

Percepção dos Profissionais Brasileiros com relação ao Processo de Convergência Contábil às Normas Internacionais

Autoria: Marta Cristina Pelucio Grecco, Henrique Formigoni, Cecília Moraes Santostaso Geron, Liliane Cristina Segura

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos profissionais de contabilidade e de finanças, de empresas sediadas no Brasil, na implantação das novas práticas contábeis brasileiras. Segundo Hendriksen e Breda (1999), as decisões de práticas contábeis devem levar em consideração os efeitos econômicos e sociais que são ocasionados, o que inclui: aprimoramento da informação disponível; redução de custo na elaboração; e melhores decisões por parte dos usuários, no sentido de melhor alocação de recursos. Adicionalmente, deve ser levado em consideração que as práticas contábeis são definidas não somente por políticas contábeis, mas também por fatores políticos, econômicos e legais. As práticas contábeis são influenciadas pelo nível educacional dos profissionais contábeis, pela interpretação e entendimento destes profissionais com relação à normatização e pelas dificuldades práticas que as entidades enfrentam na adoção de determinados procedimentos em função dos recursos tecnológicos que dispõem. As mudanças em práticas contábeis devem resultar em melhoria da qualidade da informação para os tomadores de decisões, gerando benefícios que superem os custos de sua elaboração. O conhecimento das dificuldades na implantação das novas práticas é uma importante ferramenta para os normatizadores e para os próprios profissionais para sua aplicabilidade. Este trabalho caracteriza-se, por sua natureza, como exploratório e descritivo e, quanto ao método, quantitativo com tratamento dos dados por meio do teste de Kruskal-Wallis e qualitativo com análise de conteúdo. A população foi composta por empresas brasileiras com atividades de importação e exportação e a amostra, por conveniência, foi composta pelas empresas localizadas na região metropolitana de São Paulo que efetuaram importações no ano de 2009. Os dados foram coletados através de questionário com perguntas abertas e fechadas enviado para 271 profissionais de contabilidade e de finanças das empresas da amostra. Obteve-se um total de 44 respostas aos questionários enviados, compondo assim a amostra final. Os resultados apontam que, de acordo com a percepção dos profissionais, as principais dificuldades na implementação das novas práticas contábeis brasileiras referem-se ao reconhecimento, mensuração e divulgação de ativo imobilizado e intangível, bem como à falta de profissionais qualificados e de suporte de tecnologia de informação. Apesar das dificuldades apontadas, os profissionais de contabilidade e de finanças acreditam que as novas práticas contábeis trarão impactos positivos em termos de investimentos para o Brasil. Conclui-se que, na visão dos respondentes, a adoção das novas práticas contábeis trará benefícios que superarão os custos e dificuldades de sua implantação.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade brasileira é regulamentada, em seus aspectos fundamentais, pela Lei 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações. Marco da adoção do modelo americano de contabilidade no Brasil, sua utilização foi estendida para os demais tipos de sociedades através do Decreto Lei nº 1.598/77 que determinou a forma de apuração do lucro para fins de tributação pelo imposto de renda.

Além da legislação societária, as empresas brasileiras são reguladas por órgãos específicos de acordo com a sua atividade. Esses órgãos regulamentam inclusive as práticas contábeis que as empresas devem adotar. Entre os principais órgãos reguladores estão o BACEN – Banco Central do Brasil, que regula as instituições financeiras, a SUSEP – Superintendência de Seguros Privados, que regula as seguradoras e a ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, que regula as empresas de energia elétrica.

Até 2007, a Lei 6.404/76 sofreu poucas alterações relevantes referentes à matéria contábil. Por outro lado, desde sua criação em 1976, a CVM – Comissão de Valores Mobiliários emite normas contábeis para as companhias abertas, atendendo às necessidades do mercado.

Em 2007 foi promulgada a Lei 11.638/07, alterando a lei de 1976 em relação às práticas contábeis brasileiras vigentes a partir de 2008. Esta foi, depois, complementada pela Lei 11.941/09. Essas alterações foram necessárias para a convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

A Lei 11.638/07 determinou que as normas contábeis expedidas pela CVM fossem acatadas pelas companhias abertas brasileiras e, também, que essas normas deveriam ser consonantes com as normas internacionais de contabilidade. Autorizou, ainda, o convênio dos órgãos reguladores com entidade que tenha por objeto específico estudar e emitir pronunciamentos contábeis.

Tal entidade é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, criado em 2005, com o objetivo de emitir pronunciamentos contábeis de acordo com as IFRS – *International Financial Reporting Standard*. É interessante notar que, além de fomentar a adoção das normas contábeis internacionais no Brasil, o CPC centralizou a emissão de pronunciamentos contábeis que podem ser adotados pela CVM e demais órgãos reguladores.

As alterações nas práticas contábeis introduzidas pela Lei 11.638/07, pela Lei 11.941/09 e pelos pronunciamentos e orientações emitidos pelo CPC incluem mudanças na estrutura das demonstrações contábeis e nas avaliações patrimoniais.

O processo brasileiro de convergência às IFRS foi dividido em duas etapas. A primeira em 2008 e a segunda em 2010, alcançando as companhias abertas e as empresas de grande porte, as quais ficaram obrigadas a acatar as novas práticas contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que regulamenta a profissão contábil e é responsável pela emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade, adotou todos os pronunciamentos emitidos pelo CPC. Dessa forma, as demais sociedades também devem obedecer às novas regras contábeis, optando pela aplicação completa dos CPC ou a aplicação do CPC específico para Pequenas e Médias Empresas – CPC PME, a partir de 2010.

Há vários estudos que mensuram o impacto das alterações das práticas contábeis locais no resultado, no ativo, no passivo e no patrimônio líquido das empresas listadas em bolsas, não só brasileiras, mas em vários países onde o fenômeno de convergência das práticas contábeis locais às internacionais tem ocorrido.

Andrés, Lorca e García-Diez (2009) quantificaram o impacto da adoção das IFRS nas demonstrações financeiras das companhias abertas espanholas. Os principais resultados indicaram que as variações decorrentes da transição não foram grandes e, ainda, que entre os principais fatores que podem influenciar as diferenças de avaliação entre as práticas contábeis

espanholas e as IFRS, o ativo total, as vendas líquidas e o lucro líquido parecem ter influência nessas diferenças.

Grecco, Formigoni e Geron (2010) mensuraram os impactos das alterações nas práticas contábeis brasileiras ocorridas em 2008 nas companhias abertas e concluíram que o índice de conservadorismo das empresas aumentou. Neste estudo observou-se uma redução de aproximadamente 2% no Patrimônio Líquido das empresas da amostra, devido, principalmente, à Reversão da Reserva de Reavaliação, proibida no Brasil a partir de 2008. Observou-se, também, uma redução de aproximadamente 5% no Resultado de 2008, em função, principalmente, da adoção do CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Eles verificaram também que a adoção das novas práticas contábeis de contabilização, mensuração e evidenciação de instrumentos financeiros foi a que ocasionou a maior quantidade de ajustes.

Lemes e Silva (2007) analisaram as principais diferenças entre as demonstrações contábeis elaboradas segundo a legislação brasileira e segundo as normas internacionais de contabilidade e concluíram que os principais pontos de divergência na implementação das IFRS no Brasil são: imposto de renda diferido; efeitos das variações cambiais; e reclassificações de contas no balanço e na demonstração do resultado.

Nesse contexto, foi formulada a seguinte questão de pesquisa: Quais são as principais dificuldades enfrentadas pelos profissionais de contabilidade e de finanças de empresas sediadas no Brasil na implantação das novas práticas contábeis brasileiras?

Para responder à questão de pesquisa foi traçado o seguinte objetivo geral: identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos profissionais de contabilidade e de finanças de empresas sediadas no Brasil na implantação das novas práticas contábeis brasileiras.

Adicionalmente, formularam-se os seguintes objetivos específicos, considerando a percepção dos profissionais:

- ✓ Identificar os fatores que podem causar impactos operacionais nas empresas dificultando o processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às internacionais;
- ✓ Identificar impactos decorrentes da adoção das novas práticas contábeis com relação ao reconhecimento, à mensuração e à divulgação de itens contábeis;
- ✓ Identificar o grau de compreensibilidade dos termos e conceitos existentes nas novas normas contábeis;
- ✓ Avaliar se existem diferenças significativas entre as percepções, em relação às dificuldades enfrentadas no processo de convergência, de profissionais com diferentes cargos, formação e por tipo, categoria e setor de empresa nas quais atuam.

A relevância deste estudo caracteriza-se pelo fato de que, embora existam várias pesquisas mensurando o efeito das alterações das práticas contábeis brasileiras no resultado e no patrimônio das empresas, pouco se estudou sobre as dificuldades para a implementação dessas novas práticas nas empresas, por ser assunto ainda recente em nosso país.

A contribuição deste estudo consiste no esclarecimento das dificuldades na implantação das novas práticas que é uma importante ferramenta para os normatizadores e para os próprios profissionais para sua aplicabilidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 As Influências Culturais sobre as Práticas Contábeis

A Contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o patrimônio. As práticas contábeis, por sua vez, sofrem influências de uma série de fatores culturais. Conforme Hendriksen e Breda (1999, p. 32):

(...) os princípios contábeis representam apenas uma das forças que moldam a prática contábil. A política, a economia e a legislação também representam muitas

das forças poderosas que se juntam a considerações puramente teóricas para a determinação da prática.

De acordo com Radebaugh e Gray (1997, p. 47) podem ser elencadas diversas influências ambientais nas práticas contábeis tais como: a atividade de negócio da entidade; fonte de recursos financeiros e estágio de desenvolvimento dos mercados de capitais; natureza do sistema de tributação; a existência e a significância da profissão contábil; estágio de pesquisa e educação contábil; natureza do sistema político; estágio do desenvolvimento econômico; inflação; sistema regulatório; e natureza da regulamentação contábil.

O International Accounting Standards Board – IASB, por meio da norma IAS 8 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, define que: “políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis”.

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 160) devem ser consideradas as conseqüências sociais e econômicas da política contábil, pois, as decisões relativas à política contábil devem causar efeitos sociais e econômicos, o que inclui: aprimoramento da informação disponível; redução de custo na elaboração; e melhores decisões por parte dos usuários, no sentido de melhor alocação de recursos.

As práticas contábeis adotadas por uma determinada entidade é influenciada pela regulamentação contábil, que determina as políticas contábeis que podem ser utilizadas, conforme normatização local. Porém, além disso, as práticas contábeis também são influenciadas pelo nível educacional dos profissionais contábeis, pela interpretação e entendimento destes profissionais com relação à normatização e pelas dificuldades práticas que as entidades enfrentam na adoção de determinados procedimentos em função dos recursos tecnológicos que dispõem.

Adicionalmente mudanças em práticas contábeis devem resultar em melhoria da qualidade da informação para os tomadores de decisões, gerando benefícios que superem os custos de sua elaboração.

2.2 Processo de Convergência Internacional das Práticas Contábeis

O processo de convergência internacional das práticas contábeis está ocorrendo em diversos países do mundo. De acordo com Souza e Coutinho Filho (2007), a discussão acerca da harmonização contábil intensificou-se no fim da década de 90 do século passado. A crise das economias japonesa, asiática e russa despertou a atenção para o fato da diversidade de normas contábeis nos diversos países.

Dentre as vantagens da adoção de práticas contábeis convergentes, pode-se citar, conforme Martins e Brasil (2008), o fornecimento de informações de acordo com normas de elevada qualidade e o fato de que a transparência e comparabilidade reduzem o risco do investimento e o custo do capital. Ressalte-se que a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com diferentes normas, de diferentes países, causa ruído na comunicação com os investidores e outros interessados nas demonstrações contábeis nos vários mercados de capitais em que a empresa opera. Além disso, a companhia pode incorrer em elevados custos operacionais.

Apesar de trazer vantagens, especialmente em relação à facilidade de acesso aos mercados e na obtenção de recursos, a implementação de práticas contábeis convergentes às normas internacionais é um processo que requer investimento em pessoal, tecnologia e processos para ser consolidado.

A implementação das normas internacionais de contabilidade gerou estudos em diversos países, cujos autores preocuparam-se em verificar quais as expectativas e percepções dos profissionais da área contábil em relação ao processo de implementação dessas novas normas, e outros estudos abordaram os impactos das mudanças de práticas contábeis.

Ozu et al. (2010) analisaram a percepção de executivos japoneses sobre os custos e benefícios na implementação das IFRS no Japão. De acordo com o estudo, os custos de implantação excedem os benefícios decorrentes da convergência e a maioria dos respondentes avaliou que as práticas das IFRS são superiores às do USGAAP.

Helmann, Perera e Patel (2010) pesquisaram a tradução das IFRS para o alemão e verificaram haver inconsistência na aplicação das normas ocasionada por erro de tradução.

Fox et al. (2010) exploraram os custos e benefícios ocasionados pela implementação das IFRS na Inglaterra, Itália e Irlanda. Os resultados demonstraram que os entrevistados não perceberam benefícios tangíveis na implantação das IFRS e que não houve redução no custo do capital.

2.3 Processo de Convergência Brasileiro das Práticas Contábeis

Conforme Souza e Coutinho Filho (2007), a implementação das normas internacionais de contabilidade exige profundos conhecimentos tanto das normas locais quanto das internacionais. As dificuldades no processo de convergência vão desde a carência de profissional qualificado até a cultura brasileira de influência do fisco na contabilidade.

O processo brasileiro de convergência das práticas contábeis às IFRS tem uma amplitude superior ao que tem ocorrido em outros lugares do mundo. Por exemplo, enquanto na União Européia o foco é exclusivo na aplicação às empresas abertas, no Brasil os pronunciamentos (CPC), as interpretações (ICPC) e as orientações (OCPC) emitidas pelo CPC, em conformidade com as IFRS, são aplicáveis a todos os tipos de sociedades e não apenas às companhias abertas.

Salvo algumas exceções, para todos os CPC emitidos existe um correlato nas normas internacionais e a maioria é, de fato, quase que, simplesmente, uma tradução das IFRS.

Silva et al. (2010) pesquisaram a percepção dos profissionais da área contábil das empresas de saneamento no Brasil, quanto aos maiores impactos no resultado e no Patrimônio Líquido dessas entidades. Analisaram, também, as dificuldades de implementação das mudanças da legislação societária em 2008 e identificaram como sendo as principais: a falta de conhecimento das IFRS, as dificuldades com o idioma inglês, a falta de profissionais qualificados no mercado e a necessidade de maior suporte ao sistema de informação, ocasionando aumento do trabalho e, conseqüentemente, dos custos operacionais. Identificaram, também, a existência de diferenças de percepções quando comparados profissionais que trabalham em companhias abertas e fechadas.

Reis, Shimamoto e Barrios. (2009) analisaram a percepção dos profissionais contábeis do Paraná, registrados no CRC, sobre a convergência das práticas contábeis brasileiras às internacionais. De acordo com essa pesquisa, as alterações nas práticas contábeis brasileiras não provocaram mudanças substanciais na forma de atuação dos profissionais da área contábil, possivelmente porque o estudo foi efetuado durante o ano de 2009 e as pequenas e médias empresas foram afetadas pelas alterações somente a partir de 2010.

Segundo Fernandes et al. (2010) os docentes da área contábil concordam com o fato de que o processo de audiência pública para análise dos pronunciamentos emitidos pelo CPC permite maior participação da classe contábil na elaboração de padrões de contabilidade, o que irá fortalecer a classe contábil, atribuindo-lhe autoridade substantiva.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo e Método de Pesquisa

Este estudo caracteriza-se, por sua natureza, como exploratório e descritivo, pois conforme Deslauriers e Kérisit (2008) tais pesquisas exploram determinadas questões e descrevem determinadas situações sociais, respectivamente. Quanto ao método é qualitativo na exploração da percepção dos profissionais de contabilidade e finanças; e quantitativo na

análise estatística dos indicadores de impacto na empresa, no reconhecimento, mensuração e divulgação e entendimento das normas que, segundo Bryman (2004), permite a delimitação de diferenças entre os sujeitos em termos das características e fornece instrumento consistente para fazê-lo.

3.2 População e Amostra

A população foi composta por empresas sediadas no Brasil com atividades em comércio exterior, quer seja através de importações ou por meio de exportações. A amostra, por conveniência, foi composta de empresas sediadas na Grande São Paulo que fizeram importações no ano de 2009.

Para a composição da amostra, selecionou-se no site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, na Secretaria do Comércio Exterior – SECEX, no Departamento de Planejamento e Desenvolvimento de Comércio Exterior – DEPLA, as empresas que efetuaram importações no ano de 2009.

A amostra inicial extraída estava composta por pessoas jurídicas e pessoas físicas. Foram, então, excluídas as pessoas físicas, as micro-empresas (ME) e entidades de pequeno porte (EPP), que não eram objeto deste estudo e as filiais, por se tratarem de duplicidades de empresas. A seguir, foram excluídas, também, as empresas com montante de importações inferior a 1 milhão de dólares, obtendo-se uma amostra inicial de 3.122 empresas.

3.3 Coleta de Dados

Para a coleta de dados, foi elaborado um questionário com perguntas abertas e fechadas o qual foi enviado para um total de 271 profissionais, aproximadamente 9% da amostra selecionada. Foi estabelecido o contato com as empresas através de telefone e e-mail disponíveis nos seus sites e através de contatos pessoais dos pesquisadores com as empresas constantes na amostra. Obteve-se um total de 44 respostas aos questionários enviados, compondo assim, a amostra final deste estudo.

3.4 Variáveis de Estudo

Foram analisados os fatores que podem dificultar o processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às internacionais, segundo a percepção dos profissionais com relação: i) ao impacto operacional na empresa; ii) ao impacto no reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis decorrentes das novas práticas; iii) ao entendimento de termos constantes nas novas normas contábeis.

Com base em Silva et al. (2010) e em pesquisa prévia realizada pelos autores em uma amostra com 60 respondentes foram identificadas as variáveis objeto deste estudo.

O questionário aplicado foi composto por questões que identificam o respondente quanto ao cargo que ocupa e tempo no cargo, quanto à formação acadêmica e quanto à idade. Foram inseridas perguntas para identificação do seguinte: tipo da empresa em que atua, categoria (multinacional ou nacional), setor, porte e país de origem. Em se tratando de multinacional foi questionado se a matriz já havia adotado as IFRS e, em caso positivo, quando ocorreu esta adoção. Adicionalmente foi questionado se o respondente foi envolvido nos processos de adoção no Brasil e na matriz, se aplicável.

Relativamente ao impacto operacional na empresa em que atua, foi solicitado aos respondentes que atribuísssem uma nota de zero (nenhum impacto) a dez (alto impacto) para as variáveis indicadas na Figura 1, em virtude da adoção das novas práticas contábeis brasileiras.

Variável	Descrição
ITREIN	Treinamento de pessoal
IMUD	Mudança de critério contábil
IQAJU	Quantidade de ajustes requeridos
IVAJU	Valores dos ajustes efetuados
IDINTERP	Dificuldade na interpretação dos CPC
IDCONC	Dificuldade na conciliação entre a contabilidade fiscal e a contabilidade societária
IProfQUAL	Falta de profissional qualificado para implantação
IIT	Falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos necessários
ITRABOP	Aumento no trabalho operacional
ICUSTOP	Aumento dos custos operacionais

Figura 1: Variáveis relativas ao impacto na empresa

Para análise da percepção dos respondentes quanto ao impacto no reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis decorrentes das novas práticas contábeis, foi-lhes solicitado que atribuíssem uma nota de zero (nenhum impacto) a dez (alto impacto) para as variáveis indicadas na Figura 2.

Variável	Descrição
PINSTFIN	Instrumentos Financeiros
PIMOB	Imobilizado
PINTANG	Intangível
PINVSOC	Investimentos Societários
PPASS	Reconhecimento de Passivos
PREC	Reconhecimento de Receitas
PLUC	Lucro

Figura 2: Variáveis relativas ao impacto no reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis

Para análise da percepção dos respondentes quanto ao entendimento dos termos constantes nas normas contábeis, foi-lhes solicitado que atribuíssem uma nota de zero (completamente incompreensível) a dez (completamente compreensível) para as variáveis de entendimento descritas na Figura 3.

Variável	Descrição
EFAIRVALUE	Valor justo (fair value)
EIMPAIRM	Recuperabilidade (impairment)
ERAZ	Razoável
EPROV	Provável
EPOSS	Possível
EROMOT	Remoto
EVU	Vida útil
EVUE	Vida útil Econômica
EVP	Valor Presente
EDC	Custo Atribuído (deemed cost)

Figura 3: Variáveis relativas ao impacto no entendimento das normas contábeis

Foi questionado aos respondentes se acreditavam que tais mudanças nas práticas contábeis brasileiras poderiam causar impactos fiscais.

Adicionalmente, foi aplicada uma questão aberta, solicitando ao respondente que comentasse sua impressão sobre as mudanças ocorridas na implantação das novas práticas contábeis brasileiras.

3.5 Tratamento dos Dados

O tratamento dos dados dos indicadores de impacto na empresa, no reconhecimento, mensuração e divulgação e entendimento das normas foi realizado, primeiramente, com apuração da estatística descritiva das variáveis. Em seguida, devido às variáveis de estudo não apresentarem distribuição normal para todos os indicadores, foi realizado o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis. Segundo Maroco (2010) esse teste é indicado para testar se duas ou mais amostras provêm de uma mesma população ou se de populações diferentes. A hipótese nula desse teste afirma que não existe diferença entre as médias das várias amostras. O nível de significância dos testes foi fixado em 5%.

Para a análise dessas variáveis quantitativas foi utilizada a mediana em vez da média, pois, embora a média reflita o valor de todas as observações, esta pode ser afetada pelos valores extremos, o que não ocorre quando se utiliza a mediana, que é mais robusta como medida de localização (MAROCO, 2010).

Para o tratamento dos dados qualitativos relativos à exploração da percepção dos profissionais de contabilidade e finanças foi utilizada análise de conteúdo para extração da percepção dos respondentes.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise Descritiva

4.1.1 Perfil da Amostra

As características dos respondentes quanto ao cargo e tempo ocupado no cargo estão descritos na Tabela 1. Nota-se que 57% dos respondentes ocupam o cargo há menos de 5 anos e 61% ocupam um cargo, no mínimo, de Gerência.

Tabela 1: Cargo e respectivo tempo ocupado pelos respondentes

Cargo	<= 5 anos	> 5 and <=10 anos	> 10 and <=20 anos	> 20 anos	Total
Diretor	2	2			4
Gerente	12	4	1	6	23
Coordenador/Supervisor	11	2		4	17
Total	25	8	1	10	44

Percebe-se, conforme Tabela 2, que 64% dos respondentes têm somente a graduação, sendo assim distribuído: 82 % em contabilidade e 18% em outra área. A maioria dos respondentes (52%) tem entre 35 e 45 anos, sendo que 73% da amostra total tem acima de 35 anos.

Tabela 2: Idade e formação acadêmica dos respondentes

Idade	Graduado em Contabilidade	Outra Graduação	MBA	Mestrado ou Doutorado	Total
20 - 25	1				1
25 - 35	8		3		11
35 - 45	11	3	8	1	23
45 - 50	3		4		7
> 50		2			2
Total	23	5	15	1	44

Na Tabela 3 observa-se que 59% dos respondentes trabalham em empresas multinacionais, cuja matriz já adotou as IFRS. Quanto ao setor de atuação das empresas em que trabalham, a maioria (57%) é composta por indústrias.

Tabela 3: Categoria e setor das empresas

Categoria	Comércio	Indústria	Serviços	Total
Multinacional, cujo país de origem ainda não adotou as IFRS			4	4
Multinacional, cujo país de origem já adotou as IFRS	7	16	3	26
Nacional	2	5	7	14
Total	9	25	10	44

Ainda, pela Tabela 3 verifica-se que 26 respondentes atuam em empresas multinacionais cuja matriz já adotou as IFRS. A Tabela 4 demonstra em que ano a matriz efetuou a adoção e se eles foram envolvidos no processo de adoção da matriz. Percebe-se que apenas 19% dos respondentes foram envolvidos neste processo. Ressalta-se que 60% destes respondentes atuam em empresas de origem francesa, 20% em empresas chinesas e 20% em empresas japonesas.

Tabela 4: Ano de adoção das IFRS pela matriz e envolvimento dos profissionais

Ano	Não	Sim	Total
2000	1		1
2001	1		1
2003	1		1
2005	6	1	7
2006	1		1
2007	2	2	4
2008	2	2	4
2009	4		4
Desconhecido	3		3
Total	21	5	26

Conforme apresentado na Tabela 5, 36% dos respondentes atuam em empresas multinacionais de grande porte, cuja matriz já adotou as IFRS, sendo 73% de origem alemã ou francesa. Entende-se por empresa de grande porte, conforme determina a legislação societária brasileira, aquelas que tenham um ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

Tabela 5: Tipo e categoria de empresas por país

Tipo	País	Multinacional, cuja matriz ainda não adotou as IFRS	Multinacional, cuja matriz já adotou as IFRS	Nacional	Total
Companhia aberta	Brasil			3	3
	França		1		1
	Inglaterra		1		1
	EUA		1		1
SubTotal			3	3	6
Empresa Fechada de Grande Porte	Brasil			8	8
	Alemanha	1			1
	EUA		6		6
	França		1		1
	Inglaterra		6		6
SubTotal	Japão		2		2
			1		1
		1	16	8	25
Pequenas e Médias Empresas	Brasil			3	3
	Argentina	1			1
	China		1		1
	Holanda		1		1
	Inglaterra		1		1
	Japão		1		1
	Suíça	1	1		2
	Austria		1		1
EUA	1	1		2	
SubTotal		3	7	3	13
Total		4	26	14	44

A Tabela 6 apresenta em que ano as novas práticas contábeis brasileiras foram adotadas pelas empresas nas quais os respondentes atuam e se estes foram envolvidos no processo de adoção. Nota-se que 73% dos respondentes participaram deste processo no Brasil nas empresas em que atuam. Destaca-se que a totalidade dos respondentes envolvidos no processo de convergência da matriz, também foi ou está envolvido no processo de convergência brasileiro.

Tabela 6: Ano de adoção e envolvimento do profissional nas novas práticas contábeis brasileiras

Ano	Não	Sim	Total
2007	2		2
2008	2	9	11
2009	2	8	10
2010	3	15	18
2011	1		1
Desconhecido	2		2
Total	12	32	44

4.1.2 Análise Estatística Descritiva das Variáveis de Estudo

Pela Tabela 7 observa-se que o indicador que apresentou a menor média relativa ao impacto na empresa, na percepção dos respondentes, foi o valor dos ajustes efetuados (IVAJU=4,61) e o que apresentou a maior média foi a falta de profissional qualificado para a implantação (IPROFQUAL=6,41). Relativamente ao indicador impacto no reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis, a menor média foi a de investimentos societários (PINVSOC=4,77) e a maior foi a do imobilizado (PIMOB=6,80). Por fim, relativamente ao indicador impacto no entendimento dos termos constantes nas normas contábeis, a menor média foi a do custo atribuído (EDC=6,25) e a maior foi a da vida útil (EDU=7,23).

Tabela 7: Estatística descritiva das variáveis de estudo

Variável	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Percentis		
						25	50 (Mediana)	75
ITREIN	44	5,5	2,6807	0	9	4,25	5,5	8
IMUD	44	5,409	2,518	0	10	3,25	5,5	7
IOAJU	44	4,705	2,5296	0	10	3	5	6
IVAJU	44	4,614	2,6433	0	9	3	5	6,75
IDINTERP	44	5,932	2,5187	0	10	4,25	6	8
IDCONC	44	6,091	2,5592	0	10	5	6,5	8
IPROFQUAL	44	6,409	3,1573	0	10	4,25	7	9
IIT	44	6,25	3,1997	0	10	4,25	7,5	8,75
ITRABOP	44	6,318	2,8101	0	10	5	7	9
ICUSTOP	44	5,182	2,8224	0	10	3	5	7,75
PINSTFIN	44	4,977	2,8242	0	9	3	5	7
PIMOB	44	6,795	2,7583	1	10	5	8	9
PINTANG	44	5,75	3,028	0	10	5	7	8
PINVSOC	44	4,773	3,1391	0	9	2	5	7
PPASS	44	4,932	2,9837	0	9	2,25	5	8
PREC	44	4,886	3,4923	0	10	1	5	8
PLUC	44	5,295	2,825	0	10	3,25	5	7,75
EFAIRVALUE	44	6,545	2,2356	0	10	5	7	8
EIMPAIRM	44	6,955	2,4204	1	10	5	8	9
ERAZ	44	6,295	2,436	0	10	4,25	6	8,75
EPROV	44	6,636	2,5708	0	10	5	7	9
EPOSS	44	6,568	2,4815	0	10	5	7	9
EROMOT	44	6,659	2,6054	0	10	5	7	9
EVU	44	7,227	2,219	2	10	5,25	8	9
EVUE	44	7,136	2,1305	3	10	5	8	8,75
EVP	44	7,227	2,3214	2	10	5,25	8	9
EDC	44	6,25	2,4028	0	10	5	7	8

4.2 Análise das Variáveis Quantitativas

4.2.1 Percepção Geral

Pela Tabela 7, pode-se observar, ainda, que na percepção dos respondentes o indicador que causa maior impacto na empresa é a falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários (IIT; mediana=7,5), seguido da falta de profissional qualificado para implantação (IPROFQUAL) e do aumento no trabalho operacional (ITRABOP), ambos com mediana 7,0. Os que causam menor impacto são a quantidade de ajustes requeridos (IQAJU); os valores dos ajustes efetuados (IVAJU) e o aumento dos custos operacionais (ICUSTOP), todos com mediana igual a 5.

Na percepção dos respondentes quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis, o reconhecimento do imobilizado causa maior impacto (PIMOB; mediana=8), seguido do reconhecimento de intangíveis (PINTANG; mediana=7,0). Ressalta-se que todos os demais indicadores apresentaram a mesma mediana (5,0).

Quanto ao entendimento dos termos constantes nas normas contábeis, os respondentes acham que o termo razoável (ERAZ; mediana=6,0) é o de menor compreensão e os termos mais compreensíveis são *Impairment* (EIMPAIRM); vida útil (EVU); vida útil econômica (VUE) e valor presente (EVP), todos com mediana igual a 8,0.

4.2.2 Percepção por Formação do Respondente

Como resultado do teste de KW, ao nível de significância de 5%, apurou-se diferença na percepção dos respondentes, segundo sua formação acadêmica, no indicador EDC (sig.=0,022). Ao nível de significância de 10% encontrou-se diferença de percepção nos indicadores IMUD (sig.=0,099), EPROV (sig.= 0,063), EPOSS (sig.=0,097) e EVP (sig.=0,094).

Os grupos formados pelos profissionais com pós-graduação percebem que é compreensível o termo *deemed cost*, enquanto que o grupo composto por profissionais graduados (em contabilidade ou não) tem percepção contrária.

O impacto na mudança de critérios contábeis é percebido pelo grupo dos profissionais com formação *Stricto Sensu* e graduação (exceto ciências contábeis) e não é percebido pelos profissionais com formação em MBA. Os respondentes com pós-graduação acreditam serem compreensíveis os termos provável e possível, diferentemente dos profissionais que possuem apenas graduação. Somente o grupo de respondentes com formação *Stricto Sensu* considera compreensível o termo valor presente, enquanto que os demais (graduados e com formação em MBA) consideram este termo incompreensível.

4.2.3 Percepção por Cargo ocupado pelo respondente

O resultado do teste de Kruskal-Wallis, ao nível de significância de 5%, demonstrou diferença de percepção dos respondentes quantos aos indicadores PPASS (sig.=0,043) e PREC (sig.=0,041). Os grupos compostos por diretores e gerentes percebem baixo impacto no reconhecimento de passivos e de receitas enquanto que o grupo de coordenadores/supervisores tem percepção contrária.

4.2.4 Percepção por Envolvimento dos Respondentes no Processo de Adoção das Novas Práticas Contábeis no Brasil

Conforme aponta o teste KW, as variáveis que apresentam diferença de percepção entre os respondentes que foram e que não foram envolvidos no processo de adoção das novas práticas brasileiras, ao nível de 5% de significância, são ITREIN (sig = 0,005), IDINTERP (sig = 0,016), IPROFQUAL (sig = 0,012) e PINTANG (sig = 0,028).

A percepção dos respondentes com envolvimento no processo de adoção das novas práticas no Brasil difere da daqueles que não foram envolvidos, quanto ao impacto no

treinamento de pessoal, na dificuldade de interpretação dos CPC e da falta de profissional qualificado para implantação, para os quais atribuem alto impacto.

Quanto ao impacto na adoção das novas práticas contábeis, os respondentes que não foram envolvidos no processo de adoção de suas empresas atribuem alto impacto com relação aos intangíveis, contrariamente à percepção daqueles que foram envolvidos no processo de sua empresa.

4.2.5 Percepção por Categoria de Empresa

Quando aplicado o teste Kruskal-Wallis, ao nível de significância de 5%, não se apurou diferença de percepção entre os respondentes que atuam em diferentes categorias de empresas para todos os indicadores. Porém, ao nível de significância de 10% apurou-se diferenças de percepção para os indicadores IIT (sig.=0,069), EPROV (sig.=0,078), EPOSS (sig.=0,071).

Com relação ao indicador IIT, a maioria dos respondentes que atuam em empresa nacional percebe alto impacto na falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários, enquanto que a maioria dos respondentes que atuam em empresas multinacionais, cuja matriz já adotou o IFRS, percebe baixo impacto desse indicador.

Em relação aos indicadores EPROV e EPOSS os respondentes que atuam em empresa nacional não percebem o mesmo grau de incompreensibilidade nos termos provável e possível percebido pelos respondentes que atuam em empresas multinacionais cuja matriz já adotou ou não o IFRS.

4.2.6 Percepção por Tipo de Empresa

O teste de KW apontou diferenças de percepção, ao nível de significância de 5%, nas seguintes variáveis: ITREIN (sig.=0,013); IMUD (sig = 0,025); IQAJU (sig=0,003); IVAJU (sig.=0,001); IIT (sig.=0,042); PINSTFIN (sig.=0,029); PIMOB (sig.= 0,005); PINTANG (sig.=0,027); EFAIRVALUE (sig.=0,035) e EIMPAIRM (sig.=0,005).

Notou-se que os respondentes que atuam em empresas fechadas de pequeno e médio porte possuem percepção contrária àqueles que atuam em empresas abertas ou fechadas de grande porte. Com relação ao treinamento de pessoal, à mudança de critério contábil, à quantidade e valores de ajustes efetuados e à falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários, os respondentes de empresas fechadas de pequeno e médio porte não percebem impactos desses itens em suas empresas, enquanto que todos os outros respondentes percebem alto impacto.

Quanto à percepção em virtude da adoção das novas práticas contábeis brasileiras os respondentes que atuam em PME têm percepção contrária aos demais com relação aos instrumentos financeiros, imobilizado e intangível, ou seja, suas respostas apontam que os impactos são baixos em sua empresa.

Os respondentes que atuam em empresas abertas entendem perfeitamente os termos *fair value* e *impairment*. No entanto, os respondentes que atuam em empresas fechadas (independentemente do seu porte) apontam dificuldades de entendimento desses termos.

4.2.7 Percepção por Setor da Empresa do Respondente

O teste de KW apontou diferença na percepção, ao nível de significância de 5%, somente na variável IIT (sig=0,042). Os respondentes que atuam em empresas de serviços percebem um impacto alto na falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários, ao contrário dos respondentes que atuam na indústria e no comércio.

4.2.8 Percepção dos Respondentes com relação a possíveis Impactos Fiscais

Pela Tabela 8 nota-se que 73% dos respondentes acreditam que as mudanças nas práticas contábeis causarão impactos fiscais, sendo que a maioria (59%) atua em empresas multinacionais cuja matriz já adotou as IFRS.

Tabela 8: Percepção sobre os impactos fiscais por categoria de empresas

Categoria	Não	Sim	Total
Multinacional, cujo país de origem ainda não adotou as IFRS		4	4
Multinacional, cujo país de origem já adotou as IFRS	7	19	26
Nacional	5	9	14
Total	12	32	44

4.3 Análise de Conteúdo

Sobre a percepção dos respondentes quanto às mudanças ocorridas na implantação das novas práticas contábeis brasileiras, destacam-se os seguintes aspectos:

- O envolvimento da matriz no processo de internacionalização foi apontado como um facilitador na convergência das normas contábeis brasileiras, embora, mesmo assim, tenha sido necessária a utilização de consultores externos; foi destacado, também, o impacto com relação aos controles de imobilizado;
- Houve críticas quanto ao posicionamento obscuro do governo brasileiro na questão tributária que, segundo os respondentes, deveria implicar em redução de tributação, porém, nota-se o receio de que aconteça o contrário;
- Críticas também foram feitas em relação ao curto prazo de emissão das normas e da obrigatoriedade da adoção do IFRS (muitas normas foram aprovadas em 2008 para aplicação e publicação no mesmo período).
- Benefícios apontados: um novo empuxo do mercado de capitais, possibilitando maior credibilidade nas informações contábeis e, portanto, maior presença de capital estrangeiro na bolsa de valores. Isso poderá trazer, especialmente, investidores institucionais, como os fundos de investimento e de pensão, além de outros, que poderão ver no Brasil menor risco em função desse novo ambiente regulatório. Outro benefício é a valorização da profissão contábil;
- Benefício de descolamento da contabilidade societária brasileira do que determina o FISCO e uma visão positiva com relação à utilização de uma linguagem internacional na contabilidade societária brasileira;
- Críticas foram feitas quanto ao subjetivismo existente nas IFRS, que dificulta a avaliação das demonstrações contábeis pelos analistas de mercado e demais usuários da contabilidade. Esse processo de convergência exige, ainda, um maior aprimoramento dos profissionais de contabilidade no Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi identificar as principais dificuldades na implantação das novas práticas contábeis brasileiras segundo a percepção dos profissionais de contabilidade e finanças de empresas sediadas no Brasil. Para alcançar este objetivo, foi efetuada uma pesquisa, através da qual 44 questionários foram respondidos por diretores, gerentes, coordenadores e supervisores de diferentes entidades.

Com relação ao perfil dos respondentes apurou-se que: 32 (73%) profissionais têm mais de 35 anos, 19 (43%) deles estão no cargo há mais de 5 anos e 16 (36%) são pós-graduados, o que demonstra a adequação dos profissionais para participar dessa pesquisa. A

amostra contemplou profissionais de empresas abertas, fechadas de grande porte e fechadas de pequeno e médio porte.

Com relação ao perfil das empresas pesquisadas: 30 (68%) são empresas multinacionais, cinco (17%) delas já tinham adotado o IFRS na matriz e três (7%) empresas ainda não haviam adotado as novas práticas contábeis brasileiras. Ressalta-se que, embora o percentual de empresas que ainda não adotaram as novas práticas contábeis brasileiras seja pequeno, esperava-se que a totalidade das empresas já tivesse adotado as novas práticas contábeis. Apurou-se que 50% das companhias abertas, 68% das empresas fechadas de grande porte e 77% das pequenas e médias são multinacionais.

Em relação às empresas domésticas, do total de 14, três (7%) delas ainda não adotaram as novas práticas contábeis brasileiras. Ressalta-se que, embora o percentual de empresas que ainda não adotaram é pequeno, esperava-se que todas as entidades já tivessem adotado as novas práticas contábeis no Brasil.

Relativamente à percepção dos respondentes quanto ao impacto na empresa, observou-se que a falta de suporte de sistemas de informação, a falta de profissional qualificado para a implantação e o aumento no trabalho operacional causam o maior impacto. Esta percepção tem sido observada no mercado brasileiro justamente por causa da mudança de foco da contabilidade societária brasileira. Os profissionais da contabilidade e o sistema de informação utilizado até então estavam muito voltados para a contabilidade tributária e isso torna mais difícil a implantação da convergência às normas internacionais.

Em relação à percepção dos respondentes quanto ao impacto no reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis, o imobilizado é o que causa o maior impacto. Isso, também, tem sido observado nas empresas porque o imobilizado sempre teve tratamento específico pelas normas tributárias brasileiras e muitas empresas tinham o valor do imobilizado completamente desatualizado. Isso também ocorreu no reconhecimento dos intangíveis.

Com relação à percepção dos respondentes quanto ao entendimento dos termos constantes nas novas normas contábeis, o termo razoável apresentou maior dificuldade de entendimento. Entende-se que o profissional contábil não está acostumado a tomar decisões de contabilização e isso pode dificultar a decisão de registro quando houver necessidade de julgamento.

Na análise quantitativa dos resultados, ao nível de significância de 5%, apurou-se diferença nos seguintes indicadores e grupos:

- Quando se considera a formação acadêmica do respondente, o entendimento do termo valor atribuído para o grupo com pós-graduação é percebido como compreensível enquanto o de graduados tem percepção contrária;
- Quando se considera o cargo ocupado pelo respondente, os grupos compostos por diretores e gerentes percebem baixo impacto no reconhecimento de passivos e de receitas enquanto que o de coordenadores/supervisores tem percepção contrária.
- Quando se considera o envolvimento ou não dos respondentes no processo de adoção as novas práticas contábeis no Brasil, aqueles envolvidos no processo percebem alto impacto no treinamento de pessoal, na dificuldade de interpretação dos CPC e na falta de profissional qualificado para implantação, enquanto que aqueles não envolvidos no processo percebem o contrário.
- Quando se considera a categoria de empresa, nacional ou multinacional, não se apurou diferença de percepção entre os respondentes que atuam em diferentes categorias de empresas para todos os indicadores. Porém, ao nível de significância de 10% apurou-se que os respondentes que atuam em empresa nacional percebem alto impacto na falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários, enquanto que aqueles que atuam em empresas

multinacionais cuja matriz já adotou o IFRS percebem o contrário. Relativamente ao entendimento dos termos provável e possível, para os respondentes que atuam em empresa nacional a percepção é que os termos são mais compreensíveis do que para aqueles que atuam em empresas multinacionais cuja matriz já adotou ou não o IFRS.

- Quando se considera o tipo de empresa, diversos indicadores apresentaram diferença de percepção entre os grupos compostos por empresas abertas, fechadas de grande porte e fechadas de pequeno e médio porte. Com relação ao treinamento de pessoal, à mudança de critério contábil, à quantidade e valores de ajustes efetuados e à falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários, os respondentes de empresas fechadas de pequeno e médio porte não percebem impactos em suas empresas, enquanto que os respondentes dos outros grupos percebem alto impacto. Com relação à adoção das novas práticas contábeis brasileiras, os respondentes que atuam em PME percebem baixo impacto quanto aos instrumentos financeiros, imobilizado e intangível em suas empresas, contrariamente aos respondentes dos demais grupos. Ainda, os respondentes que atuam em empresas abertas possuem perfeito entendimento dos termos *fair value* e *impairment*, contrariamente aos respondentes que atuam em empresas fechadas (independentemente do seu porte)
- Quando se considera o setor da empresa, apurou-se que os respondentes que atuam em empresas de serviços percebem impacto alto na falta de suporte de sistemas de informação para efetuar os lançamentos contábeis necessários, ao contrário dos respondentes que atuam na indústria e no comércio.

Adicionalmente, verificou-se que apesar da Receita Federal ter afirmado que as alterações decorrentes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade não produziram efeitos fiscais, a maioria (73%) dos respondentes percebe impactos fiscais na aplicação das novas normas contábeis, sendo que 72% deles atuam em empresas multinacionais.

Na análise de conteúdo apurou-se:

- Percepções positivas: fortalecimento do mercado de capitais, descolamento da contabilidade societária brasileira da contabilidade fiscal; valorização da profissão contábil no Brasil em virtude da maior complexidade introduzida nas práticas contábeis; o envolvimento da matriz no processo de internacionalização foi um facilitador na convergência das normas contábeis brasileiras;
- Percepções negativas: curto prazo para adequação às normas internacionais de contabilidade; posicionamento obscuro do governo em relação aos tributos tem causado receio de que haja aumento da tributação; subjetivismo existente nas IFRS dificulta a avaliação das demonstrações contábeis pelos analistas de mercado e demais usuários da contabilidade.

Em síntese, a percepção dos profissionais de contabilidade e finanças de empresas localizadas no Brasil com relação às dificuldades na implementação das novas práticas contábeis estão vinculadas ao reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos imobilizados e intangíveis, devido à falta de profissionais qualificados e suporte de tecnologia da informação.

Com relação à afirmação de Hendriksen (1999) de que devem ser consideradas as conseqüências sociais e econômicas da política contábil, nota-se que na percepção dos respondentes da amostra deste estudo: embora não haja uma redução de custo imediato, também não existe uma preocupação com aumento de custos; existe uma perspectiva de aprimoramento da informação disponível, principalmente pelo deslocamento entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal; e melhores decisões por parte dos usuários,

no sentido de melhor alocação de recursos, na medida em que uma uniformidade da informação disponível em diferentes países. Apesar das dificuldades apontadas no processo de implantação das novas práticas contábeis, os profissionais acreditam que elas trarão impactos positivos em termos de investimentos no país.

Conclui-se que, na visão dos respondentes, a adoção das novas práticas contábeis trará benefícios que superarão os custos e dificuldades de sua implantação.

Futuras pesquisas podem ser realizadas para verificar se os impactos positivos de investimentos no Brasil se concretizarão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRÉS, J. De; LORCA, P.; GARCÍA-DIEZ, J. *IFRS adoption impact in Spanish listed firms*. **European Accounting Association. 32nd Annual Congress**. Tampere, 12-15 May 2009.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Empresas Importadoras por Faixa de Valor (US\$) – Jan a Dez/2009**. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1446&refr=603>. Acesso em 02/09/10.

BRYMAN, A. **Social research methods**. 2nd. ed. Oxford: University Press, 2004. p. 61-82.

DESLAURIERS, J. P.; KÉRISIT, M. *O delineamento da pesquisa qualitativa*. In: POUPART, J. et al. **A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis: Vozes, 2008. p. 127-153.

FERNANDES, Bruno V. R.; LIMA, Diogo H. S.; VIEIRA, Eduardo T.; NIYAMA, Jorge K. *Investigação Empírica da Percepção dos Docentes dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis sobre a Função e Atuação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis*. **10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 26 e 27 de Julho de 2010.

FOX, Alison; HANNAH, Gwen; HELLIAR, Christine; VENEZIANI, Monica. *A cross-country exploration of the costs and benefits of IFRS disclosure: the UK, Italy and Ireland*. **33rd EAA Annual Congress**. Istanbul, 19-21 May 2010.

GRECCO, Marta C. Pelucio; GERON, Cecília M. Santostaso; FORMIGONI, Henrique. *The impact of the Changes in the Accounting Practices in the Conservatism Level of the Listed Companies in Brazil*. **33rd EAA Annual Congress**. Istanbul, 19-21 May 2010.

HELMANN, A.; PERERA, H.; PATEL, C. *Translation of IFRS and the Problem of Their Consistent Application*. **33rd EAA Annual Congress**. Istanbul, 19-21 May 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução da 5. ed. americana por Antonio Z. Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

LEMES, Sirlei; SILVA, Miriã G. *A Experiência de Empresas Brasileiras na Adoção das IFRS. Contabilidade Vista e Revista*. V. 18, n. 3, p. 37-58, jul./ set. 2007.

MAROCO, J. *Análise Estatística – com utilização do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo, 2010.

MARTINS, Orleans Silva; BRASIL, Antônio M. S. *A Contabilidade Internacional e a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. QUALIT@S Revista Eletrônica*, n. 2, 2008.

OZU, C.; SHIOSAKI, T.; SHIN, M.; GRAY, S. *Corporate Perceptions of the Costs and Benefits of Future IFRS Adoption in Japan. 33rd EAA Annual Congress*. Istanbul, 19-21 May 2010.

RADEBAUGH, Lee H; GRAY, Sidney J. *International Accounting and Multinational Enterprises*. John Wiley & Sons, 1997.

REIS, L. G. dos; SHIMAMOTO, L. S.; BARRIOS, R. A. *Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise sob a Perspectiva dos Profissionais Contabilistas. 15ª Convenção Estadual dos Contabilistas*. Cascavel, 19–21 Maio de 2010.

SILVA, P. C. da; WEFFORT, E. F. J.; PETERS, M. R. S.; CIA, J. N. de 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. A. S. e 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). 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, 26 e 27 de Julho de 2007.