois acreditam que por meio da adoção terão melhor capacidade de mostrar a qualidade das informações contábeis, atraindo assim, novos investidores.

Costa (2008) examinou o impacto da transição para as IFRS sobre a comparabilidade da informação financeira nas empresas listadas na *Euronext* Lisboa. Os resultados mostram que existem diferenças significativas em várias rubricas das demonstrações financeiras e em alguns índices contábeis e que a adoção das IFRS conduz a uma prática contábil menos conservadora.

Quanto aos estudos sobre convergência contábil internacional que utilizaram a Teoria Institucional como base teórica, pode-se destacar no Brasil as pesquisas de Ignacio (2010) e Gilio (2011).

Ignacio (2010) buscou como um de seus objetivos, analisar o processo de convergência contábil sob o enfoque da Teoria Institucional. Analisando o processo de institucionalização das normas contábeis internacionais no Brasil, sob o modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999) constatou que o processo de convergência contábil encontra-se no estágio de desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os tomadores de decisão em relação à estrutura. O Fisco é responsável por determinar as bases das normas fiscais, assim, somente após o pronunciamento do mesmo é que pode-se partir para o processo final de sedimentação das normas contábeis internacionais.

Gilio (2011) averiguou o grau de aproximação entre os conceitos usados pela contabilidade gerencial e os conceitos determinados para a contabilidade financeira, após a convergência contábil brasileira às IFRS. Foi elaborado um questionário estruturado pelas teorias estudadas pelo autor, principalmente a Teoria Institucional. O questionário foi enviado a 638 companhias abertas brasileiras, dos quais foram recebidos aproximadamente 10,3% respondidos. Um dos resultados obtidos pelo autor foi que o isomorfismo ocorreu de forma moderada, indicando que as adoções decorrem de força normativa, contudo, com o decorrer do tempo o isomorfismo tenderá a se ampliar.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa configura-se como descritiva, buscando retratar a percepção dos sujeitos na operacionalização do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade nas cooperativas, em especial tentando averiguar possíveis diferenças no processo de aceitação condicional (normativa) e voluntária (não obrigatória). Para o alcance do objetivo do estudo, utilizou-se pesquisa de levantamento, buscando identificar a percepção dos profissionais em relação ao processo de convergência. Utiliza-se como procedimento de pesquisa um estudo de campo junto a duas cooperativas, diferenciadas por seu segmento e

objeto de regulação. A pesquisa envolveu uma única área/departamento, a contabilidade. O escopo da investigação foi a recepção e operacionalidade das IFRS.

O critério de seleção das cooperativas utilizadas no referido estudo foi intencional, tendo como critério a escolha de uma cooperativa regulada por lei e outra não, para que se tivesse a leitura das duas situações, diante do processo de convergência dos procedimentos contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade.

O processo de coleta de dados se deu por meio de uma entrevista estruturada, a qual foi conduzida por contato junto aos responsáveis pela contabilidade de ambas as cooperativas. O instrumento de coleta de dados foi construído pelos autores do presente artigo, tendo por base leituras de artigos correlatos e fixou-se na adaptação ao questionário aplicado por Silva (2010). O Quadro 1 traz o roteiro da entrevista.

Quadro 1 – Questionário aplicado

Questão	Tipo
A área responsável pela implantação, gestão e operacionalização do processo de convergência às IFRS são de responsabilidade de que área dentro da cooperativa?	Aberta
A cooperativa é obrigada a elaborar relatórios contábeis financeiros, adotando as IFRS?	Aberta
A partir de que data a cooperativa adotou os IFRS?	Aberta
Qual o estágio atual da adoção das IFRS na sua cooperativa?	Aberta
Qual a data de início dos ajustes?	Aberta
Como se deu a adequação dos sistemas de informações para adequação completa das IFRS? Houveram investimentos em tecnologia?	Aberta
Houveram mudanças em termos de controles internos, para que a cooperativa adequasse sua estrutura para adequação às IFRS?	Aberta
Em que estágio encontra-se a adequação dos procedimentos contábeis para adequação completa das IFRS? Como se deu a adequação da contabilidade dentro do processo de convergência?	Aberta
A cooperativa forneceu (ou irá fornecer) capacitação/treinamento sobre IFRS à equipe contábil? Em caso afirmativo, qual a periodicidade com que a cooperativa?	Aberta
Considerando as sociedades cooperativas, na sua visão quais são as principais barreiras para adoção de normas harmonizadas com as IFRS no Brasil?	Aberta
Considerando que a adoção das normas internacionais exige maior julgamento para sua aplicação aliado a um subjetivismo responsável, o senhor entende que isso pode ser uma barreira para adoção de normas harmonizadas com as IFRS no Brasil?	Aberta
As Cooperativas Unimed adotaram às Demonstrações Contábeis: Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)? Houve alguma dificuldade ou resistência, ou ainda restrição crítica quanto alguma dessas demonstrações?	Aberta
A adoção de normas harmonizadas com as IFRS exige um novo perfil para os profissionais de contabilidade que atuam em cooperativas? Que novas características/habilidades seriam necessárias, em sua opinião?	Aberta
Dentre os CPCs emitidos pelo Comitê Pronunciamento Contábeis, avalie a observância dos CPCs nas demonstrações contábeis da Cooperativa e seu impacto na avaliação do patrimônio.	Escala
Em relação ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS) e a adoção pelas cooperativas, em especial sua cooperativa, gostaria de expor mais algum comentário que por ventura houvesse ficado sem mencionar nas questões anteriores?	Aberta

Fonte: Adaptado de Silva (2010).

A entrevista foi aplicada no mês de maio 2012. Foi realizada inicialmente com o envio de um conjunto de questões, utilizando-se de correio eletrônico. A análise conferiu um procedimento qualitativo, identificando-se por meio das respostas extraídas, um retrato do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, a partir das experiências estudadas.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caso da UNIMED

Num primeiro momento busca-se caracterizar o processo de adoção e implantação dos CPCs. Coube à área de contabilidade a responsabilidade pela implantação, gestão e operacionalização do processo de convergência às IFRS dentro da cooperativa. A obrigatoriedade de apresentação dos relatórios contábeis financeiros, com base nas IFRS, está normatizada pela Agência Nacional de Saúde (ANS).

O processo de adoção das IFRS iniciou em 2009. Por determinação da ANS, foi recomendada a adoção dos Pronunciamentos Técnicos do CPC de nº 01 a 12. Em 2010 foram aplicados os referidos CPCs, já normatizados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), exceto o CPC 11, o qual será objeto de regulamentação específica da ANS. No ano de 2011 a cooperativa adotou os demais CPCs, excetuando-se os CPCs de nº 11 e 30. O processo de implantação dos demais CPCs está previsto para o ano de 2012, sendo que o CPC 30, parcialmente.

A infraestrutura necessária para o suporte no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade passa por um sistema de informação contábil capaz de armazenar dados e prover informações seguras e com elevado grau de confiabilidade. Nesse sentido, buscou-se no estudo verificar aspectos que influenciaram a contabilidade enquanto sistema. A proposição embasa-se no aceite da percepção de Moscovice, Simkin e Bagranoff (2002), de que a contabilidade é um sistema de informações que se comunica com seus usuários, a partir de uma infraestrutura de dados que são armazenados ao longo do processo.

Segundo o respondente da pesquisa, houve poucas mudanças no sistema de controles, destacando o investimento no programa de imobilizado, o qual foi realizado por “pessoal próprio”, dessa forma, customizando o processo.

Com referência ao sistema de informação contábil, o respondente destaca:

As Operadoras de Planos de Saúde, por conta da regulação da ANS, obriga-se a adotar o plano de contas padrão disponibilizado pelo órgão regulador e obedecer ao regramento disciplinado pela Agência. Diante disso, tivemos que nos adaptar, obrigatoriamente, ao processo de convergência e, conseqüentemente, a adequação foi impositiva.

Diante da necessidade de atender às exigências normativas, a cooperativa investiu em treinamento constante da equipe, a qual participou de diversas capacitações e atualmente realiza um treinamento anual, relacionado ao processo de convergência às IFRS.

Dois blocos de questões foram estruturados buscando-se capturar a percepção do gestor contábil diante das mudanças trazidas com o processo de convergência às IFRS e, por conseguinte, sua avaliação diante dos CPCs implantados.

Quanto as principais barreiras para adoção de normas harmonizadas com as IFRS no Brasil, a resposta foi enfática, apontando para a necessidade de uma “mudança radical de cultura”. Abordado quanto ao subjetivismo e julgamento inerente ao processo de interpretação das normas, a fim de atender as exigências, o entrevistado considera uma barreira, considerando a cultura construída até então. Enfatiza em sua resposta que até então “tínhamos regras e não precisávamos “pensar” (ênfase exagerada)”, esclarecendo que a avaliação diante de determinado evento exige profundo conhecimento contábil para que haja um julgamento bem sustentado.

Ainda com relação ao mercado de profissionais da área contábil, em especial no segmento cooperativo, a percepção do respondente da pesquisa está relacionada ao entendimento de que pode haver dificuldades com a qualificação da mão de obra, considerando a cultura enraizada, com o enfoque fiscal prevalecendo frente à essência do fato. Na visão do profissional que participou da pesquisa, considerando sua atuação na cooperativa e a experiência vivenciada no processo de adoção das IFRS, dentre os principais atributos

necessários ao profissional que atue na contabilidade, diante das mudanças de paradigmas por que passa a profissão, estão: responsabilidade, ética profissional, comunicação (troca de experiências com outros profissionais), transparência, capacidade de orientar os clientes, capacidade de traduzir as informações econômico-financeiras e apresentá-las de uma forma didática, ser gestor, ser juiz imparcial (julgamento dos atos e fatos contábeis) e ter interesse em procurar atualizações constantes.

Em relação ao processo de recepção e implantação dos CPCs, foi solicitado ao participante da pesquisa sua avaliação, adotando pesos de 1 para menor nota e 5 para maior nota, considerando o processo de convergência aos IFRS. A proposta desse questionamento está fundamentado na expectativa de verificar as possíveis dificuldades na adoção dos referidos pronunciamentos.

Quadro 2 – Percepção quanto ao grau de dificuldade na adoção dos CPCs

CPC	Avaliação (pontue 1 a 5) – quando não for aplicado à cooperativa, deixe em branco.
<i>Impairment</i> – Valor recuperável	5
Arrendamento Mercantil	5
Estoques	Nesta Operadora não se Aplica
Ativo Imobilizado	5
Propriedade para investimento	Nesta Operadora não se Aplica
Ativos Intangíveis	5
Ativos Biológicos	Nesta Operadora não se Aplica
Ajuste a valor presente	3
Provisão Contingencial	Nesta Operadora não se Aplica
Receitas	Nesta Operadora não se Aplica
Benefícios a empregados	2
Instrumentos financeiros	Nesta Operadora não se Aplica

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados (Quadro 2) não apontam dificuldades para adoção dos CPCs relacionados ao *Impairment*, Arrendamento mercantil, Ativo imobilizado e Intangível, observando-se um enfoque no patrimônio pertencente ao Ativo Fixo. O resultado explica-se diante do fato de que a referida cooperativa presta serviços, demandando muito mais de estrutura física e intelectual, diferentemente de outros segmentos como indústria e serviços. Os CPCs relacionados a ajuste a valor presente (nota 3) e benefícios a empregados (2) ficaram com avaliações reduzidas, demonstrando possíveis dificuldades na adoção dos referidos pronunciamentos.

4.2 Caso da Copercampos

No que compete à caracterização do processo de adoção e implantação dos CPCs, coube à área de contabilidade a responsabilidade pela implantação, gestão e operacionalização do processo de convergência às IFRS, dentro da cooperativa. Não há um órgão regulador, com exceção dos aspectos técnicos da profissão contábil, que obrigue à normatização e adoção das IFRS.

O processo de adoção das IFRS e, conseqüentemente, a implantação dos CPCs, iniciou em 2011, quando a cooperativa ateu-se aos procedimentos de ajuste de avaliação patrimonial. O referido processo é resultado da reavaliação dos ativos constantes no patrimônio da entidade.

A infraestrutura necessária para o suporte no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade passou por um sistema de informação contábil capaz de armazenar dados e prover informações seguras e com elevado grau de confiabilidade. Na Copercampos houve mudanças no sistema de informações e de controles, destacando a

respondente da pesquisa que “foram necessários ajustes no sistema de informação, e consequente investimento em desenvolvimento”. Dentro do processo de implantação e adequação às IFRS e recepção dos CPCs, os procedimentos operacionais da contabilidade estão em fase inicial.

Na tentativa de atender as exigências normativas, a cooperativa investe em treinamento constante da equipe, buscando pessoas qualificadas dentro dos temas contábeis e societários que envolvem o referido processo de convergência. A equipe da contabilidade participou de diversas capacitações e atualmente realiza um treinamento anual, relacionado ao processo de convergência às IFRS. Nesse propósito, a Copercampos utiliza “geralmente [...] os cursos oferecidos pelo SESCOOP, [...] os quais ainda são poucos”, denotando a necessidade de mais ofertas de capacitação a respeito do tema.

Os blocos seguintes de questões buscaram capturar a percepção do gestor contábil diante das alterações oriundas do processo de convergência às IFRS e, por conseguinte, sua avaliação diante dos CPCs implantados.

Quanto às principais barreiras para adoção de normas harmonizadas com as IFRS no Brasil, o gestor contábil assinalou o pronunciamento de interpretações técnicas que trata das Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares - ICPC 14 e Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 2.

O referido pronunciamento alcança entidades cooperativas e outras similares, em especial com referência às participações de cooperados, as quais são, por tradição, evidenciadas do Patrimônio Líquido. Ainda dentro do contexto em que o pronunciamento foi emitido, está a referência aos instrumentos financeiros e suas orientações (CPC 38, CPC 39). A questão que surge é qual tratamento deve ser dado ao registro das referidas participações ou resgate das mesmas, estando em pauta o reconhecimento no patrimônio líquido ou no passivo de não permanente (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Ao se referir, durante a entrevista, a respondente da pesquisa observa:

Para algumas IFRS não vejo problemas, já para outras como a IFRIC 2 ou ICPC 14 – onde trata das cotas de Cooperados, ou seja, sua transferência de Patrimônio Líquido para não circulante, irá causar vários transtornos, principalmente para aquelas empresas que possuem um capital elevado, com a classificação irá distorcer todos os indicadores, e aumentar um passivo onde irá influenciar na análise de balanço.

Na abordagem quanto ao subjetivismo e julgamento inerente ao processo de interpretação das normas, a fim de atender as exigências, na percepção da respondente tal julgamento e subjetivismo acentuam-se, em virtude de não haver impedimento de ordem fiscal/legal.

A herança advinda de um aprendizado ancorado no modelo fiscal, na visão da respondente, consolida-se como uma barreira no campo profissional da contabilidade. As exigências e adequações necessárias à convergência às IFRS, somando-se as obrigações acessórias vindas dos órgãos governamentais, constituem o principal desafio para que o profissional contabilista se mantenha no mercado. A respondente enfatiza em sua resposta que até então “tínhamos regras e não precisávamos “pensar” (ênfase exagerada)”, sendo que o referido cenário apresenta-se modificando-se e exige dos profissionais que atuam na contabilidade, mais que a operacionalização, a interpretação crítica. Diante disso a entrevistada expõe sua visão crítica de que os profissionais de contabilidade necessitam qualificar-se ainda mais para inserir-se no referido contexto.

Nas cooperativas, os reflexos da profissionalização contábil estão presentes. Observando essa questão, na visão da gestora contábil da Copercampos, há necessidade de um profissional com conhecimento a respeito das normas e com poder de argumentação para defesa de suas interpretações. Aliado a esse atributo, coube ainda o apontamento da

necessidade de que o contabilista conheça a organização como um todo, perpassando pelas diversas áreas/departamentos.

No intuito de compreender o processo de recepção e implementação dos CPCs foi solicitado ao participante da pesquisa sua avaliação, adotando pesos de 1 para menor nota e 5 para maior nota, considerando o processo de convergência às IFRS. Da mesma forma proposta no caso anterior, verificou-se as possíveis dificuldades na adoção dos referidos pronunciamentos.

Quadro 3 – Percepção quanto à aplicação dos CPCs

CPC	Avaliação (pontue 1 a 5) – quando não for aplicado à cooperativa, deixe em branco.
<i>Impairment</i> – Valor recuperável	4
Arrendamento Mercantil	Não se aplica nessa cooperativa
Estoques	4
Ativo Imobilizado	4
Propriedade para investimento	Não se aplica cooperativa
Ativos Intangíveis	Não se aplica cooperativa
Ativos Biológicos	4
Ajuste a valor presente	5
Provisão Contingencial	4
Receitas	Não se aplica cooperativa
Benefícios a empregados	1
Instrumentos financeiros	Não se aplica cooperativa

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados (Quadro 2) demonstraram boa aceitação e aplicabilidade dos CPCs relacionados ao *Impairment*, Ativo imobilizado, Ativos Biológicos, Estoques e Passivo contingencial. A nota aquém das demais se refere a benefícios a empregados (1), que ficou com avaliação fraca, demonstrando possíveis dificuldades no processo de adoção e implementação.

Como conclusão da entrevista, foi aberto um espaço para considerações adicionais ao tema que permeou a referida pesquisa. Na resposta, a gestora contábil apontou que:

Em relação à criação de novas exigências fiscais, a exemplo do Fcont e a própria DIPJ, onde me parece que a própria Receita ainda não sabe o que fazer com tanta informação e ajuste. Outra questão é a própria depreciação da Avaliação Patrimonial. Conforme orientação, seria para que se mantivesse as duas contabilidades, fiscal e societária, onde será utilizada a fiscal para fins de imposto e a societária para resultado. Acredito que este assunto não esteja pacífico, enfim, ainda há muito para se definir e há várias interpretações, não só sobre este caso, mas vários outros CPC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo foi delineado com o objetivo de investigar a percepção dos contadores de cooperativas do Estado de Santa Catarina em relação às alterações oriundas do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) e seus reflexos nas referidas organizações. Para tal, foi realizada uma pesquisa de levantamento, por meio de entrevistas, aplicada a duas cooperativas de distintos segmentos, sendo que uma está vinculada a um órgão regulador externo e outra não, com abordagem qualitativa dos dados. Analisando-se um primeiro aspecto, que trata da adoção inicial das IFRS pelas cooperativas em estudo, percebeu-se uma preocupação na recepção às orientações emanadas pelos CPCs em ambos os casos.

A cooperativa Unimed, com regulação da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), adotou as orientações emanadas pelos CPCs, inicialmente por determinação do

referido órgão, iniciando o processo em 2009. Partindo do princípio que tal adoção objetiva melhorar o processo de evidenciação, se faz necessário subsidiar o processo de construção de informação por meio de uma estrutura mínima de controles, que permita atender a estrutura da cooperativa. No tocante à segunda entidade (Copercampos), embora não haja um órgão regulador associado, o processo de convergência às IFRS também ocorreu. A diferença, entre as duas entidades, está no processo inicial de convergência, sendo primeiro ocorrido na Cooperativa Unimed, o que sugere ter sido, inicialmente, por conta da imposição regulatória, o que não significa dizer ser o único motivo.

Em termos de estrutura de controles de gestão e informação, para adequação ao processo de convergência, os respondentes acenaram ter havido mudanças, não sendo tão grandes por parte da Cooperativa Unimed. Com relação à Copercampos, houveram mudanças, seguidas de investimento no processo de reorganização para adequação às novas normas. As exigências de estrutura de controle e conciliações, por parte do órgão regulador (ANS), pode sugerir uma melhor estrutura para recepção às mudanças necessárias para adoção dos IFRS.

O investimento em recursos humanos com capacitação técnica de qualidade é um ponto em comum entre as duas entidades. As cooperativas devem constituir uma reserva financeira, alicerçada em um dos princípios cooperativos (educação). Embora haja concordância da necessidade de capacitação, há um contraponto que é a necessidade de profissionais qualificados e capacitados, quer seja nas próprias cooperativas, mas também provendo as capacitações.

As operacionalizações de adoção dos procedimentos contábeis alinhados às IFRS pressupõem uma confiabilidade, que se dá por meio de relatórios que evidenciem a essência do patrimônio, ou seja, faz-se necessário uma contabilidade que respeite esse princípio que norteia toda a avaliação de ativos, vigente na norma brasileira de contabilidade. Considerando essa premissa, as entidades pesquisadas demonstram, por haverem se preocupado com a adoção às IFRS, a percepção de que cooperados e mercado buscam transparência quanto aos recursos investidos, alinhando-se ao exposto por Leite (2002)

Os resultados encontrados por Shimamoto e Reis (2010) são similares aos deste estudo, haja vista a regulação da ANS, alinhando a percepção de que o processo de convergência está mais relacionado a questões formais, do que a aspectos conceituais.

Os resultados da pesquisa denotam, mesmo que a partir da visão de dois profissionais de contabilidade, responsáveis pela gestão contábil das duas cooperativas estudadas, 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.

Cabe ainda avançar o desenvolvimento da pesquisa, investigando uma amostra maior de cooperativas, de modo a verificar o alinhamento aos resultados aqui apresentados. No que tange aos CPCs, outra perspectiva de pesquisa surge na investigação quanto ao CPC Benefícios a Empregados, tentando compreender as limitações na sua implantação. Ainda com relação a futuros trabalhos, discorrer sobre o pronunciamento IFRC 2/ICPC 14, a partir das implicações trazidas ao patrimônio evidenciado pelas cooperativas, pode representar outra oportunidade de pesquisa.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A. Convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 10., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: SEMEAD, 2007.

AZEVEDO, C. G. D.; MACHADO, A. G. C.; FROTA, I. L. N.; ZENAIDE, M. L. C.; BARBOSA, C. L. Implantação de um sistema ERP: a mudança organizacional sob os aspectos contingencial e institucional. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 2003, Atibaia. **Anais...** Atibaia: ENANPAD, 2003.

BARBOSA NETO, J. E.; DIAS, W. O.; PINHEIRO, L. E. T. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um Estudo em Empresas Brasileiras de Capital Aberto. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p. 131-153, out./dez. 2009.

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.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 de mai. 2012.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 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/11638.htm>. Acesso em: 20 mai. 2012.

BRASIL. **Lei n. 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/L5764.htm>. Acesso em: 20 mai. 2012.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 20 de mai. 2012.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC1128_2008_NBC_T161Conceituacao_Objeto_Campo_Aplicacao.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2012.

CALIXTO, L. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 157-187, jan./mar. 2010.

CARPES, A. M. S.; ORO, I. M. Análise do ambiente de controle interno nas cooperativas agropecuárias do estado de Santa Catarina: uma investigação alicerçada na perspectiva da metodologia COSO. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 7., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Congresso USP, 2010.

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

COSTA, J. P.; LOPES, P. T. O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, 12., 2008, Aveiro/Portugal. **Anais...** Aveiro: 2008.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W.W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, n. 48, p. 147-160, 1983.

FONSECA, V.; SILVA, C. L. M. da. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez., 2002.

GILIO, L. **Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS**. 2011. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v.12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

GUIMARÃES, L. M.; PAULÚCIO, N. F.; ALMEIDA, F. M. de M.; MOURA, R. M. de. O profissional contábil diante da convergência das normas contábeis: análise da preparação desse profissional nos processos. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 8., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: SEGET, 2011.

IGNACIO, S. da S. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades**: de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

LEITE, J. da S. J. **Normas Contábeis Internacionais**: Uma visão para o futuro. Cadernos da FACECA, Campinas, v. 11, n. 1, p. 51-65, Jan/Jun. 2002.

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

MARTINS, E.; MARTINS, V.; MARTINS, E. Normatização Contábil: Ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007.

MOSCOVE, S. A.; SIMKIN, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS (OCB). **Cresce número de pessoas ligadas ao cooperativismo**. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/ramos/estatisticas.asp>>. Acesso em: 20 mai. 2012.

POLONIO, W.A. **Manual as sociedades cooperativas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PONTES, D. R. **Configurações contemporâneas do cooperativismo brasileiro: da economia ao direito**. 2004. 199 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004.

RENDERS, A.; GAEREMYNCK, A. The impact of legal and voluntary investor protection on the early adoption of international financial reporting standards (IFRS). **De Economist**, v. 155. n. 1, p. 49-72, 2007.

SILVA, P. C.; WEFFORT, E. F. J.; PETERS, M. R. S.; CIA, J. N. S. Impacto da Adoção das IFRS nas Empresas Brasileiras de Saneamento: a Percepção dos Profissionais do Setor. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 69-94, abr./jun. 2010.

SOUZA, A.; COUTINHO FILHO, F. Harmonização internacional: um estudo sobre as dificuldades de convergência das normas contábeis brasileira em relação às normas internacionais de contabilidade (IFRS). In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Congresso USP, 2007.

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

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