

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

LUCIANE REGINA BRAÇAROTO DE SOUZA

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CPC PME NAS EMPRESAS CONTÁBEIS E SUA
UTILIDADE PARA AS EMPRESAS**

CURITIBA

2015

LUCIANE REGINA BRAÇAROTO DE SOUZA

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CPC PME NAS EMPRESAS CONTÁBEIS E SUA
UTILIDADE PARA AS EMPRESAS**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Pós Graduação em Contabilidade – Área de Concentração: Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Simone Bernardes Voese

CURITIBA

2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Souza, Luciane Regina Braçaroto de, 1989-

A institucionalização do CPC PME nas empresas contábeis e sua utilidade para as empresas / Luciane Regina Braçaroto de Souza. - 2015.

154 f.

Orientadora: Simone Bernardes Voese.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

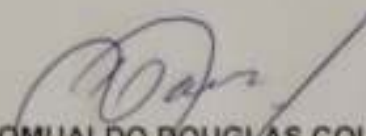
Defesa: Curitiba, 2015.

1. Contabilidade - Pequenas e médias empresas. 2. Contabilidade - Normas. 3. Contabilidade - Empresas. I. Voese, Simone Bernardes. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.9042

"A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CPC PME NAS EMPRESAS CONTÁBEIS E SUA UTILIDADE PARA AS EMPRESAS"

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

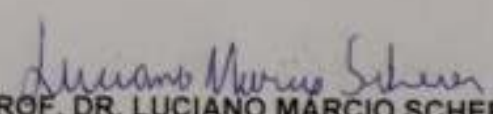


PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO
COORDENADOR DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE

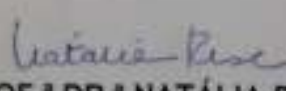
APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



PROF.ª DR.ª SIMONE BERNARDES VOESE
PRESIDENTE



PROF. DR. LUCIANO MÁRCIO SCHERER
MEMBRO



PROF.ª DR.ª NATÁLIA REZE
MEMBRO

DEDICATÓRIA

Ao meu pai Augustinho Braçaroto pelo incentivo e apoio em todas as minhas escolhas e decisões. E pelo exemplo de fé, perseverança, humildade e amor.

Ao meu marido, amigo e companheiro Cláudio Souza, que nos momentos de dificuldades esteve sempre ao meu lado, me apoiando e ajudando em todos os momentos desta caminhada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à Deus, pela vida, benção e proteção.

Agradeço ao meu pai, Augustinho Braçaroto e a minha mãe Célia Regina Kowalczyk Braçaroto [*In Memoriam*] que sempre buscaram o melhor para nossa vida e nossa educação. Vocês são os melhores exemplos que um filho poderia ter, exemplo este de união, companheirismo, amor, superação e vitória sobre as adversidades, mantendo sempre a honestidade e a vontade de continuar a luta.

Agradeço ao meu marido Cláudio Souza por partilhar comigo esta caminhada pelo mestrado, fazendo das minhas metas as suas e contribuindo com cada trabalho que realizei por meio de suas leituras e sugestões. Saiba que seu apoio, palavras de incentivo e sua visão otimista foram fundamentais para a conclusão desta etapa.

À minha família, por todos os momentos que vivemos juntos, pelo apoio, paciência e incentivo para que este caminho fosse concluído.

Agradeço à minha orientadora Prof^a. Dr^a. Simone Bernardes Voese, que por meio de gestos de atenção e empatia, me fez sentir amparada pelo programa de mestrado, por se dispor a orientar esta pesquisa, sendo de grande valia a sua contribuição para o desenvolvimento deste estudo.

Ao Prof. Dr. Paulo Mello Garcias, pela flexibilidade e compreensão na escolha da abordagem desse trabalho, pelos grandes conhecimentos transmitidos e por suas contribuições para melhorias desta pesquisa.

Ao Prof. Dr. Luciano Márcio Scherer e à Prof^a. Dr^a. Natália Rese pelas considerações e melhorias indicadas neste estudo.

Ao Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, pelo apoio e auxílio para que este estudo fosse concretizado.

À todos os professores do Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, pelos ensinamentos transmitidos por meio da convivência em sala de aula e durante os demais trabalhos acadêmicos.

Agradeço a todos os colegas do mestrado pelas oportunidades de aprendizado, pelo incentivo e pelo crescimento profissional e pessoal que tive por meio de nossa convivência, esse clima de amizade e parceria foi de suma importância para tornar essa jornada mais feliz.

À todos os entrevistados, pelo tempo disponibilizado e pelas valiosas contribuições que possibilitaram a conclusão desta dissertação.

À todos que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para o desenvolvimento desta dissertação de mestrado, meu muito obrigada!

*“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu,
mas pensar o que ninguém ainda pensou
sobre aquilo que todo mundo vê”.*
(Arthur Schopenhauer)

RESUMO

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto de. **A Institucionalização do CPC PME nas empresas contábeis e sua utilidade para as empresas**. 2015. 154f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba/PR, 2015.

Como novo elemento para alinhamento internacional das práticas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC 1.255/2009, aprovou a NBC T 19.41 que trata especificamente sobre as regras aplicáveis na contabilidade de pequenas e médias empresas, para aplicação nas demonstrações contábeis para fins gerais desta categoria de empresas. Neste contexto, este estudo teve como objetivo analisar o processo de institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis e sua utilização pelas empresas de pequeno e médio porte na cidade de Londrina/PR. Descreve o conhecimento sobre o CPC PME por parte dos contadores, analisa como está o processo de institucionalização dos conceitos/ações definidos pelo CPC PME pelos contadores nas empresas de seus clientes e como as pequenas e médias empresas percebem o cumprimento e utilidade do CPC PME. A pesquisa foi de natureza exploratória, com o uso do método qualitativo, utilizando como procedimento para a coleta de dados, entrevistas semiestruturadas com sócios-contadores de empresas de contabilidade e com empresários donos de empresas de pequeno e médio porte. Os dados coletados foram tratados por meio da análise de conteúdo com o auxílio do *software* NVIVO. Como principais resultados, a análise dos dados apontou que os contadores não possuem um conhecimento amplo das normas do CPC PME, todavia, todos participaram de cursos e treinamentos sobre a norma nas entidades da categoria. Um ponto observado como fator inibidor para adoção das novas práticas é a sobrecarga de trabalho com que os contadores se confrontam e os prazos relativamente curtos para o cumprimento das obrigações. Outro fator que desmotiva a adoção, é que os empresários não percebem o cumprimento e as alterações ocorridas por conta do CPC PME, e não veem como prioritária a necessidade de se adequar, uma vez que o usuário interno tem mais interesse em informações de fluxo de caixa, lucros e redução dos custos. Entretanto, mesmo sem ter conhecimento sobre as normas, estão utilizando-as parcialmente para tomadas de decisões. Em relação à institucionalização, é possível concluir que a adoção do CPC PME está em fase de institucionalização nas empresas contábeis conforme modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999), porém não obteve a institucionalização plena por haver desconhecimento na íntegra da norma pelos contadores.

Palavras-chave: Adoção do CPC PME. Utilização do CPC PME pelos empresários. Institucionalização do CPC PME. Empresas de Contabilidade.

ABSTRACT

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto. **Institutionalization of the IFRS SME in accounting firms and their usefulness to businesses**. 2015. 154f. Dissertation (Master of Accounting) - Federal University of Paraná, Curitiba / PR, 2015.

As a new element for international alignment of accounting practices, the Federal Accounting Council through Resolution CFC 1255/2009, approved the NBC T 19:41 dealing specifically with the rules applicable in the accounts of small and medium enterprises, for use in the financial statements general purpose of this category of companies. In this context, this study aimed to analyze the process of institutionalization of the IFRS SME in companies providing financial services and their use by small and medium-sized businesses in the city of Londrina / PR. Describes the knowledge of the IFRS SME by accountants, analyzes how was the institutionalization of concepts / actions defined by IFRS SME by accountants in your customers' businesses and how small and medium sized companies realize the performance and utility of the IFRS SME. The research was exploratory, using the qualitative method, using as a procedure to collect data, semi-structured interviews with members-counter accounting firms and small and medium entrepreneurs. Data were processed through content analysis with the help of NVivo software. As main results, the analysis of the data showed that no counter has extensive knowledge of the IFRS SME standards, however, all attended courses and training on the norm in the category entities. A point noted as inhibiting factor for adoption of new practices is work overload the counters are facing and the relatively short periods to meet obligations. Another factor that discourages the adoption, is that business owners do not realize the fulfillment and the changes due to the IFRS SME, and not see it as a priority the need to adapt, since the internal user has more interest in information flow of box, profits and lower costs. However, even without knowledge of the rules, are using them partly for decision making. Regarding institutionalization, we conclude that the adoption of IFRS SME reached all stages of institutionalization in the financial companies as model developed by Tolbert and Zucker (1999), but did not get the full institutionalization because there ignorance in full of the standard by accountants.

Keywords: Adoption IFRS SME. Using the IFRS SME by entrepreneurs. Institutionalization of the IFRS SME. Accounting firms.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Classificação das empresas segundo o número de funcionários.....	16
Quadro 02 – Demonstrações Contábeis Obrigatórias – PMEs	53
Quadro 03 – Comparativo da legislação societária	54
Quadro 04 – Países que adotaram as IFRS	61
Quadro 05 – Países que adotaram as IFRS para PMEs.....	61
Quadro 06 – Benefícios e desafios da implantação do CPC PME.....	64
Quadro 07 – Constructos e categorias da pesquisa.....	66
Quadro 08 – Tipologia da pesquisa.....	67
Quadro 09 – Protocolo do estudo de caso	69
Quadro 10 – Agenda de estudo de caso.....	70
Quadro 11 – Roteiro didático para análise de conteúdo	74
Quadro 12 – Caracterização das empresas contábeis entrevistadas	77
Quadro 13 – Caracterização das empresas de pequeno e médio porte entrevistadas.....	77
Quadro 14 – Indicadores para análise de conteúdo.....	79
Quadro 15 – Unidades de registro dos contadores	82
Quadro 16 – Unidades de registro dos empresários	82
Quadro 17 – Matriz de unidades de registro e categorias - contadores	84
Quadro 18 – Matriz de unidades de registro e categorias – empresários	85

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Abordagem da Teoria Institucional na área contábil	27
Figura 02 – Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional	28
Figura 03 – Pressupostos da intervenção do estado na economia	31
Figura 04 – Elementos Institucionais – Pilares da Teoria Institucional.....	38
Figura 05 – Processos inerentes à institucionalização.....	45
Figura 06 – Continentes que aderirem a IFRS para PME	63
Figura 07 – Desenho de pesquisa.....	65
Figura 08 – Desenvolvimento de uma análise de conteúdo.....	75
Figura 09 – Palavras com maior frequência nas entrevistas dos contadores	80
Figura 10 – Palavras com maior frequência nas entrevistas dos empresários	80
Figura 11 – Fatores determinantes no processo de institucionalização do CPC PME	106

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

EUA – Estados Unidos da América

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

GAAP – General Accepted Accounting Principles

IASB – International Accounting Standards Board

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

INRFB – Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

NBC TG – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais

NEI – Nova Economia Institucional

NIE – New Institutional Economics

NIS – New Institutional Sociology

NSI – Nova Sociologia Institucional

OIE – Old Institutional Economics

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PEPS – Primeiro que Entra e Primeiro que Sai

PIB – Produto Interno Bruto

PME – Pequenas e Médias Empresas

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SMEs – Small and Medium-sized enterprises

UE – União Européia

UEPS – Último que Entra e Primeiro que Sai

VEI – Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	20
1.2	OBJETIVO GERAL	21
1.2.1	Objetivos específicos	21
1.3	JUSTIFICATIVA	21
1.4	DELIMITAÇÃO	24
2	REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL.....	25
2.1.1	Visão Geral da Teoria Institucional.....	25
2.1.2	Vertente Econômica da Teoria Institucional	25
2.1.2.1	Teoria da Regulação	30
2.1.3	Vertente Sociológica da Teoria Institucional	36
2.1.4	Conceitos Fundamentais da Teoria Institucional.....	37
2.1.5	Processo de Institucionalização	43
2.2	PROFISSIONAL CONTÁBIL	47
2.3	PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	51
2.4	COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS (CPC) PME	54
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	65
3.1	DESENHO DE PESQUISA	65
3.2	CONSTRUCTOS E CATEGORIAS.....	66
3.3	ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DE PESQUISA	67
3.4	PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO	69
3.5	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	70
3.6	INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	72
3.7	PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTOS DOS DADOS	73
3.7.1	Análise de Conteúdo.....	73
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	77
4.1	CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS	77
4.2	APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO.....	78
4.3	CONHECIMENTO E INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CPC NAS EMPRESAS CONTÁBEIS.....	85

4.3.1	Categoria 1 – Preparo dos profissionais da área contábil.....	85
4.3.2	Categoria 2 – Mudanças após a adoção do CPC para PME	87
4.3.3	Categoria 3 – Dificuldades da adoção do CPC para PME	91
4.3.4	Categoria 4 – Ambiente Externo	95
4.3.5	Categoria 5 – Ambiente Interno	97
4.3.6	Categoria 6 – Legislação.....	98
4.3.7	Categoria 7 – Aspectos Negativos/Ameaças	101
4.3.8	Categoria 8 – Aspectos Positivos/Oportunidades	105
4.3.9	Institucionalização do CPC PME nas empresas de contabilidade	106
4.4	UTILIZAÇÃO DO CPC PME PELOS EMPRESÁRIOS.....	109
4.4.1	Categoria 1 - Informações.....	109
4.4.2	Categoria 2 - Relacionamento.....	112
4.4.3	Categoria 3 - Conhecimento.....	113
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
	REFERÊNCIAS	121
	APÊNDICES	137
	Apêndice A - Comparativo da legislação societária.....	141
	Apêndice B - Roteiro de Entrevista Contador.....	142
	Apêndice C - Roteiro de Entrevista Empresário (PME).....	146
	Apêndice D - Frequência de palavras utilizadas pelos contadores.....	148
	Apêndice E - Frequência de palavras utilizadas pelos empresários.....	151
	Apêndice F - Ações de institucionalização nas alterações do CPC PME.....	153

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade brasileira encontra-se em um momento de transição, em que as práticas contábeis destinadas a atender basicamente a legislação fiscal passam a ser questionadas, tendo em vista a necessidade de gerar informações contábeis úteis a outros usuários, além do governo e credores e que sejam compreendidas internacionalmente (MENEZES, *et al.* 2014).

No intuito de atender a demanda dos usuários por informações financeiras mais confiáveis e sua possível utilização para fins gerenciais, em 2001 reformulou-se o Comitê de Normas de Contabilidade Internacional (IASB – *International Accounting Standards Board*), que visa orientar as práticas contábeis mundialmente, harmonizando-as, passando a normatizar e emitir as IFRS (*International Financial Reporting Standards* – Normas Internacionais de Contabilidade).

Conseqüentemente, na Contabilidade esse processo tem provocado a mudança de algumas normas e legislações contábeis em busca dessa qualidade de informação. Desse modo, essa mudança tem se expandido e alcançado não só as grandes empresas que compõem o mercado de capitais, mas também as pequenas e médias empresas que integram as economias dos diferentes países (MARTINS; CUNHA; GARCIA, 2013).

Esse fenômeno tem fortalecido o processo de desenvolvimento e adoção de um único conjunto de normas contábeis, harmonizado internacionalmente, com o objetivo de melhorar a quantidade e a qualidade das informações disponíveis aos diferentes usuários das demonstrações contábeis, buscando facilitar o processo de tomada de decisão dos gestores, além de diminuir os custos de preparação desses demonstrativos (CPC PME, 2009).

Em observância aos objetivos do IASB que dispõe a respeito das necessidades de informações financeiras também pelas economias emergentes, juntamente com a importância das pequenas e médias empresas na economia como um todo, surge a necessidade de normas que representem a realidade destes segmentos na economia (CPC PME, 2009).

Nesse sentido, como parte do processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade, o IASB publicou em julho de 2009 o IFRS para PMEs (*IFRS for SMEs* – uma norma condensada segundo princípios das *IFRS full*),

que no mesmo ano foi republicado no Brasil pelo Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) mediante o Pronunciamento Técnico PME (CPC, 2009).

Para atender a essas exigências do mercado, Padoveze, Benedicto e Leite (2011) afirmam que a divulgação de informações sobre o desempenho econômico-financeiro de uma empresa deve ter o respaldo de normas contábeis de alta qualidade que garantam a comparabilidade dos resultados das empresas e a compreensibilidade a seus usuários tanto nacionais quanto internacionais.

A contabilidade brasileira passa por um importante processo de mudanças, exigindo alterações nas práticas contábeis das empresas. A base legal dessas mudanças advém das Leis 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e 11.941 de 27 de maio de 2009, as quais visam à harmonização da contabilidade aos padrões das normas internacionais de contabilidade – IFRS, bem como, dos Pronunciamentos Contábeis emitidos pelo CPC e regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Com o advento dessas leis, segundo Perez Junior (2009), a contabilidade societária brasileira passa a ser baseada em princípios e julgamentos.

De acordo com Braga e Almeida (2009, p. 3) as mudanças inseridas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 “procuram criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no país e respectivas demonstrações contábeis com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais”. Deste modo, centralizou-se no CPC a emissão de normas e o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, procurando harmonizar as práticas contábeis brasileiras aos IFRS (PRADO, *et al.*, 2011).

No entanto, segundo Santos (2008), o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais teve sua grande evolução com a edição da Lei 11.638/07, cujo artigo 177 previa a segregação da escrituração mercantil da escrituração fiscal, para minimizar as interferências do fisco na elaboração das demonstrações financeiras das grandes empresas. No mesmo ano, foi emitida a instrução nº 457/2007 da CVM, a qual determinou que o IFRS seria obrigatório para as demonstrações financeiras consolidadas relativas ao exercício de 2010 e posteriores, sendo facultativos apenas para os exercícios de 2008 e 2009.

A homologação da Resolução CFC nº 1.255/09 determinou a aprovação da NBC TG 1000 – Norma de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – com vigência para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. Assim, com a emissão do CPC PME, as pequenas e médias empresas brasileiras foram inseridas

no contexto da convergência das normas contábeis nacionais ao padrão internacional.

Neste sentido, as novas regras da Contabilidade aplicáveis às Pequenas e Médias Empresas – PME (CPC PME) têm aplicação obrigatória no segmento das PMEs, em decorrência da edição pelo Conselho Federal de Contabilidade, da NBC T 19.41. A partir da adoção das novas normas de contabilidade no Brasil, os contadores devem passar a elaborar demonstrativos alinhados a essas normas, e assim, passíveis de usufruir dos benefícios de adoção desse formato de contabilidade que se pretende assumir o *status* de maior relevância.

Em relação às Pequenas e Médias Empresas, ao tratar-se da classificação da empresa quanto ao seu porte, é prudente que se recorra a algum parâmetro. Segundo Chér (1991 p.17) “existem muitos parâmetros para definir as pequenas e médias empresas, muitas vezes dentro de um mesmo país, como no Brasil”. Isso mostra que nenhuma definição que possa ter a respeito do porte da empresa será algo absoluto, que não possa ser questionado, mas apenas limitado a determinados pontos de vista, ou órgãos aos quais essas definições estão vinculadas.

No Brasil, faz-se uso de duas formas de classificação do porte das empresas brasileiras: quanto ao número de funcionários e quanto ao faturamento das empresas. O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) promove a classificação das referidas empresas segundo o número de funcionários combinando com o setor de atuação da empresa, conforme apresentado no Quadro 01.

Classificação	Pequenas Empresas	Médias Empresas
Comércio e serviços	De 10 a 49 funcionários	De 50 a 99 funcionários
Indústria	De 20 a 99 funcionários	De 100 a 499 funcionários

Quadro 01: Classificação das empresas segundo o número de funcionários

Fonte: SEBRAE (2010)

Já o Governo Federal, faz a classificação das empresas considerando o faturamento bruto anual. Conforme a Lei Complementar 123/2006, as pequenas empresas possuem um faturamento entre R\$ 360.000,00 e R\$ 3.600.000,00.

No contexto do CPC PME, o termo de pequenas e médias empresas adotado pela NBC TG 1000 (Norma Brasileira de Contabilidade) não inclui (i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM); (ii) as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº 11.638/07; (iii) as sociedades reguladas

pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto.

Todavia, o CPC PME deverá ser adotado pelas empresas com faturamento anual de até R\$ 300 milhões ou com ativo total inferior a R\$ 240 milhões, e que não tenham obrigação pública de prestação de contas. Abrange, assim, um contingente expressivo de empresas, já que, segundo dados divulgados pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), essa categoria de empresas representa algo em torno de 95% das empresas existentes no mundo (ALTMAN; SABATO, 2005; MENEZES, *et al.*, 2014).

Considerando os parâmetros do CPC, pode-se perceber que tal conceito envolve uma diversidade de organizações, com características bastante distintas entre si (PRADO, *et al.*, 2011). Assim, teoricamente, uma sociedade que fatura em torno de R\$ 299 milhões possui uma estrutura bem mais preparada para a implementação da Norma que uma empresa cujo faturamento seja de R\$ 100 mil, por exemplo. No entanto, segundo o CPC, todas elas estão sujeitas à mesma Norma (PRADO, *et al.*, 2011).

No Brasil, o processo normativo contábil sofreu influência do sistema legal denominado *code law*, que, de acordo com Silva e Niyama (2011), implica numa contabilidade com padrões e procedimentos fortemente codificados, pouco flexíveis, com ênfase na proteção dos credores das companhias e não nos investidores. As alterações no ordenamento contábil, quando aprovadas mudanças na Lei Societária Lei nº 6.404/76, por meio das Leis nº 11.638/07, nº 11.941/09, nº 12.249/10, nº 12.973/14 e a criação do CPC, retiraram o sistema *code law* da contabilidade, inserindo o Brasil dentro de 138 países que adotaram as IFRS, visto que as normas internacionais do IASB apareceram como uma forma de normatização por meio de princípios¹ (*common law*), substituindo a contabilidade que sofria forte influência das regras (*code law*).

De acordo com IASB (2014) apenas 69 dos 138 países que adotam IFRS exigem ou permitem a adoção do IFRS para as PMEs (*IFRS for SMEs*). Destes 69 países que exigem ou permitem a IFRS para as PME: i) oito países exigem o IFRS

¹ O estudo da SEC (2003) não concorda com a opinião de que as normas do IASB são baseadas em princípios. Segundo este órgão, além de normas baseadas em princípios (*principles-based*), o IASB possui normas baseadas em regras (*rules-based*) e outras baseadas somente em princípios (*principles-only*).

para PMEs para todas as PMEs que não são obrigados a utilizar o IFRS *full*; ii) quarenta e quatro países apresentam a opção para a PME usar o IFRS *full* em vez do IFRS para PME, como é o caso do Brasil; iii) dezesseis países apresentam a opção da PME utilizar qualquer IFRS *full* ou GAAP (*General Accepted Accounting Principles*) local em vez do IFRS para PME; e iv) um país exige a PME a usar o GAAP local se ele não escolher o IFRS para as PMEs;

Nesse contexto, conforme pesquisa do IASB (2010b) mais de 95% das empresas no mundo podem recorrer às IFRS para as PME. No Brasil, mais de seis milhões de empresas são obrigadas a usar este novo padrão.

Masca e Gall (2008) tentaram identificar problemas com relação à comparabilidade e aos custos de adoção de IFRS para PMEs em pequenos negócios na Europa. Os autores verificaram a exposição e a possibilidade de publicação do IFRS para PME por meio do projeto desenvolvido pelo IASB em fevereiro de 2007. Segundo os autores: "[...]. Comparabilidade é suficientemente difícil de atingir em nível nacional, muito mais em nível internacional", e ainda acrescentam: "[...]. É bem sabido que alguns países, como EUA e Reino Unido, acreditam fortemente na superioridade de seus próprios padrões contábeis" (MASCA; GALL, 2008).

Quanto aos custos, os autores apontam como o maior argumento contra a aplicação de IFRS para PMEs o fato de que haveria desproporcionalidade de uma dupla contabilidade com relação às necessidades e receitas de pequenos negócios, a carga de investimentos seria muito pesada, especialmente em recursos informacionais e em formação profissional (MASCA; GALL, 2008).

Em contrapartida, a percepção de custo desproporcional diminui na medida em que a empresa tem crescimento, o que segundo os autores, é o momento em que o argumento a favor pode ganhar força. No entanto, eles consideram que "[...] não é democrático impor a uma companhia tais custos. Quem é que sabe antecipadamente que companhias irão prosperar e necessitarão de IFRS no futuro?". Ademais, para a adoção do IFRS nas PMEs em nível internacional, existem outras diferenças entre países, como formas de captação, políticas fiscais, tradições regulatórias, entre outras, que também dificultam o processo de adoção (MASCA; GALL, 2008).

Mourad e Paraskevopoulos (2010) afirmam que a adoção das IFRS está causando uma verdadeira revolução na contabilidade, gerando desafios e

oportunidades para os profissionais da área. Como pontos positivos das novas normas, destacam a maior transparência para investidores e facilidades na captação de crédito junto ao mercado. Entre os aspectos negativos ressaltam o aumento de custos com divulgações das informações contábeis e a implementação de novos sistemas, também o tempo necessário para adequação às novas rotinas.

No mesmo sentido, já haviam se pronunciado Lungu e Caraiani (2007) – após análise do projeto desenvolvido pelo IASB em fevereiro de 2007 para implantação do IFRS nas PMES – afirmando que, embora os IFRS para PME venha simplificar muitos problemas, a forma como estão sendo impostos – de cima para baixo – pode enfrentar barreiras durante sua aplicação. Os autores acreditam ser duvidoso que os usuários tenham suas necessidades satisfeitas com a aplicação da Norma, uma vez que os usuários da informação, nas grandes empresas, não são os mesmos que os das pequenas empresas, o que torna questionável a pretensão do IASB de criar uma norma de aplicação universal.

Em um estudo desenvolvido na Grécia, sobre o processo de adoção dos IFRS para PME, Mandilas *et al.* (2010) concluíram que, apesar de o estabelecimento de princípios de contabilidade comum proporcionar uma maior transparência entre as empresas e permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras em nível internacional, sua aplicação por parte das PME não será uma tarefa simples. Segundo os autores, as diferentes necessidades que existem entre os empresários de PME, o custo exigido para adotar e aplicar os IFRS e a deficiência de conhecimento são considerados alguns dos fatores que impedem o sucesso da adoção dos IFRS pelas PME naquele país. O estudo realizado indicou que 11% das empresas entrevistadas, apesar de acreditarem que a adoção dos IFRS e a existência de um sistema de contabilidade comum da União Européia (UE) não lhes oferecerão muitos benefícios, entendem que poderão ser beneficiadas em função do aparecimento de novas oportunidades para expandir e aumentar os investimentos.

No Brasil, o cenário não é muito diferente. Os elevados custos de implantação, o nível de conhecimento dos profissionais, as diferentes necessidades dos usuários das PMEs e o fato de o país ter um código de leis forte, podem ser considerados como desvantagem ou até como empecilhos no processo de adoção (PRADO, 2011).

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A adoção desse conjunto de práticas contábeis (CPC PME) exige uma mudança cultural e de postura de toda a sociedade. De acordo com Albu *et al.* (2013) a mudança na cultura contábil ou na mentalidade dos contadores fazem parte do ambiente de negócios no contexto da implementação de IFRS para PMEs e também podem influenciar no processo de harmonização das normas contábeis.

Os profissionais da área contábil também devem se preparar melhor para colocar em prática uma contabilidade que está voltada à produção de informações úteis à tomada de decisão. Conforme Castro (2010), o contador necessita de um conhecimento mais profundo e abrangente de toda a operação da empresa, ampliando o conhecimento estratégico das tecnologias da informação e o relacionamento com as demais áreas da empresa, em especial, a financeira e a relação com investidores.

No que se refere às dificuldades do processo de transição à nova norma, Giroto (2010) afirma que a mudança gera ainda outros custos para as empresas que prestam serviços contábeis, que vão desde a adaptação de planos de contas e sistemas a gastos com treinamento, além de que o tempo gasto para preparo das demonstrações contábeis de cada cliente deve aumentar, assim como os custos adicionais. Mas sempre há de se considerar que esses custos visam benefícios futuros (GIROTO, 2010).

Além da necessidade de orientações por parte do contador ao empresário de PME, vale ressaltar que, quanto a adoção do CPC PME, conforme o Decreto-Lei n° 9.295/1946, em seu art. 6° são atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

[...]

f) regular acerca dos princípios contábeis, do exame de suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional;

[...]”;

ou seja, o CFC tem, por força de lei, poder regulatório da atividade dos contadores, sendo que o profissional que não seguir as novas normas de Contabilidade poderá ser punido com base no Código de Ética da profissão. Diante da extensão da inobservância das normas, o profissional pode também ter de responder civilmente, uma vez que o Código Civil brasileiro instituiu penalidades para contadores e sócios

administradores das empresas que não mantiverem seus registros contábeis em ordem. Com este cenário contábil que se instalou no Brasil, com as novas práticas, os negócios passam a ter maior transparência contábil, contribuindo inclusive para a governança corporativa (SANTOS, 2012).

Desta forma, especificamente as empresas contábeis representam um grande público alvo de usuários destas novas disposições, sendo de extrema importância que este público esteja atualizado com as novas disposições e possa operacionalizar e aplicar as novas práticas contábeis obrigatórias.

Neste contexto, surge o seguinte problema de pesquisa: **Como está o processo de institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis e sua utilização pelas empresas de pequeno e médio porte?**

1.2 OBJETIVO GERAL

Analisar o processo de institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis e sua utilização pelas empresas de pequeno e médio porte na cidade de Londrina/PR.

1.2.1 Objetivos específicos

- ✓ Descrever o conhecimento sobre o CPC PME por parte dos contadores de empresas prestadoras de serviços contábeis;
- ✓ Analisar como ocorreu a institucionalização dos conceitos/ações definidos pelo CPC PME pelos contadores nas empresas de seus clientes;
- ✓ Analisar como as pequenas e médias empresas percebem o cumprimento e utilidade do CPC PME;

1.3 JUSTIFICATIVA

Conforme a literatura existente, estudos sobre normas internacionais voltadas às pequenas e médias empresas se revelaram como um dos assuntos mais discutidos recentemente em um contexto mundial, e que, de acordo com a temática, podem-se observar pesquisas envolvendo a discussão e adoção de normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas, tais como:

Epstein e Jermakowicz (2010); Pacter (2010); Fulbier, Gassen (2010); Bohusova, Ibarra e Suez-Sales (2011). Além disso, estudos relacionados à aplicação das IFRS em pequenas e médias empresas estão sendo encontrados em alguns países: Alemanha (Eierle; Harler, 2009); Romênia (Albu *et al*, 2010; Bunea; Sacarin, 2012); República Tcheca, Hungria, Romênia e Turquia (Albu *et al*, 2013). Outros trabalhos com maior abrangência: União Européia (Pascu; Vasiliu, 2011); Europa Central e Oriental (Strouhal *et al*, 2011).

Apesar de existirem estudos direcionados à aplicação de IFRS para PMEs, a literatura existente sobre o tema ainda é escassa, principalmente em relação à adoção por empresas contábeis, devido a publicação da norma ser recente e à consequente falta de dados de sua aplicação (SANTOS, 2012; QUAGLI; PAOLONI, 2012; ALBU *et al.*, 2013). Assim, a academia e o segmento de empresas contábeis necessitam de novos estudos e pesquisas para orientação e evolução do conhecimento a ser aplicado.

Esta pesquisa visa identificar a lacuna existente na prática contábil das PMEs e as normas regulatórias. Almeida, Gomes e Lemes (2011) observaram que as empresas no Brasil possuíam uma Contabilidade fortemente regulamentada por órgãos do governo. Como consequência disso, por diversos anos a legislação tributária prevaleceu quando entrou em conflito com as normas contábeis pois, historicamente, alguns profissionais contábeis têm preferido seguir a legislação tributária, deixando em segundo plano os princípios e as normas contábeis.

Os órgãos normatizadores do Brasil se anteciparam a diversos outros países de economia avançada, na adoção das IFRS para PMEs, com a aprovação do CPC para PMEs, transformada em norma no final do ano de 2009. No entanto, diversos países ainda estudam a viabilidade de aplicação da norma internacional para PMEs, na sua totalidade ou parcialmente (RIVA, 2013). Desta forma, sob o ponto de vista da sociedade, o estudo pode provocar discussões sobre a real necessidade em se adotar um padrão de normas internacionais no âmbito das PMEs, e sobre um eventual planejamento para formação de profissionais capacitados, uma vez que o uso de um novo padrão de contabilidade que atinge a maior parte dos ramos da economia nacional, certamente deveria envolver investimento em ensino contábil (RIVA, 2013).

Justifica-se este estudo também pela necessidade de utilização e compreensão da adoção do CPC PME nas empresas, restando a dúvida deste

processo estar institucionalizado nas empresas contábeis e explicado aos empresários de PME. De acordo com Marion (1985) o sucesso da tomada de decisão em uma empresa é diretamente proporcional à qualidade da informação contábil produzida e ao conhecimento de quem a interpreta.

Justifica-se também pela importância de analisar a geração de informações pelos usuários da Contabilidade, visando uma melhoria nos procedimentos e um avanço na ciência (ABRAHAM, 1987; DIAS FILHO, 2000; MACINTOSH E BAKER, 2002; FREZATTI *et al*, 2006; MEHRALIZADEH E SAJADY, 2006).

Neste estudo, entende-se que a institucionalização do CPC PME dá-se com o reconhecimento da sociedade dos benefícios de sua adoção, necessidade e função. Por esse motivo, o estudo é relevante e realizado na medida em que as empresas estão obrigadas à adoção do CPC PME a partir do ano calendário de 2010.

Considera-se que as mudanças acarretadas pela institucionalização do CPC PME provocaram impactos na estrutura das empresas contábeis, uma vez que acarretaram custos adicionais com aquisição e instalação de novos equipamentos de informática e treinamento e capacitação de profissionais, aumentando os custos operacionais dessas organizações (ZANLUCA, 2010).

Os resultados aqui revelados são úteis para fomentar uma reflexão por parte dos profissionais contábeis acerca do cumprimento regular da profissão, bem como para os órgãos de classe, que podem, por meio deste estudo, avaliar o desenvolvimento de práticas motivadoras à adoção do CPC PME pelas PMEs brasileiras.

Assim, a relevância do tema justifica-se em razão das recentes alterações ocorridas nas normas brasileiras de contabilidade, bem como, da complexidade em relação a sua aplicação e da representatividade de empresas que estão obrigadas as exigibilidades do Pronunciamento Técnico PME (ROWER, *et al.*, 2014).

Neste sentido, faz-se importante entender como/se a institucionalização do IFRS para PME se dá no contexto econômico e cultural brasileiro, mais especificamente no Estado do Paraná, na cidade de Londrina, por meio das empresas contábeis, assim como identificar suas principais dificuldades para implementação, dentre as quais este estudo destaca o nível de conhecimento sobre o CPC PME pelo profissional contábil e utilização deste pronunciamento pelos empresários de PMEs, fazendo com que se cumpra o objetivo da IFRS para PMEs, que é fornecer informação sobre a posição financeira, patrimonial e fluxos de caixa

da empresa que seja útil à tomada de decisões. Além disso, a devida institucionalização das normas nas empresas contábeis implica no nível da qualidade da informação reportada ao mercado.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Para que os objetivos do presente estudo fossem alcançados, admitiram-se as seguintes delimitações:

- 1) Quanto às empresas pesquisadas: foram aplicadas entrevistas semi-estruturadas a três empresas contábeis na cidade de Londrina, selecionadas por conveniência. Para cada empresa contábil, escolheram-se um cliente caracterizado como pequena ou média empresa. Os clientes foram selecionados pela pesquisadora para evitar que os contadores apresentem uma empresa que possua uma contabilidade mais assídua. Portanto, a seleção foi feita a partir das empresas que o contador repassou, sendo um número representativo baixo, até pelo fato do critério utilizado: empresas com faturamento igual ou superior a R\$ 300.000,00 por mês, não restando muitas opções a serem escolhidas. Em uma empresa contábil não foi possível escolha do cliente, visto que a empresa contábil possuía apenas uma empresa com este faturamento.
- 2) Quanto ao entrevistado: foram entrevistados os contadores-sócios das empresas contábeis analisadas e o gestor-dono das pequenas e médias empresas. Vale ressaltar, que uma limitação ao conteúdo adquirido nas entrevistas é a confiabilidade e a validade dos dados.
- 3) Quanto à localidade do estudo: o universo das empresas pesquisadas representa uma limitação da pesquisa, na medida em que os resultados apresentados retratam apenas aquelas empresas participantes da pesquisa, estabelecidas em Londrina, estado do Paraná, embora os resultados permita a presunção da situação das demais empresas brasileiras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

2.1.1 Visão Geral da Teoria Institucional

A teoria institucional é resultado da convergência teórica advinda da ciência política, da sociologia e da economia, “que buscam incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações” (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999, p.220; BARBOSA NETO; COLAUTO, 2010).

A teoria institucional é utilizada nas organizações como elemento central na criação e perpetuação de grupos sociais duradouros no ambiente de trabalho (PEREIRA, 2012). A teoria conquista espaço nos estudos organizacionais por compreender padrões implícitos e a diversidade dentro das organizações.

Até o final da década de 40, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), os sociólogos americanos não reconheciam as organizações como um fenômeno social distinto, ou seja, o foco de análise dos estudos não estava nas organizações enquanto organizações. A partir da publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan, em 1977, que proliferaram análises organizacionais baseadas em uma perspectiva institucional.

A teoria institucional, segundo Boff, Beuren e Guerreiro (2008, p. 154), “considera que o comportamento do indivíduo é modelado por padrões criados e compartilhados entre os demais indivíduos, por meio da interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo. Tais padrões tendem a ser legitimados pela organização, em forma de normas e regras”.

Hodgson (2000) completa essa reflexão afirmando que o institucionalismo refere-se as instituições, hábitos, regras e sua evolução. Por isso procura compreender por que as organizações seguem algumas formas semelhantes de comportamento (homogeneidade), ao invés de diferenciação.

Por apresentar-se como um conjunto de influências exercidas sobre as características das organizações e sobre a mudança organizacional, a institucionalização passou a ser tipificada como uma abordagem simbólico-

interpretativa da construção social da realidade organizacional (BERGER; LUCKMANN, 1964). Seu objetivo é explicar os fenômenos organizacionais por meio do entendimento de “como” e de “por que” as estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimados, e quais as suas consequências nos resultados planejados para as organizações (FACHIN; MENDONÇA, 2003).

Segundo Berger e Luckmann (1964), a realidade é considerada como algo certo (*taken for granted*) e as instituições são resultados de processos de interação e de interpretação da realidade. Desse modo, os indivíduos apreendem os significados e se relacionam com os outros por meio de esquemas tipificados ou papéis sociais que regulam a interação entre os indivíduos e lhes fornecem expectativas recíprocas, tendo em vista, os diversos contextos sociais que vivenciam em sua vida cotidiana. Nessa perspectiva, os papéis tornam habituais certos tipos de comportamentos em determinadas situações e interações sociais.

Guerreiro *et al.* (2005, p.96) destacam que o interesse da Teoria Institucional nas ciências sociais tem aumentado e que três vertentes dessa literatura são abordadas na área contábil: a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*), a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*) e a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*) (BURNS; SCAPENS, 2000 p. 4).

Guerreiro *et al.* (2005) expõem ainda que, embora essas teorias tenham diferentes origens e raízes filosóficas, elas compartilham um interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional. Para uma visualização geral da Teoria Institucional foi elaborada a Figura 01, com as correntes, foco de estudo de cada corrente, suas características e os principais autores da área contábil que abordaram sobre o tema.

Observa-se na Figura 01 que há focos distintos nas três correntes da teoria institucional. A OIE focaliza o ambiente organizacional interno, a NIE o ambiente institucional interno e externo e a NIS o ambiente institucional externo. Por conseguinte, as características abordadas pelos autores da área contábil em cada uma das correntes da teoria institucional também são distintas.

Como vertente da Nova Economia Institucional, a operação e a eficiência de um sistema econômico são limitadas pelo conjunto de instituições que regulam o jogo econômico. Desta forma, faz-se necessário uma definição sobre o que seriam as instituições (FARINA *et al*, 1997).

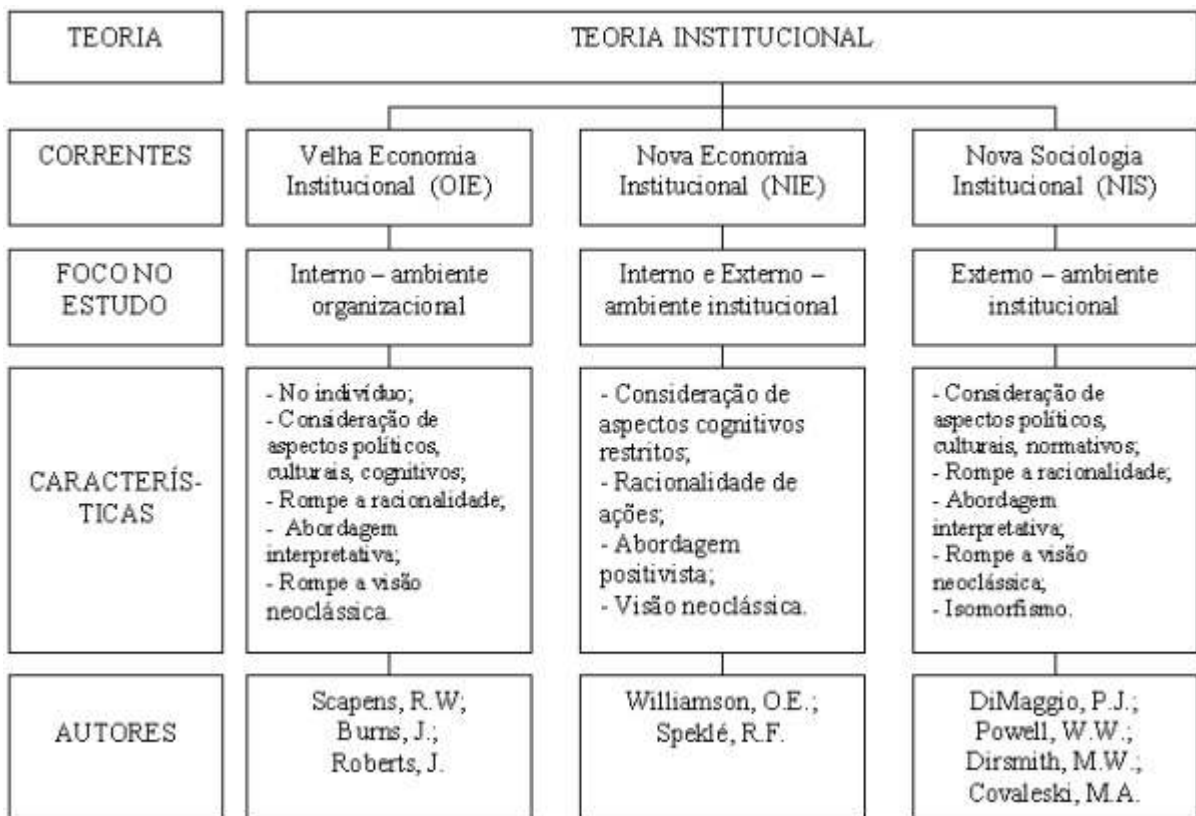


Figura 01 – Abordagem da teoria institucional na área contábil

Fonte: CUNHA; SANTOS; BEUREN (2010)

De acordo com North (1990), as instituições são as regras do jogo de uma sociedade, que dão forma às interações humanas, às políticas sociais e econômicas. Em consequência a mudança institucional resulta do processo contínuo de transformação das relações entre os agentes e dá forma à maneira como as sociedades evoluem e, entender esta relação, constitui a chave para compreender mudanças históricas (NORTH, 1990).

Sob esta ótica, as Instituições possuem normas, e estas normas estruturam a interação social, econômica e política. Elas podem ser normas informais como sanções, tabus, costumes, tradições e códigos de conduta e formais, como a constituição, leis e direito de propriedade (DOMAKOSKI, 2010).

Para North (1990) as instituições reduzem a incerteza fornecendo uma estrutura à vida cotidiana, como um guia que dá forma a interação humana, a maneira como cumprimentamos amigos na rua, a condução de um automóvel, ou como são estabelecidas as transações entre agentes econômicos, por exemplo.

Segundo Garcias (1999), em nível macro, as instituições são representadas pelo conjunto de normas (formais e informais) que permitem e condicionam a interação econômica, política e social entre os diversos segmentos que constituem a

sociedade. Em um nível micro, estão as organizações constituídas em decorrência de um determinado ambiente institucional. Conforme conclui Scott (1995) as variedades da teoria institucional diferem pelo nível em que são aplicadas, vai depender do investigador, se ele focará em fenômenos mais micro ou mais macro.

As vertentes da Teoria Institucional partem de um único núcleo, a instituição, e cada uma das vertentes possuem um conceito próprio de instituição. A Figura 02, a seguir, apresenta cada uma das vertentes.

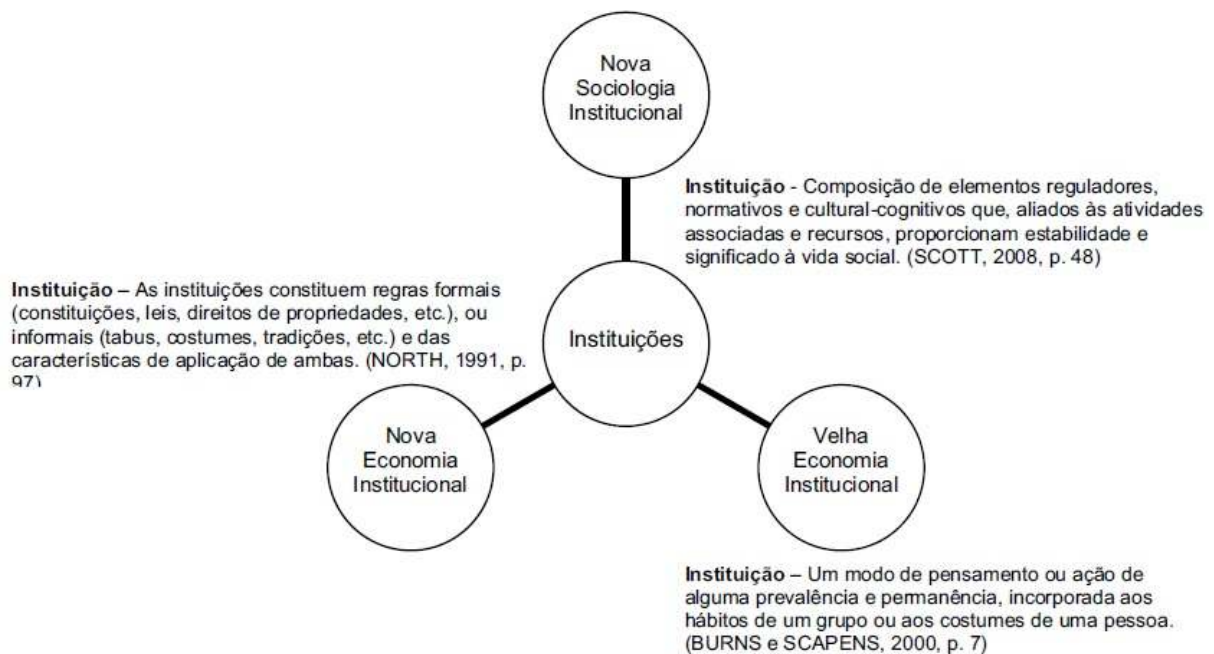


Figura 02 – Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional
Fonte: IGNÁCIO (2010)

As questões que permeiam os estudos na área contábil podem ser abordadas por diferentes enfoques, tais como: fiscal, legal, ético, econômico, comportamental, estrutural, sistêmico e sociológico (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2010). O problema de pesquisa abordado na presente dissertação remete ao enfoque econômico e sociológico. Econômico pois o ambiente institucional da NIE tem como foco um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca, a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas. O ambiente institucional exerce uma grande influência no comportamento das organizações econômicas (GUERREIRO, *et al*, 2005, p. 98). E Sociológica pois, segundo Iudícibus (2010) a

utilização dessa abordagem nas pesquisas contábeis tem sido extensa e pode ser desdobrada em um novo enfoque denominado Institucional e Social. O enfoque da contabilidade Institucional revela a necessidade de investigar a relação dos profissionais e sistemas contábeis com o nível organizacional e o ambiente social (IUDÍCIBUS, 2010). Nessa linha de análise, Richardson (1987) argumenta que a contabilidade pode ser compreendida como uma instituição que legitima as práticas organizacionais perante a sociedade.

2.1.2 Vertente Econômica da Teoria Institucional

Para North (1993, p. 2), o precursor da Nova Economia Institucional foi Ronald Coase que, por meio de seu artigo intitulado “A Natureza da Firma”, fez a ligação fundamental entre as instituições, os custos de transação e a teoria neoclássica. O artigo de Coase busca explicar o motivo de a economia ser habitada por uma série de empresas, ao invés de uma multidão de pessoas negociando entre si.

Contudo, para Coase (1998, p. 72), o termo “Nova Economia Institucional” (NIE) foi introduzido por Oliver Williamson com o intuito de distinguir essa nova vertente da “Velha Economia Institucional” (OIE), utilizada por Jonh R. Commons, Wesley Michell e todos a eles associados.

Para Guerreiro et al. (2005, p. 98), a NIE abandona o pressuposto neoclássico da maximização e racionalidade, no entanto, não rompe completamente com a teoria econômica neo-clássica. Segundo Scapens (2006, p. 11), a NIE utiliza-se do raciocínio econômico para explicar a diversidade de formas e arranjos institucionais. Para os autores, a economia dos custos de transação de Williamson procura explicar as diferenças entre mercados e hierarquias, pois adota uma abordagem econômica racional, partindo dos pressupostos da racionalidade limitada e oportunismo para explicar o motivo das transações serem organizadas de maneira especial e o porquê das empresas terem estruturas hierárquicas.

Segundo a Teoria Econômica, a intervenção do Estado na economia teria por função regular desequilíbrios do mercado e promover o desenvolvimento econômico. As diretrizes dessa intervenção seriam: a) a maximização da utilidade coletiva, b) fomentar, mas também estabilizar, o crescimento econômico, c) redistribuir a renda. Assim agindo, o Estado visaria aperfeiçoar o mecanismo de livre mercado, mas

também corrigir o desvio na alocação ótima dos recursos e da maximização da eficiência, que ocorrem quando o mercado se afasta do modelo de concorrência perfeita (SANTOS; ORRICO FILHO, 1996; BENJÓ, 1999).

A intervenção do Estado se dá por meio da regulação ou pela propriedade estatal, que é melhor explicado por meio da Teoria da Regulação no subtópico a seguir.

2.1.2.1 Teoria da Regulação

De uma forma abrangente, Ortiz (1993) define regulação como “atividade normativa pela qual o governo condiciona, corrige e altera os parâmetros naturais e espontâneos do mercado, impondo determinadas exigências ou requisitos à atuação dos agentes econômicos”. O autor distingue duas formas de regulação: política econômica e regulação econômica. A primeira é a regulação externa, que se refere às condições de segurança, salubridade, proteção ao meio ambiente e localização física em que se desenvolve a atividade econômica. Já a regulação econômica diz respeito a setores submetidos a intervenção “centrando-se fundamentalmente na entrada e saída da atividade e afetando as condições econômicas em que a atividade se desenvolve: o *quantum* de produção, as zonas ou mercados em que atua cada empresa e os preços ou retribuições que percebem em decorrência da atividade”.

Diversos autores conceituam a regulação como a restrição das decisões dos agentes econômicos por meio do poder de coerção do Estado (VISCUSI; HARRINGTON; VERNON, 2005; PINHEIRO; SADDI, 2005). Essa visão focada no controle das atividades econômicas limita o escopo da regulação às transações de mercado. Por outro lado, o entendimento dos juristas se contrapõe à visão econômica em dois aspectos fundamentais. Primeiro no que diz respeito à abrangência: a regulação é definida como a atuação do Estado não só na ordem econômica, mas também na ordem social com a finalidade de proteger o interesse público (DI PIETRO, 2004). Segundo, a autoridade do Estado passa a ser exercida de forma a mediar os conflitos e interesses envolvidos ao invés do uso do poder coercitivo (MARQUES NETO, 2005).

Classicamente, a Economia da Regulação se subdivide em três grandes temas, são eles: política antitruste, regulação econômica e regulação não econômica

(SWANN, 1988; HOLDEN; RAJAPATIRANA, 1995; PROSSER, 1997; VISCUSI *et al.*, 2005). O primeiro tema lida com o controle do abuso do poder econômico por parte de empresas em ambiente de concorrência imperfeita, abuso esse que traz grandes prejuízos para o consumidor, mas também para os demais setores produtivos. O segundo trata de situações típicas de monopólio natural, nos quais não apenas há ação predatória de grandes empresas, mas também características estruturais de determinados setores que impõem limites à concorrência (por exemplo, presença de economias de escala e de rendimentos decrescentes). Em tal situação, o Estado interfere, entre outros aspectos, nas condições de entrada e saída do setor, na quantidade e qualidade da produção, assim como na formação do preço. Por fim, o terceiro ramo da Economia de Regulação trata daquelas intervenções na produção com vistas a se reduzirem, prevenirem ou remediarem danos sociais, incluindo-se os danos à saúde e ao meio-ambiente decorrentes dos riscos produzidos na produção de determinados bens.

A Teoria da Regulação Econômica está relacionada ao controle do funcionamento de determinados setores da atividade econômica considerados essenciais ou básicos para a vida econômica e social nas sociedades e que, fazem com que a relação entre produtor e usuário (ou consumidor) requiera alguma forma de intervenção pública (GIFONI NETO, 2002).

A intervenção do Estado se dá por meio da regulação ou pela propriedade estatal. Na Figura 03 apresentam-se esquematicamente os pressupostos neoclássicos para intervenção do Estado na economia.

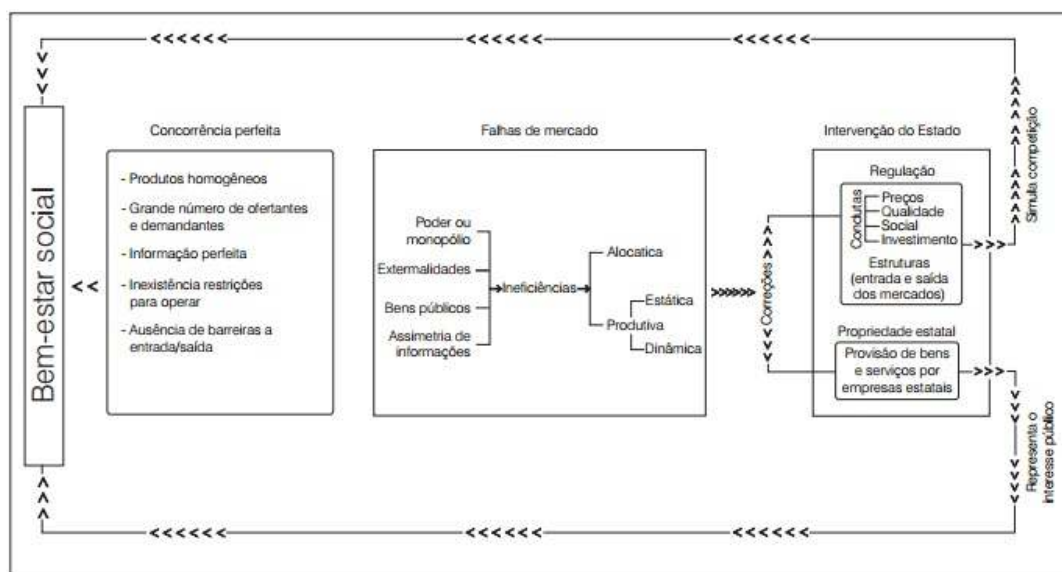


Figura 03 – Pressupostos da intervenção do Estado na economia
Fonte: Galvão Junior e Paganini (2009)

A intervenção do Estado nas atividades econômicas em uma economia de mercado justifica-se pelo fato de esse mercado apresentar disfunções denominadas falhas de mercado, que o fazem se afastar dos paradigmas de eficiência produtiva e eficácia alocativa. Button (1991) e Belli (1997) apresentam como falhas clássicas:

- a) Concorrência imperfeita (monopólios, oligopólios e lucros rentistas): quando a missão do Estado seria a de impor barreiras aos agentes econômicos monopolizados ou oligopolizados, na sua tendência de aumentarem os preços e reduzirem a produção, afastando-se do critério de otimalidade de Pareto, e também de praticarem discriminações entre seus clientes. No caso específico de lucro rentista, o Estado viria compensar eventuais injustiças distributivas, quando um agente controla uma fonte de recursos mais barata do que as que dispõem seus concorrentes, extraindo da situação um lucro extraordinário. A solução clássica utilizada durante muitos anos por diversos países para evitar essa falha de mercado e mesmo uma regulamentação mais ativa foi a criação de monopólios públicos nos setores de infraestrutura, daí o aparecimento de empresas públicas como Eletrobrás, Telebrás, Portobrás, entre outras (RODRIGUES, 1997);
- b) Externalidades: em determinados setores, os custos sociais da produção não se refletem integralmente nos preços, gerando-se para seus consumidores benefícios (externalidades positivas, por exemplo, para o usuário de transporte individual, que não paga o custo do investimento viário) e, para os demais membros da sociedade, custos (externalidades negativas, tais como a poluição e os engarrafamentos). A intervenção estatal visa evitar desperdícios econômicos e compensar desequilíbrios entre custos e benefícios sociais e privados;
- c) Insatisfação da taxa de retorno e excesso de competição: trata-se do caso dos monopólios naturais, onde a estrutura de custos (custo médio decrescente) só permite a permanência de um número reduzido de fornecedores. Se o Estado não impuser um controle na entrada de empresas no setor, os produtores aí estabelecidos estarão sujeitos à ruína, sem que, contudo, ocorra a vitória do mais eficiente, e sim a do mais inescrupuloso. Uma vez o campo limpo de concorrentes, esse poderá

assumir posturas predatórias de monopolista. Assim sendo, apenas um ou poucos produtores são admitidos no setor, mas estão sujeitos a restrições no que tange à fixação dos preços e das quantidades;

- d) Falhas de informação: o bom funcionamento de um mercado competitivo pressupõe que os consumidores possuam informações satisfatórias sobre os bens e serviços a adquirir, o que frequentemente não ocorre quando o produtor teme os custos da produção das informações devidas ou simplesmente não deseja esclarecer plenamente o consumidor. Novamente, a intervenção estatal é tida como um meio para produzir as informações necessárias, porém ausentes, ou para instar os produtores a produzirem-nas;
- e) Outras razões: a literatura ainda enumera como outras falhas: 1) a escassez de determinados bens essenciais ou condições de produção (por exemplo, nas telecomunicações as frequências de transmissão), 2) situações de desigualdade de poder de negociação (casos de monopólios, mas também de poder geralmente inferior de negociação dos assalariados); 3) necessidades de racionalização, quando essa é dificilmente atingida pelos mecanismos de mercado; 4) situações de risco moral, tipicamente presentes quando o comprador não se identifica com o pagador da compra (por exemplo, no caso de serviços previdenciários, no qual o consumidor perde interesse em racionalizar o seu consumo, geralmente em grande parte pago pelo governo ou outros segurados); 5) razões de interesses estratégico-militares e 6) de política social (SANTOS; ORRICO FILHO, 1996).

Para o exercício dessas suas funções, o Estado dispõe de um arsenal vasto de instrumentos, que podem, conforme proposta de Button (1992), ser classificados em:

- instrumentos fiscais: impostos e taxas, multas, incentivos fiscais, subsídios, política tarifária, controle e acompanhamento de custos, incluindo-se o tabelamento de preços;
- instrumentos de comando e controle: controle de entrada e saída do mercado, controles da qualidade e quantidade da produção; no caso mais extremo, execução direta de atividades econômicas com base na propriedade estatal dos meios de produção;

- demais instrumentos: legislação e medidas antitruste, disposição de informações obrigatórias, regulamentação da responsabilidade civil e a criação de direitos negociáveis de propriedade (os produtores adquirem o direito de produzir externalidades negativas desde que compensem ao governo ou aos diretamente afetados).

Jones (1994) destaca os três principais problemas da regulação: (i) os custos da regulação serem maiores que os custos de oportunidade de uso de recursos públicos; (ii) os reguladores podem não serem perfeitos e com alguma frequência não alcançar os objetivos iniciais, introduzindo distorções que levem a lucros extraordinários ou subinvestimentos; (iii) a regulação pode ser campo fértil para a corrupção na medida em que os funcionários encarregados da regulação sejam capturados pelos agentes. Abstraindo-se da discussão sobre custos da regulação e honestidade/capacidade dos reguladores, a principal causa dos problemas regulatórios relaciona-se com a assimetria de informações (GIFONI NETO, 2002).

Segundo RESENDE (1997) e BELLI (1997), o fenômeno da informação assimétrica envolve duas dimensões principais: uma exógena, denominada de “seleção adversa”, provocada pelo fato de o regulador não ter o mesmo nível de informações que a firma regulada a respeito de fatores exógenos que afetam a eficiência da firma (parâmetros tecnológicos, comportamento da demanda); a outra endógena conhecida como “risco moral”, provocado pelo fato de somente a firma ter conhecimento do resultado de determinados movimentos intrinsecamente endógenos (custos, resultados de medidas administrativas), o que gera a possibilidade de manipulação do esforço pelas firmas, objetivando vantagens na revisão dos contratos ou na estipulação de metas regulatórias.

Por isso, embora fundamental, a regulação normativa do governo não está imune à imperfeição. O nó górdio da ação regulatória reside, principalmente, nos conflitos de interesse entre firmas, governo e consumidores. Esses objetivos divergentes, aliados às assimetrias de informação existentes e as repetidas interações administrativas entre regulador e regulado podem gerar riscos de “captura” do órgão regulador, que poderia assim, passar a confundir o interesse geral com o interesse da firma regulada (BERG e TSCHIRHART, 1988).

O sistema de regulação da contabilidade de um país – pelo menos, até antes da consolidação do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade – é influenciado por diferentes agentes: órgãos do Estado, instituições

vinculadas ao mercado financeiro, organizações profissionais e a academia contábil – grupos de pressão – que interagem entre si e agem sobre o próprio sistema.

Segundo Olson (1965), os grupos de pressão são caracterizados como associações que visam promover o interesse comum de seus membros, cumprindo seu objetivo por meio da provisão de bens coletivos ou públicos a seus membros. De acordo com seus objetivos e autoridade, esses agentes influenciam, de acordo com seus interesses, na formulação de leis, decretos, regulamentos, padrões e recomendações direcionados às entidades, estabelecendo as políticas contábeis a serem adotadas pelos entes regulados na mensuração e evidenciação de suas transações.

A Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, se sobressai no processo de regulação pelo papel que exerce no fornecimento de informações econômico-financeiras para permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos diversos usuários da informação contábil e garantir, dessa forma, a prestação de contas destas entidades para os múltiplos segmentos da sociedade. Todavia, a existência de diversos agentes econômicos com os quais as organizações se relacionam e cada qual com interesses econômicos específicos têm por consequência uma diversidade de usos da informação contábil, com possibilidade de gerar viés no uso da informação, ou seja, desvios na utilização da informação.

Considerando, então, que tais usuários possuem diferentes interesses, surgem questões relativas a quais e de que forma as informações deveriam ser produzidas e evidenciadas, objetivando suprir às necessidades dos usuários. Desponta, assim, o processo da regulação da contabilidade no qual um determinado agente, com poder estabelecido, elabora padrões ou normas capazes de definir a maneira pela qual às informações contábeis devem ser geradas e divulgadas, como também a quem elas se aplicam. Este é o caso do CPC PME elaborado pelos órgãos reguladores brasileiros mencionados neste estudo.

Portanto, o fenômeno da regulação não deve ser analisado isoladamente, ou seja, independente do ambiente cultural, sócioeconômico e histórico; podendo ser considerado, inclusive, como um produto de certa ordem social (Chantiri, 1995).

2.1.3 Vertente Sociológica da Teoria Institucional

Nesta perspectiva, aparece, com importância, a influência de Emile Durkheim com as suas contribuições iniciais sobre o caráter variável das bases da ordem social (SCOTT, 1995a). Em seus trabalhos posteriores, Durkheim aproxima-se das proposições básicas do institucionalismo, destacando o papel exercido pelos sistemas simbólicos, os sistemas de conhecimento, de crença e a autoridade moral, identificados como instituições sociais, produtos da interação humana. É certo que, desde então, evoluiu bastante o conceito de “instituição” o que não retira valor à contribuição de Durkheim.

A vertente sociológica da perspectiva institucional recebeu, igualmente, uma contribuição especial da sociologia do conhecimento desenvolvida por Berger e Luckmann (1991), cuja preocupação principal centra-se na investigação da natureza e origem da ordem social. A base de seu argumento assenta-se em que a ordem social está fundamentada na “construção social da realidade” gerada pela interação com a natureza.

A mudança de foco que supôs dirigir sua atenção ao sistema cognitivo, foi a base para o desenvolvimento da tendência sociológica da perspectiva institucional, e que se conhece como o novo institucionalismo das organizações.

No campo sociológico, o novo institucionalismo surgiu com os trabalhos de Meyer (1977), Meyer e Rowan (1992) e de Zucker (1997) apoiados no conceito de instituição desenvolvido por Berger e Luckmann (1991), ao sublinhar o papel das normas culturais e dos elementos do amplo contexto institucional, como as normas profissionais e os organismos do estado no processo de institucionalização. Além disso, há que se sublinhar que esta nova orientação não é uma mera maquilagem do velho institucionalismo (POWELL; DIMAGGIO, 1991), senão que contém divergências em vários aspectos.

Hall e Taylor (1996, p. 948), teóricos do institucionalismo sociológico, sustentam que, uma vez confrontado com uma situação, o indivíduo deve encontrar um meio de identificá-la e de responder a ela e que os cenários ou modelos inerentes ao mundo da instituição lhe oferecem os meios de resolver uma e outra dessas tarefas, não raro de modo relativamente simultâneo. Para os autores, a relação que liga o indivíduo e a instituição repousa sobre uma espécie de

“raciocínio prático” pelo qual, para estabelecer uma linha de ação, o indivíduo utiliza dos modelos institucionais disponíveis ao mesmo tempo em que os confecciona.

Ainda para Hall e Taylor (1996, p. 949), os institucionalistas sociológicos argumentam que as organizações frequentemente adotam uma nova prática institucional, não para aumentar sua eficiência, mas para reforçar sua legitimidade social aos seus adeptos. Em resumo, os autores afirmam que as organizações adotam formas e práticas institucionais particulares porque elas têm um valor largamente reconhecido num ambiente cultural mais amplo.

Por fim, Burns (2000, p. 571) afirma que a nova sociologia institucional foca mais nas macroinstituições, como, por exemplo, o estudo dos princípios contábeis geralmente aceitos na sociedade; enquanto a velha economia institucional estuda as microinstituições dentro das organizações como, por exemplo, o estudo dos sistemas contábeis.

2.1.4 Conceitos fundamentais da Teoria Institucional

De acordo com North (1990) o ambiente institucional sofre mudanças, portanto, não é estático. As mudanças ocorrem lentamente na medida em que se alteram as convenções, códigos de conduta, comportamentos, os direitos comuns, os contratos entre os indivíduos etc.

Sob este ponto de vista, a sociedade tem um caráter dinâmico, dado o desenvolvimento do seu conhecimento e, mesmo que de forma mais lenta, reflete as transformações nos seus hábitos e rotinas. O ambiente institucional influencia e é influenciado pela sociedade e, precisa adequar-se às mudanças dessa realidade (GARCIAS, 1999).

Carvalho, Andrade e Mariz (2005) afirmam que a teoria institucional compreende a possibilidade da mudança, enquanto uma alteração de padrões e regras para assegurar conformidades e reduzir riscos e incertezas, isto é, a mudança ocorre para sustentar uma ordem de valores compartilhados.

Conforme Fachin e Mendonça (2003), a teoria institucional proporciona importantes contribuições para a gestão das organizações, uma vez que os processos resultam não apenas da ação humana, mas igualmente das interações no contexto cultural e político. É nesta perspectiva que a teoria se mostra promissora no estudo das organizações, pretendendo explicar os fenômenos organizacionais por

meio da compreensão de como as estruturas e ações organizacionais tornam-se legitimadas e quais as consequências nos resultados planejados para as organizações.

Para Scott (2008, p. 50) e Carvalho e Vieira (1999, p. 8), a perspectiva Institucional é dividida em três pilares: cognitivas, normativas e reguladora que propiciam a estabilidade e dão significado ao comportamento social. Estes são os elementos institucionais e significa que os sistemas, monitoramento de processos e ações estão interligados, porém há autores que focam apenas um desses elementos como sendo o elemento central.



Figura 04 – Elementos Institucionais – Pilares da Teoria Institucional
Fonte: Carvalho e Vieira (1999)

Segundo Carvalho e Vieira (1999, p. 50), o pilar regulador se destaca pela ênfase nas ações de estabelecimento e controle de regras, leis e sanções. Para Scott (2008, p. 52), nessa perspectiva a base de legitimação é a conformidade às exigências legais.

Conforme Da Silva (2006), no pilar regulador estão os processos que envolvem a capacidade de estabelecer regras, sistemas de sanções ou recompensas como uma tentativa de influenciar o futuro. Ainda para o autor esses processos podem operar por mecanismos informais difusos ou podem ser altamente formalizados e designados a atores especializados. Sendo assim, força, medo e conveniência são componentes centrais do pilar regulador, constituindo-se, assim,

um sistema estável de regras, formais ou informais, apoiado pela fiscalização e pelo poder de sancionar.

No pilar normativo, o foco está colocado na análise dos valores e das normas como elementos institucionais que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliadora e obrigatória na vida social. Nessa perspectiva, os sistemas incluem tanto valores como normas (DA SILVA, 2006; CARVALHO; VIEIRA, 1999, p. 50).

Segundo Williamson (1995), os elementos normativos recebem mais atenção dos analistas, pois afeta a organização, as normas formais, os aspectos da estrutura reguladora e legal, os elementos cognitivos afetam mais as normas informais, como costumes e práticas estabelecidas.

Felipe (2007) afirma que é o pilar normativo das instituições que dá sentido ao comportamento coletivo, estabilizando-o por meio de indicações do que é “moralmente aceitável”. Segundo o autor, cultura, hábitos e crenças são todos aspectos normativos das instituições.

Para Scott (2008, p. 57) e Carvalho e Vieira (1999, p. 50), no pilar cognitivo, a atenção é direcionada para os aspectos simbólicos das ações, resultantes da interpretação e consequentes representações que os indivíduos fazem do ambiente.

Corroborando e acrescentando à literatura, Lawrence, Winn e Jennings (2001) afirmam que a teoria institucional procura observar, no fenômeno, os aspectos normativos, coercitivos, de regulação, mas também temporalidade e a estabilidade dos processos, sempre diante de um nível social sistêmico.

Na perspectiva institucional, três sentidos são identificados: o centrado no externo das organizações, o de natureza cognitiva e o micro e macrosocial (DIMAGGIO, POWEL, 1991). O primeiro está centrado em aspectos institucionais ambientais, ou seja, o externo das organizações, em que se busca a forma como a organização se relaciona com os outros elementos ambientais, ou como os agentes afetam os ambientes institucionalizados. O segundo, que defende a natureza cognitiva e simbólica da organização e o terceiro que considera os níveis macro e micros social.

A instituição deve buscar o equilíbrio com o ambiente em que ela se encontra, considerando as novas direções. Isso sugere o fato de que aquilo que alguns encararam como sendo o novo institucionalismo pode, também, ser analisado como novas direções compreendidas pelos autores (SELZNICK, 1996). Dessa forma, tem-se a legitimação como fonte de inércia e justificativa de formas e práticas, o

mimetismo como resposta à incerteza e as estruturas formais como respostas aos mitos institucionalizados.

Neste sentido, para que a teoria institucional alcance sua razão de existência, faz-se necessário que os valores sejam institucionalizados. Ventura (2003) define o “processo de institucionalização como a forma pela qual as expressões racionais da técnica são substituídas por expressões valorativas compartilhadas no ambiente onde a organização opera”.

Para os autores Clegg e Hardy (2006), na prática, um processo de institucionalização envolve padronização de comportamentos sociais e relações sociais entre funcionários mais controlados que, por sua vez, clarifica a identidade organizacional e cria um ambiente social estável.

O processo de institucionalização, para uma empresa, significa, uma alternativa de adequar-se às mudanças. Tais transformações ocorrem por meio da eficiência ou pura e simplesmente por adequações conformais adotadas na gestão organizacional (SOUZA; OZAWA; ALIGLERI, 2010). Faz-se necessário ressaltar que a teoria institucional, por sua vez, tem capacidade de entender e explicar os hábitos em rotinas institucionalizadas ao serem identificadas nas instituições.

Porém, muitas vezes, os processos são institucionalizados por caminhos previamente conhecidos, ou seja, são tratadas como se fossem todas de uma mesma linhagem sem qualquer especificidade (ALIGLERI; SOUZA, 2010). O processo de institucionalização tem sido definido de diversas maneiras, com uma variação substancial entre as abordagens. De acordo com Scott (1987), algumas vertentes são mais explícitas e têm suas referências e definições bem esclarecidas, enquanto outras são menos claras em sua conceituação. Sem a pretensão de definir ou esgotar o assunto Scott (1987) agrupa os estudos desenvolvidos em quatro vertentes. Tal fato não significa a inexistência de similaridades entre essas vertentes, mas, ao mesmo tempo em que estas ocorrem, as divergências ou pouca convergência, em pontos específicos, são marcantes.

A primeira e mais influente das vertentes da Teoria Institucional das organizações está associada aos trabalhos de Selznick e seus colaboradores, segundo os quais a estrutura organizacional é moldada conforme as influências e restrições do ambiente externo. Eles também apresentaram uma distinção entre organização e instituição, as instituições carregam consigo as práticas e conceitos desenvolvidos com base em sua história (SCOTT, 1987).

A segunda vertente tem o trabalho de Berger e Luckmann como o mais influente, tendo identificado a institucionalização como um processo central na criação e perpetuação de grupos sociais duradouros. Uma instituição, o resultado ou o resultado final de um processo de institucionalização foi definido como “uma tipificação recíproca de atos habitualizados por tipos de atores” (BERGER; LUCKMANN *apud* SCOTT, 1987).

Essa concepção bastante ampla serviu de base para o trabalho de outros pesquisadores, como Zucker, Meyer e Rowan, que desenvolveram ideias aplicando os preceitos estabelecidos por Berger e Luckmann em estruturas organizacionais (SCOTT, 1987). No entanto, embora de grande utilidade, Tolbert e Zucker (1999) afirmam que a análise de Berger e Luckmann concentra-se na ocorrência de processos de institucionalização entre atores individuais e não organizacionais.

A terceira vertente sociológica que explica o processo de institucionalização tem o trabalho de Meyer e Rowan como referência. Esses autores mencionam que as organizações tendem a refletir o ambiente no quais estão inseridas, resultando numa relação isomórfica. O paralelismo entre as organizações e seus ambientes culmina na percepção de que as organizações refletem a realidade socialmente construída (MEYER; ROWAN, 1977).

O estudo desenvolvido por eles sugere, ainda, que as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos organizacionais racionalmente difundidos pelas corporações e que essas práticas podem aumentar a legitimidade e a perspectiva de sobrevivência de uma empresa, independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos implantados (MEYER; ROWAN, 1977).

Peci (2005) têm essas “similaridades e os processos de homogeneização definidos como isomorfismo”. Trata-se de um processo limitador que pressiona uma unidade da população a se parecer com outras unidades que participam do mesmo conjunto de condições ambientais. O isomorfismo é proposto como um conceito chave para compreender a política e os ritos de muitas organizações modernas.

De acordo com DiMaggio (1988), na visão do neoinstitucionalismo as organizações são recompensadas por legitimidade, sobrevivência e recursos, fundamentadas na aceitação das pressões coercitivas, normativas e miméticas das instituições. Isso implica a transferência contextual de valores, símbolos, estratégias e estruturas e, portanto, na criação do isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 1991; MEYER; ROWAN, 1991).

Isomorfismo é, portanto, o resultado de três tipos de pressão externa: a coercitiva, mimética e normativa (WILLIAMS, *et al.* 2009). Os três tipos têm potencialidade para afetar as funções dentro das empresas com atividades de um mesmo setor econômico, ou eventualmente até de setores diferentes. O isomorfismo coercitivo é resultado tanto de pressões formais quanto de informais exercida sobre a organização por outras organizações das quais ela depende (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

Além disso, também se enquadram neste mecanismo as pressões culturais da sociedade em que a organização está inserida. Em algumas situações a mudança organizacional está relacionada às imposições legais que obrigam a organização a adotar uma nova tecnologia ou a criação de uma nova função na empresa para o atendimento de uma obrigação prevista em lei. Também é possível encontrar este mecanismo de isomorfismo em organizações que expandem suas atividades por meio de aquisições, situação onde acontece a mudança organizacional nas empresas incorporadas (BEUREN; FACHINI; NASCIMENTO, 2010).

Oyadomari *et al* (2008) afirma que isomorfismo mimético “se encontra no pilar cognitivo-cultural, tendo como base de legitimação a sustentação cultural e a noção de conceitualmente correto”. Segundo Carpenter e Feroz (2001), ele é utilizado quando as organizações enfrentam situações de indecisão e a melhor escolha não é clara, assim podem limitar a seleção de estruturas ou práticas utilizadas por outras grandes organizações que eles veem como sendo bem sucedida no ambiente institucional no qual estão inseridos.

Quanto ao isomorfismo normativo, entende-se que na busca da profissionalização, onde os membros de uma classe profissional buscam normatizar seus métodos de trabalho para estabelecer uma base cognitiva e legitimar a autonomia da profissão, o desenvolvimento de isomorfismo naquela atividade profissional em um mesmo campo organizacional torna-se inevitável (BEUREN; FACHINI; NASCIMENTO, 2010).

Meyer e Rowan mencionam que, no ambiente organizacional, com grande frequência, as normas não são cumpridas, regras são violadas, decisões não são implementadas ou, se implementadas, têm consequência incerta (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Dessa forma, a institucionalização ocorre quando as mudanças são amplamente aceitas, por serem consideradas adequadas, necessárias e

racionais. De fato, as organizações sofrem considerável pressão para incorporar esses elementos em sua estrutura formal, a fim de manterem sua legitimidade. Por fazê-lo, uma organização demonstra que está agindo de acordo com os preceitos coletivamente valorizados, de maneira apropriada e adequada (MEYER; ROWAN, 1977).

De acordo com Tolbert e Zucker (1983), esse processo de mudança pode ocorrer de diferentes maneiras: i) mudança endógena ou ii) mudança exógena. A mudança endógena é, geralmente, gradual e não necessária; já a mudança exógena pode ser tardia e necessária, sendo que a ocorrência de fatores exógenos provoca a necessidade de inovação.

Por fim, a quarta vertente, que trata de instituições e do processo de institucionalização, enfatiza a existência de um conjunto de sistemas cognitivos e diferenciados, lógicas institucionais e atividades humanas padronizadas, que se originam e tendem a persistir, em formas e conteúdos variados, em todas as sociedades (SCOTT, 1987).

Dentro dessa concepção, as instituições são vistas como padrões supraorganizacionais de atividade humana, por meio dos quais indivíduos e organizações produzem e reproduzem sua subsistência material e organizam seu tempo e espaço (SCOTT, 1987).

O desenvolvimento deste trabalho está associado à vertente teórica desenvolvida por Berger e Luckmann, acrescida da visão organizacional estabelecida por Zucker (1991). As funções exercidas por profissionais da contabilidade estão sujeitas aos três mecanismos de isomorfismo, considerando que o atendimento às legislações é parte do cotidiano da atividade e a exigência para o desempenho da profissão de possuir um curso de graduação em nível de graduação e pós-graduação. Não menos presente é o isomorfismo mimético, considerando a presença de geração de informações para tomada de decisões de gestão na organização, consultorias e a rotatividade de profissionais entre as empresas.

2.1.5 Processo de Institucionalização

A institucionalização é o processo central no desenvolvimento e na perpetuação de grupos sociais duradouros e de ações tornadas habituais e aceitas, sendo definida como o meio pelo qual os processos sociais, obrigações ou

circunstâncias assumem *status* de norma no pensamento e na ação social (BERGER; LUCKMANN, 1964). Esse processo envolve o desenvolvimento de práticas e regras usuais e tem vários passos, que incluem a estruturação e rotinização para o desenvolvimento de códigos, trajetos ou caminhos que expliquem o contexto organizacional (SANTANA, 2010).

A institucionalização é considerada uma abordagem da influência de atores individuais e não só organizacionais, pois visa entender como tipificações recíprocas de ações habituais foram construídas no curso de uma história compartilhada e como essa institucionalização implica em um controle social (BERGER; LUCKMANN, 1964). Por isso, essa abordagem fundamenta que as instituições implicam historicidade e controle.

Seguindo a tendência da segunda vertente, tratada no tópico anterior, o qual tem Berger e Luckmann como principal influência, Zucker (1991) realizou um estudo com o objetivo de investigar “[...] o efeito de diferentes níveis de institucionalização em realidades construídas sobre persistência cultural [...]”. Zucker (1991), no entanto, adota uma terminologia diferente daquela citada por Berger e Luckmann, para caracterizar as diferentes etapas do processo de institucionalização. Enquanto Berger e Luckmann tratam a primeira etapa como exteriorização, Zucker a trata como habitualização; a segunda etapa tem o mesmo tratamento – objetividade ou objetificação; e a terceira etapa é caracterizada por Berger e Luckmann como interiorização, enquanto Zucker (1991) trata como exterioridade. Embora sejam utilizados termos diferentes, o entendimento do processo de institucionalização é semelhante nesses dois estudos.

O processo de institucionalização, segundo Tolbert e Zucker (1999), decorre de um conjunto de fatores que atuam em diferentes pontos do processo. As autoras segmentam o processo de institucionalização em três estágios: habitualização, objetivação e sedimentação, conforme pode ser observado por meio da Figura 05.

Conforme exposto da Figura 05, os fatores institucionais que são críticos no estágio de habitualização caracterizam-se como um processo de inovação, que é, geralmente, provocado por fatores exógenos, traduzidos pelas forças externas que impulsionam as empresas, tais como: mudanças tecnológicas, forças de mercado e alterações promovidas na legislação.

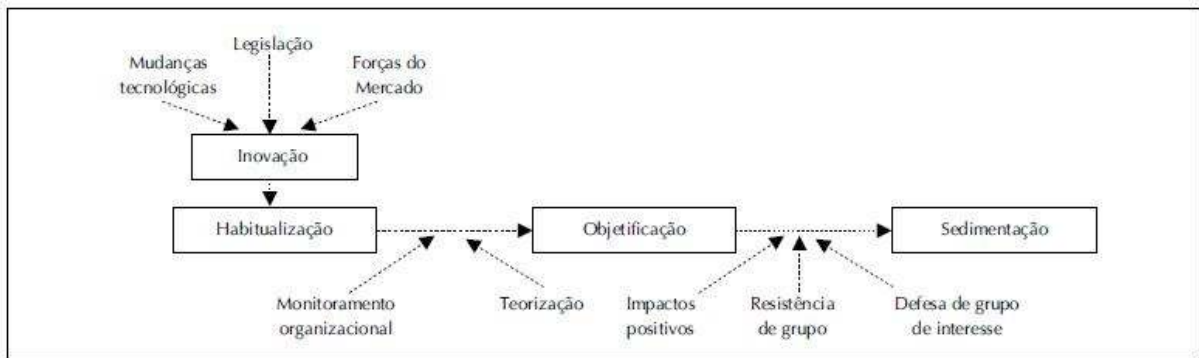


Figura 05: Processos inerentes à institucionalização

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

No estágio de habitualização, ocorre o desenvolvimento de arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos, como também a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização. Destacam-se, neste sentido, três forças: i) mudanças tecnológicas/ ii) novas disposições legais e; iii) forças de mercado.

No momento em que os novos arranjos estruturais constituem-se em políticas, procedimentos ou regras de uma organização, atinge-se o estágio de habitualização ou pré-institucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Já no estágio de objetivação, os arranjos estruturais possuem um *status* mais permanente e difundido na estrutura da empresa, existindo, nesse momento, certo grau de consenso social entre eles. Conforme exposto na Figura 02, as forças causais ou fatores institucionais que atuam nesse estágio são: monitoramento organizacional e teorização.

Segundo Tolbert e Zucker (1999), o fator institucional denominado monitoramento organizacional caracteriza-se quando as organizações avaliam-se mutuamente e acumulam-se percepções acerca dos benefícios da adoção de uma estrutura pré-testada. Tais evidências podem ser coletadas pelas organizações por meio de uma variedade de fontes (noticiários, observação direta, cotação acionária, etc), para avaliar os riscos de adoção da nova estrutura. As autoras mencionam ainda que,

À medida que se espera que os resultados da mudança estrutural se generalizem, os resultados aparentes para as organizações anteriores serão um determinante significativo da próxima decisão de adoção. Deste modo, a objetivação da estrutura é, em parte uma consequência do monitoramento que a organização faz dos competidores, e de esforços para aumentar sua competitividade relativa (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Já a teorização, atua em virtude da ocorrência de duas tarefas fundamentais, a saber:

- Definição de um problema organizacional genérico;
- Obtenção de uma justificativa para a adoção de um arranjo estrutural formal, com bases lógicas ou empíricas.

Tolbert e Zucker (1999) mencionam que a primeira tarefa – de definição de um problema organizacional – envolve o reconhecimento público da existência de um padrão consistente de insatisfação ou de fracasso organizacional que é característico de um determinado grupo de organizações. Já a segunda tarefa compreende o desenvolvimento de teorias que diagnostiquem as fontes de insatisfação ou de fracasso, de modo compatível com a apresentação de uma estrutura singular como solução ou tratamento. Segundo as autoras,

Para que os esforços de teorização sejam persuasivos e eficientes, eles devem também oferecer evidência de que a mudança é realmente bem-sucedida em pelo menos em alguns casos que possam ser examinados por outros, considerando a adoção de nova estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Portanto, quando as estruturas objetificam-se e são amplamente disseminadas, considera-se que as práticas são semi-institucionalizadas (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

O último processo de institucionalização é denominado sedimentação. Trata-se da continuidade da estrutura por um período de tempo relativamente longo. Para tanto, é necessário que a estrutura atenda às seguintes características: baixa resistência de grupos de oposição, promoção e apoio cultural continuado e uma relação positiva com os resultados almejados. Além disso, a sedimentação corresponde ao estágio de institucionalização total e, segundo Tolbert e Zucker (1999), somente ocorre quando os fatores motivadores da mudança superam os fatores inibidores, em cada estágio do processo.

Por fim, o processo de institucionalização concretiza-se quando ocorre a sedimentação de determinadas rotinas e regras organizacionais que garantam estabilidade e legitimidade a uma organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Tal processo de institucionalização pode ocorrer em empresas que passaram ou estão passando por mudanças em suas práticas contábeis, decorrentes do processo de adoção do CPC PME como é o objeto deste estudo. Tammenpää

(2011) observa que a adoção do CPC é realizada com base em um conjunto de procedimentos estabelecidos pelos órgãos reguladores. A transposição de tais procedimentos para os processos internos das empresas, de acordo com a autora, está sujeito ao processo de institucionalização.

2.2 PROFISSIONAL CONTÁBIL

Segundo Ludícibus (2000, p. 23), o objetivo primordial da contabilidade pode ser definido como o “[...] fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”. No entanto, conforme define Ludícibus (2000), os usuários das informações contábeis podem ser divididos em dois grupos:

- a) Usuários internos: são os gestores com poder decisório na empresa, os proprietários (sócios, donos) e os acionistas majoritários (ou controladores). Normalmente esses usuários recebem, além dos relatórios contábeis de divulgação externa, relatórios internos de gestão, necessários para o processo de tomada de decisões na empresa;
- b) Usuários externos: grupos ou indivíduos com interesses específicos em alguma informação contábil divulgada pela empresa. A literatura de finanças atribui a denominação de *stakeholders* pra esses grupos: fornecedores, bancos, governo, empregados, acionistas minoritários e a própria sociedade em si, entre outros. Normalmente esses *stakeholders* recebem informações contábeis da empresa quando essas são divulgadas para o mercado por meio da publicação periódica dos relatórios financeiros, ou ainda, por meio da comunicação de fatos relevantes, ou até mesmo quando esses solicitam alguma informação específica da empresa para uma finalidade qualquer.

A informação contábil, conforme observado por Lopes e Martins (2005, p. 65) está relacionada com a capacidade da contabilidade em demonstrar a realidade econômica, de tal forma que seja possível, econômica e informacionalmente, projetar fluxos de caixa futuros. Os autores explicitam que a contabilidade deve preocupar-se com o entendimento amplo da sociedade em que está inserida, entendendo dessa forma também as necessidades de seus usuários e para que estas necessidades sejam satisfeitas.

A forma como deveria acontecer a prática contábil é descrita pela abordagem normativa da contabilidade, visto que, conforme Lopes e Martins (2005) a abordagem normativa prescreve procedimentos contábeis que objetivam retratar da melhor forma possível a realidade econômica da empresa, sem a aplicação de testes empíricos que validem a proximidade conceitual de normas e práticas contábeis com os conceitos econômicos.

De acordo com Martins (2005), o normativismo contábil tem como base a lógica dedutiva, a qual se preocupa com a definição prévia de uma Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, com seus Conceitos Fundamentais, com as características qualitativas das informações contábeis a serem observadas e nas definições dos elementos básicos patrimoniais e suas mutações.

O contador é o profissional capacitado a gerar essas informações contábeis e repassar aos usuários. Conforme Decreto-Lei nº 9.295/46 art. 25, são atribuições dos profissionais:

- a) Organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) Escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) Perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

São vários os atributos necessários para o bom desenvolvimento das operações das empresas, de um modo geral, as empresas prestadoras de serviços contábeis não se limitam apenas a ser uma conexão entre o governo e os seus contribuintes (pessoas físicas e jurídicas). Destacam-se ainda, a prestação dos serviços, conforme Thomé (2001): (a) consultoria; (b) administração de pessoal; (c) auditoria, perícia e assessoria; (d) cálculos de atualização monetária, etc.

A percepção de autores como Siegel e Kulesza (1996), Siegel, Kulesza e Sorensen (1997), Zarowin (1997), Bolt-Lee e Foster (2003), Holtzman (2004) e Sharman (2007), entre outros, acerca da tendência de que o mercado de trabalho, neste novo ambiente de negócios, demande um profissional capaz de auxiliar na gestão das organizações, não apenas processando informações que serão utilizadas pelos gestores, mas também as analisando e participando do processo decisório, são corroboradas pelos resultados de pesquisas empíricas realizadas,

entre outros, por Porter e Carr (1999), Brussolo (2002), Evangelista (2005), Cardoso (2006) e Guimarães (2006).

Pesquisas como de Coelho (2000), Silva (2003), Cardoso, Souza e Almeida (2006) e Almeida e Favarin (2007), por outro lado, evidenciam uma predominância de atividades ligadas à contabilidade financeira e fiscal, o que sugere que os conhecimentos, habilidades e atitudes relacionadas ao desempenho de atividades voltadas ao atendimento das exigências legais ainda são as mais requeridas pelas organizações. Por vezes as atribuições pertinentes ao profissional contábil são confundidas pelos gestores das organizações, associando-se exclusivamente ao cumprimento de obrigações fiscais (BEUREN, *et al*, 2013).

As atribuições dos profissionais de contabilidade são diversas, porém no Brasil tais atribuições tendem a ter um direcionamento legalista. De acordo com Martin (2002), “[...] mais de 80% dos profissionais contábeis dedicam-se tão somente à contabilidade financeira ou externa, assim é natural que uma grande parte dos administradores acabe por vê-los quase como agentes do Fisco”.

Porém, os contadores, atualmente, não têm mais motivos para agir como agentes do fisco, visto que as Leis n° 11.638/07, n° 11.941/09, n° 12.249/10 e n° 12.973/14 alteraram o sistema de contabilidade, não possuindo mais o sistema code law, portanto, alguns contadores permanecem com o mesmo sistema e pensamento ao realizar seus trabalhos, desta forma, entende-se que está totalmente relacionado à uma questão cultural da profissão. Conforme Soares (2005) “há dúvidas se o processo de harmonização alcançará êxito, porque as demonstrações contábeis e suas normas podem ter múltiplos propósitos, que refletem o ambiente cultural de cada país”.

Em pesquisa realizada por Soares (2005) em relação às diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil, estudo de casos no Brasil, EUA e Japão, a autora concluiu que os resultados evidenciam que há influência dos aspectos culturais no processo de harmonização contábil nos países selecionados. Apesar de este estudo concluir que o aspecto cultural é empecilho ao sucesso pleno da harmonização, trata-se de obstáculo passível de ser transposto, visto que a prática atual de tais sistemas, as instituições nas quais eles estão envolvidos, e os ambientes sócio-econômicos e políticos em qual eles operam podem sofrer alterações com os anos.

A profissão contábil, portanto, é uma das atividades a que se refere à Constituição Federal e foi regulamentada por legislação federal (Decreto-Lei 9.295/46), em cujo dispositivo, dentre outras providências, foram instituídas as duas categorias profissionais até hoje existentes: a de Contador e a de Técnico em Contabilidade, com prerrogativas e atribuições bem definidas para cada caso. Como ampliação da regulamentação profissional, existem inúmeros dispositivos legais de âmbito federal, especialmente as resoluções emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais, bem como o Código de Ética do Profissional Contabilista.

Para exercer a profissão de contador, segundo a Lei nº 12.249/10, art. 12, é necessário:

“regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos”.

O exame de suficiência foi instituído pela resolução do CFC nº 853/99, como pré-requisito para a habilitação profissional, com a finalidade de comprovar a obtenção de conhecimento médio por parte dos egressos de cursos de Ciências Contábeis e adotando programa de educação continuada por parte dos Conselhos Regionais por meio de cursos de aperfeiçoamento, seminários ou fóruns de estudos, esses procedimentos de exames fizeram parte de uma série de ações voltadas para a melhoria e aperfeiçoamento da qualidade dos profissionais, associações às necessidades mercadológicas.

A fiscalização do profissional contábil ocorre por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), atribuídos pela Lei 12.249 de 11 de junho de 2010:

Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Desta forma, o CFC e o CRC tem, por força de lei, poder regulatório da atividade dos contadores, sendo que o profissional que não seguir as normas de Contabilidade poderá ser punido com base no Código de Ética da profissão

acarretando multas, entre outras penalidades. Conforme o Decreto-Lei nº 9.295/1946, em seu art. 6º são atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

[...]

f) regular acerca dos princípios contábeis, do exame de suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional;

[...]

Diante da extensão da inobservância das normas, o profissional pode também ter de responder civilmente, uma vez que o Código Civil brasileiro instituiu penalidades para contadores e sócios administradores das empresas que não mantiverem seus registros contábeis em ordem. Com este cenário contábil que se instalou no Brasil, com as novas práticas, os negócios passam a ter maior transparência contábil (SANTOS, 2012).

2.3 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

As Pequenas e Médias Empresas (PME) têm uma significativa relevância socioeconômica para o Brasil, pois conforme afirma Bertão (2010), com base nos dados do SEBRAE (Serviço de Apoio às Pequenas Empresas), as pequenas e médias empresas respondem por cerca de 60% do pessoal ocupado e 20% do PIB (Produto Interno Bruto) nacional. São quase seis milhões de organizações que representam aproximadamente 95% do total das empresas brasileiras (ALTMAN; SABATO, 2005; MENEZES, *et al*, 2014).

Muitas jurisdições desenvolveram ao redor do mundo suas próprias definições de pequenas e médias empresas, geralmente incluindo critérios quantitativos baseados em receita, ativos, empregados ou outros fatores (ALVES, 2011).

De acordo com o IASB as PMEs são entidades que não têm obrigação de prestação pública de contas e que publicam demonstrações financeiras para fins gerais (CPC PME, 2009).

Já no Brasil, o CPC, em seu pronunciamento técnico aprovado em dezembro de 2009 e homologado pela Resolução CFC nº 1.255/09, que entrou em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, define PMEs como sociedades por ações fechadas, ou seja, aquelas cujas ações ou outros instrumentos

patrimoniais e de dívidas não sejam negociadas em bolsas ou mercado de balcão, mesmo que obrigadas a publicação de suas demonstrações financeiras, e desde que não sejam enquadradas pela Lei 11.638/07 como sociedades de grande porte (sociedades que tenham apresentado no exercício social anterior um ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões). As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais que não estejam enquadradas como sociedade de grande porte pela Lei 11.638/07, também são consideradas como PMEs por este Pronunciamento (CPC PME, 2011).

Conforme a Lei nº 123 de 2006, que regulamenta as PMEs no Brasil, estas podem ainda ser classificadas mediante observância de seu faturamento conforme mencionado na introdução deste trabalho. Esta lei estabelece ainda as normas gerais para tratamento diferenciado a estas PMEs referindo-se:

- I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
- II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão (BRASIL, 2006).

Esta Lei que trata das PMEs foi criada com o intuito de auxiliar e dar suporte aos pequenos e médios empresários do país, visto que suas transações eram, geralmente, mais simplificadas e nem todas as regras aplicáveis às entidades de grande porte poderiam ser utilizadas para as de menor porte (ALVES, 2011).

Com o advento da lei 11.638/07 e 11.941/09 a contabilidade brasileira passou por um processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS. Neste sentido, acompanhando a evolução do sistema contábil brasileiro o Conselho Federal de Contabilidade editou inúmeras normativas técnicas que tratam de assuntos eminentemente contábeis. Com relação às demonstrações contábeis que obrigatoriamente deverão ser incluídos no livro diário das pequenas e médias empresas, destaca-se: a) Balanço Patrimonial; b) Demonstração do Resultado do Exercício; c) Demonstração do Resultado Abrangente; d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e) Demonstração dos Fluxos de Caixa e; f) Notas Explicativas, conforme se pode observar no Quadro 02.

DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL	ME/EPP (ITG 1000)	PMEs (NBC TG 1000)	EMPRESAS DE CAPITAL ABERTO E DE GRANDE PORTE (IFRS FULL)
Faturamento	Até 3.600.000,00	De 3.600.000,00 a 300.000.000,00	Acima de 300.000.000,00
Balanco Patrimonial	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração de Resultado	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração de Resultado Abrangente	Facultativo	Pode ser substituída pela DLPA	Obrigatório
Demonstração de Lucros (Prejuízos) Acumulados	Facultativo	Facultativo	Não exigido
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Facultativo	Pode ser substituída pela DLPA	Obrigatório
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Facultativo	Obrigatório	Obrigatório
Demonstração do Valor Adicionado	Facultativo	Facultativo	Obrigatório
Notas Explicativas	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório

Quadro 02: Demonstrações Contábeis Obrigatórias - PMEs

Fonte: CRC PR (2014 p. 27) adaptado de NBC TG 1000 – PME.

Portanto, a NBC TG 1000 deve ser adotada por todas as empresas de pequeno e médio porte para fins gerais aos diversos usuários contábeis a partir do exercício findo em 2010. De acordo com o CPC PME (2009) o “objetivo das demonstrações contábeis de PMEs é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da empresa”.

Muitas organizações de pequeno e médio porte têm como suporte ao processo de gestão a empresa de serviços de contabilidade, responsável pela geração de informações pertinentes ao processo de tomadas de decisões, assim, o profissional contábil tende a ter papel fundamental, levando em consideração que a maioria desses serviços são terceirizados (BEUREN, *et al*, 2013).

No contexto empresarial, a informação é um recurso imprescindível para as empresas, podendo verdadeiramente representar uma vantagem competitiva para determinadas organizações, tais como as empresas de pequeno e médio porte (McGEE; PRUSAK, 1994; BEUREN, 2000).

Para Kassai (1997), pelas características diferenciadas que apresentam em relação à grande empresa, as pequenas e médias empresas enfrentam problemas de gestão específicos. Segundo a autora, uma das principais dificuldades enfrentadas pelos proprietários, na tarefa de administrar sua empresa, refere-se à

compreensão dos aspectos financeiros e contábeis do negócio. Estudos brasileiros (OLIVEIRA; MULLER; NAKAMURA, 2000; RAMOS; PAULA; TEIXEIRA, 2000; PITELA, 2000; SOUZA, 2001; SILVA, 2002; PIRES; COSTA; HAHN, 2004; CARVALHO; NAKAGAWA, 2004; CERQUEIRA; OLIVEIRA; AZEVEDO, 2004; COSTA; YOSHITAKE, 2004) revelam que na maioria das pequenas e médias empresas, em razão principalmente da influência fiscal, ocorrem distorções relevantes nas informações contábeis. É perceptível a imagem, principalmente nas pequenas empresas, de algo que existe somente para o atendimento das exigências fiscais, ficando relegado, ao segundo plano, o atendimento às necessidades da gestão dos negócios.

Situação semelhante também é encontrada em estudos internacionais (HOLMES; NICHOLLS, 1988; MARRIOTT; MARRIOTT, 2000; BREEN; SCIULLI; CALVERT, 2003; SARAPAIVANICH, 2003; SIAN; ROBERTS, 2003; GOODERHAM *et al*, 2004; DOVING *et al*, 2004; DYTE, 2005; FRC, 2006), os quais relevam que os principais serviços de as PMEs contratarem profissionais contábeis externos são a consultoria fiscal e tributária e a declaração de renda, seguida da preparação das demonstrações financeiras. Além disso, os estudos indicam que as informações, fornecidas pelos contadores, não são utilizadas com muita frequência, devido à complexidade (serem de difícil entendimento), serem atrasadas e não pertinentes.

2.4 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS (CPC) PME

O ponto de partida das mudanças dos padrões contábeis brasileiros para o padrão internacional ocorreu formalmente com a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09 que alteraram e revogaram alguns dispositivos da Lei nº. 6.404/76. O Quadro 03 (Apêndice A) apresenta os principais pontos alcançados pelas referidas legislações.

A partir das modificações vistas no Quadro 03, o Brasil passou a caminhar rumo a modernização de sua contabilidade, passando a exigir que as empresas brasileiras adotassem os pronunciamentos contábeis baseados nas normas internacionais de contabilidade (SANTOS, 2012).

Em julho de 2009, o IASB emitiu o IFRS para pequenas e médias empresas (*IFRS for SMEs – The International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities*), que foi adaptado ao Brasil pelo CPC em 04 de dezembro de 2009

e incorporado às normas contábeis brasileiras por meio do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Segundo a Resolução CFC nº 1.255/09, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 19.41, a aplicação desse pronunciamento encontra-se em vigor desde 1º de janeiro de 2010, destinado às pequenas e médias empresas para tratar da adoção de práticas contábeis em consonância com as normas internacionais emitidas pelo IASB (CFC, 2009).

A adoção do CPC para PME, equivalente ao IFRS para SME, tem como principais benefícios às empresas a maior facilidade na obtenção de crédito e a atração de mais investimentos. De forma mais específica, a adoção do CPC PME torna mais viável a negociação com bancos podendo tornar-se uma barreira à obtenção de financiamentos pelas empresas que negligenciarem a “modernização” da Contabilidade, pois grande parte das transações destas empresas é feita pelo sistema bancário, tais como: negociação de duplicatas, empréstimos e financiamentos.

As mudanças propostas nas práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das normas internacionais propostas às PME, resgatam o objetivo principal da contabilidade que é fornecer informações sobre a posição financeira e econômica das entidades, ao maior número possível de usuários, de forma que possa subsidiá-los na tomada de decisão. É nesta ótica que o CPC PME faz as suas orientações (CRUZ, 2014).

Os principais métodos de evidenciação para apresentação das demonstrações contábeis cederam espaço a outros a partir da adoção do CPC PME. Conforme a nova roupagem proposta por esta norma, ao término de cada exercício social, as pequenas e médias empresas devem elaborar, além do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, outras demonstrações contábeis complementares de forma que seja capaz de exprimir com clareza sua real situação patrimonial, as movimentações de caixa e as mutações ocorridas no Patrimônio Líquido durante o período. A perspectiva de apresentação baseada nos padrões internacionais sugere que, observando o princípio da continuidade, as entidades apresentem também a Demonstração do Resultado Abrangente, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas (CPC PME, 2009).

A disposição das informações nos demonstrativos contábeis permanece a mesma estabelecida na Lei 11.638/07, entretanto, o CPC PME permitiu o reconhecimento e a mensuração de itens que não eram evidenciados anteriormente.

Uma nova perspectiva apresentada pelo CPC PME é a permissão da reavaliação de ativos (valor justo deduzido das despesas de vendas e depreciação acumulada do bem) ou perdas por desvalorização (*impairment*) na Demonstração do Resultado Abrangente.

Quanto à divulgação dos estoques, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 19.41 dispõe que a entidade fica obrigada a evidenciar, além da prática adotada para avaliação dos custos (PEPS ou Custo Médio Ponderado, uma vez que esta norma não permite a avaliação de estoques pelo UEPS), os detalhes das categorias de estoques apropriadas, o valor dos estoques reconhecidos como despesa durante o período (preço de venda diminuído dos custos de aquisição, de transformação, de estocagem, despesas administrativas indiretas e despesas incorridas na venda), as perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertidas para o resultado (por obsolescência ou avaria) e o valor contábil total de estoque dados como garantias de passivos.

Outra mudança que alterou profundamente as demonstrações contábeis das empresas de pequeno e médio porte, após a adoção das Normas Internacionais, foi a forma pela qual se apresentam os bens do Ativo Imobilizado, anteriormente, administrado com foco principal na legislação fiscal e baseado na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (INRFB) 162, para calcular as taxas de depreciação e os prazos estimados de vida útil econômica de um bem. Com a adoção desta Norma, a partir do momento em que uma propriedade é disponibilizada para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços ou para fins administrativos e, espera-se que seja utilizada por mais de um período contábil, a entidade deverá contabilizá-la como ativo imobilizado, com valor equivalente ao preço a vista, acrescido dos impostos não recuperáveis sobre a compra, e deduzidos os descontos comerciais e abatimentos na data do reconhecimento.

Além das mudanças acima mencionadas, outra alteração na apresentação do Balanço Patrimonial diz respeito ao reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis. Por fim, e não menos importante, outro ponto que deve ser ressaltado é a permissão pelo CPC PME do reconhecimento de ativo e passivos contingentes,

que se tratam de direitos e obrigações resultantes de acontecimentos passados e cuja existência será afirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade (CPC PME, 2009).

Todas as alterações realizadas após a adoção do CPC PME afetam diretamente as pequenas e médias empresas e também as empresas prestadoras de serviços contábeis, visto que devem adotar as práticas desta Norma. De acordo com a entrevista realizada no estudo de Giroto (2010), inserir mudanças em um ambiente empresarial nunca é fácil, principalmente quando se trata de uma inovação tão grande, porque o modelo IFRS traz, não apenas novas regras, mas uma nova forma de pensar na Contabilidade.

O estudo de Martins, Cunha e Garcia (2013) objetivou investigar a percepção de alunos, professores e profissionais da área contábil sobre a importância e a aplicabilidade do CPC para as pequenas e médias empresas no estado da Paraíba. Nos resultados, após aplicação de questionário em 113 respondentes, foi possível observar que a maior parte dos respondentes revelou possuir “nenhum” ou “baixo” nível de conhecimento sobre o CPC para PME. De acordo com cada categoria de respondente, a maioria dos professores e profissionais afirmaram ter um nível “médio” de conhecimento, enquanto os alunos afirmaram possuir um nível “baixo”. Os resultados apontaram que a maioria dos respondentes não acreditam na completa aplicação do CPC PME porque os contadores não estão preparados, acreditam na necessidade de previsão legal específica que exija sua aplicação e que o procedimento técnico, mas difícil de ser completamente aplicado é o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de instrumentos financeiros.

Já Menezes, *et al.* (2014) não tiveram resultados muito diferente do estudo anterior. Eles identificaram a percepção dos contabilistas que atuam em Campina Grande – PB sobre a convergência da contabilidade das PMEs aos padrões internacionais. A amostra era composta de quarenta contabilistas que sinalizaram não desconhecer totalmente o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, no entanto, a aplicabilidade dos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico destinado às pequenas e médias empresas tem ocorrido quando as práticas coincidem com aquelas que usualmente já estavam sendo executadas.

Santos (2012) investigou quais são os principais fatores que influenciaram os escritórios contábeis na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes, em vista da obrigatoriedade de aplicação do CPC PME à partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2010. Os resultados apontaram que a maioria dos escritórios questionados não está motivada a adotar o pronunciamento, fazendo-o apenas por força de situações especiais. A visão prioritária é a manutenção das práticas e regras fiscais que continuam influenciando os resultados contábeis, uma vez que o usuário interno é quem mais utiliza a informação contábil, e não o externo. Concluiu-se que a ausência de penalidades severas tanto para as empresas, quanto para os escritórios e a falta de interesse dos clientes de PME, bem como a tradição dos escritórios em atender os aspectos fiscais, justamente por conta das pesadas multas potencializam a adoção intempestiva. Outro fator desmotivador é a Receita Federal do Brasil não aceitar o novo padrão contábil como base inicial de cálculos e tributos federais, onde as empresas que adotaram o padrão CPC PME têm que efetuar diversos ajustes como forma de anular todo e qualquer impacto que possa haver com a adoção de novo padrão contábil na base de cálculo dos tributos devidos.

Os autores Gonzáles e Nagai (2013) consideraram o nível de complexidade das operações realizadas por empresas de pequeno e médio porte, a ausência de fiscalização por entidades específicas e a questão do *enforcement* dos referidos pronunciamentos. Utilizaram a teoria dos jogos a fim de verificar as possíveis estratégias adotadas pelos contadores e pelos gestores de empresas no que se refere à efetiva adoção do CPC PME. Após aplicação dos questionários, verificou-se que o referido pronunciamento constitui uma norma jurídica válida, dotada de eficácia jurídica e eficácia técnica, porém carecendo de eficácia social, devido ao baixo nível de esforços empreendidos para a sua adoção, tanto por parte de profissionais da área contábil, como por parte das empresas.

Na literatura internacional, há relatos de experiências de aplicação do IFRS para PME em países como África do Sul (WYK; ROSSOUW, 2009), República Checa (STROUHAL, *et al.*, 2009) e Romênia (ALBU; ALBU; FEKETE, 2010). Na África do Sul, Wyk e Rossouw (2009) destacam que, diferentemente das grandes empresas, as PME sul-africanas preparavam suas demonstrações contábeis, principalmente, para seus proprietários, para o governo daquele país e para os bancos. Nesse sentido, por não serem obrigadas a adotarem os *full* IFRS e com a

eminente publicação do IFRS para PME, investigaram a adequação dessa norma de acordo com a percepção dos preparadores das demonstrações financeiras das PME. Com isso, observaram que os entrevistados não acreditavam na sua adequação, recomendando-se a elaboração de um conjunto de padrões mais simplificado.

Na República Checa, Strouhal *et al* (2009) destacam que em períodos de crise econômica, há forte pressão sobre os padrões contábeis no que diz respeito aos critérios utilizados para reconhecimento e mensuração dos fatos nas demonstrações contábeis das PME. Por essa razão, é necessário um padrão de normas que permita a comparabilidade dos resultados das empresas em diferentes países. Nesse sentido, fazem uma análise comparativa entre as normas contábeis da República Checa e as IFRS, com foco nas PME, verificando que há um alto grau de similaridade entre esses conjuntos de normas, embora haja uma preferência pela adoção do IFRS, principalmente pelos investidores estrangeiros.

Já na Romênia, Albu, Albu e Fekete (2010) observam que o IFRS para PME ainda difere consistentemente do padrão contábil romeno, constatando, por meio da percepção dos preparadores das demonstrações contábeis das PME daquele país que as diferenças são enfatizadas na prática contábil, o que pode dificultar sua aplicação.

O estudo de Chen *et al.* (2010) encontrou evidências, utilizando dados fornecidos pelo Banco Mundial, de que a qualidade das demonstrações financeiras afeta positivamente a eficiência de alocação de capital em mercados emergentes. A relação entre qualidade das demonstrações financeiras e a eficiência de alocação de capital é positiva em ambientes com prevalência de financiamento bancário na composição do capital das PMEs, e negativa em ambientes onde há incentivos para gerenciamento de resultados para fins de tributação.

Outro estudo semelhante, de Hope *et al.* (2010), também utilizando-se de dados fornecidos pelo Banco Mundial, examina o papel da transparência financeira (tomando como sua representação no teste estatístico a revisão das demonstrações financeiras por auditores externos em empresas privadas) na mitigação de restrições a acesso a capital de terceiros, e conclui: “encontramos forte evidência que o aumento da transparência de fato reduz restrições a captação de terceiros (tanto a percepção das restrições como os custos de captação)”.

Ambos os estudos (Chen *et al*, 2010; Hope *et al*, 2010) são mencionados no discurso de Paul Pacter (2010, Webcast Part I Chapter 2), diretor do IASB para PMEs, como evidências encontradas de que informação com melhor qualidade produz efeito no acesso ao capital das PMEs, o que foi apontado como uma das razões para adoção de IFRS para PMEs.

Em outro artigo, Pacter (2009 p.29) comenta:

“usuários de PMEs estão interessados principalmente na informação sobre fluxo de caixa de curto prazo, liquidez e solvência. Eles não precisam do tipo de informação que investidores de longo prazo dos mercados de capital procuram, ou o volume de notas explicativas contidas nas IFRS completas”.

Jermakovicz e Epstein (2010), em seu estudo sobre a eventualidade de adoção do padrão IFRS para PMEs nos Estados Unidos, e as diversas possibilidades de escolha de GAAP, acreditam que: “[...] a implementação bem sucedida de um padrão para PMEs vai exigir a quebra da ligação tradicional entre as demonstrações financeiras e o lucro tributável, e que pode muito bem provocar uma necessidade de alteração na legislação societária [...]”, ademais, pensam que, “[...] no final das contas, é o mercado que vai impulsionar a demanda. O sucesso do IFRS para PMEs vai depender da extensão em que seus usuários, normatizadores e seus auditores acreditem que os padrões estão de acordo com suas necessidades”.

Kamnikar, Kamnikar e Burrowes (2012), afirmam que apenas um padrão para todo e qualquer tipo de empresa não funcionou e não irá funcionar nos Estados Unidos, para eles os usuários da informação precisam ser mais bem servidos de opções, eles citam os passos adiantados tomados pelo IASB e outros reguladores no mundo (Reino Unido e Nova Zelândia) para customizar os padrões contábeis às necessidades dos usuários.

Em pesquisa realizada nos Estados Unidos quanto à percepção dos contadores americanos quanto à norma internacional para PMEs, um dos resultados encontrados foi que a possibilidade de uso de ‘*IFRS for SMEs*’ estava negativamente associada a três fatores: a) tamanho da empresa; b) uso corrente com base em fluxo de caixa; e c) uso corrente de contabilidade com base em fins tributários (CHRISTIE; BROZOVSKY, 2010).

Para avaliar o progresso em relação à adoção das normas internacionais de contabilidade, O *IFRS Foundation* está desenvolvendo perfis de aplicação do IFRS

nos países (IASB, 2014). Atualmente, os perfis são completados com 138 países que adotam o IFRS, conforme Quadro 04.

	Número de Países	Percentual Total
Europa	42	30%
África	20	15%
Oriente Médio	7	5%
Ásia e Oceania	32	23%
Américas	37	27%
Total	138	100%

Quadro 04: Países que adotaram às IFRS

Fonte: IASB (2014)

De acordo com IASB (2014) apenas 69 dos 138 países que adotam IFRS exigem ou permitem a adoção do IFRS para as PMEs (*IFRS for SMEs*), são eles: Anguilla, Antígua e Barbuda, Argentina, Armênia, Azerbaijão, Bahamas, Bahrein, Bangladesh, Barbados, Belize, Butão, Bósnia e Herzegovina, Botswana, Brasil, Camboja, Chile, Colômbia, Costa Rica, Dominica, República Dominicana, Equador, El Salvador, Fiji, Geórgia, Gana, Granada, Guatemala, Guiana, Honduras, Hong Kong, Iraque, Irlanda, Israel, Jamaica, Jordânia, Quênia, Lesoto, Macedônia, Maldivas, Maurícias, Montserrat, Mianmar, Nicarágua, Nigéria, Panamá, Peru, Filipinas, Ruanda, Santa Lúcia, na Arábia Saudita, Sérvia, Serra Leoa, Cingapura, África do Sul, Sri Lanka, St Kitts e Nevis, São Vicente e Granadinas, Suazilândia, Suíça, Tanzânia, Trinidad & Tobago, Turquia, Uganda, United Arab Emirates, Reino Unido, Venezuela, Lêmen, Zâmbia e Zimbabwe.

No Quadro 05 podemos identificar quais são os continentes que possuem maior quantidade de países que aderiram o IFRS para PME.

	Número de Países	Percentual Total
Europa	7	10%
África	14	20%
Ásia	19	28%
Oceania	1	1%
Américas	28	41%
Total	69	100%

Quadro 05: Países que adotaram às IFRS para PME

Fonte: Elaborado pela autora

Destes 69 países que exigem ou permitem a IFRS para as PME:

- a) oito países exigem o IFRS para PMEs para todas as PMEs que não são obrigados a utilizar o IFRS *full*;
- b) quarenta e quatro países apresentam a opção para a PME usar o IFRS *full* em vez do IFRS para PME, como é o caso do Brasil;
- c) dezesseis países apresentam a opção de a PME utilizar qualquer IFRS *full* ou GAAP (*General Accepted Accounting Principles*) local em vez do IFRS para PME; e
- d) um país exige a PME a usar o GAAP local se ele não escolher o IFRS para as PMEs;

Dos países que exigem ou permitem o IFRS para PMEs, apenas oito países fizeram/solicitaram modificações em alguns requisitos (IASB, 2014), como segue:

- a) Argentina e Brasil requerem o uso do método da equivalência patrimonial para contabilizar os investimentos em controladas nas demonstrações financeiras separadas. O IASB apresentou recentemente uma alteração semelhante ao IFRS integral (e isso vai ser considerado para o IFRS PME a uma futura revisão da Norma;
- b) Hong Kong modificou a Seção 29 do Imposto de Renda para estar em conformidade com os requisitos da IAS 12 Impostos sobre o Rendimento. O IASB está a considerar a possibilidade de alterar o IFRS para PMEs, a este respeito, como parte da revisão global do IFRS para PMEs em curso;
- c) Arábia Saudita indicou que as modificações estão sob consideração que seria adotada antes da data efetiva prevista do IFRS para PMEs em 2014, mas ainda não decidiu sobre essas modificações;
- d) Irlanda e Reino Unido fizeram algumas modificações significativas na adoção do IFRS para PMEs, incluindo a adição de opções permitidas sob IFRS integral que não são permitidos no IFRS para PMEs;
- e) Bangladesh não adotou a Seção 31 - hiperinflação para as PME porque hiperinflação não é um problema a nível nacional; e
- f) Bósnia e Herzegovina não requerem as demonstrações dos fluxos de caixa ou mutações do patrimônio líquido nas demonstrações financeiras separadas preparadas usando o IFRS para PMEs.

Na Figura 06 podemos identificar quais são os continentes que possuem maior quantidade de países que aderiram o IFRS para PME ou indicaram um plano de adoção para os próximos três anos.

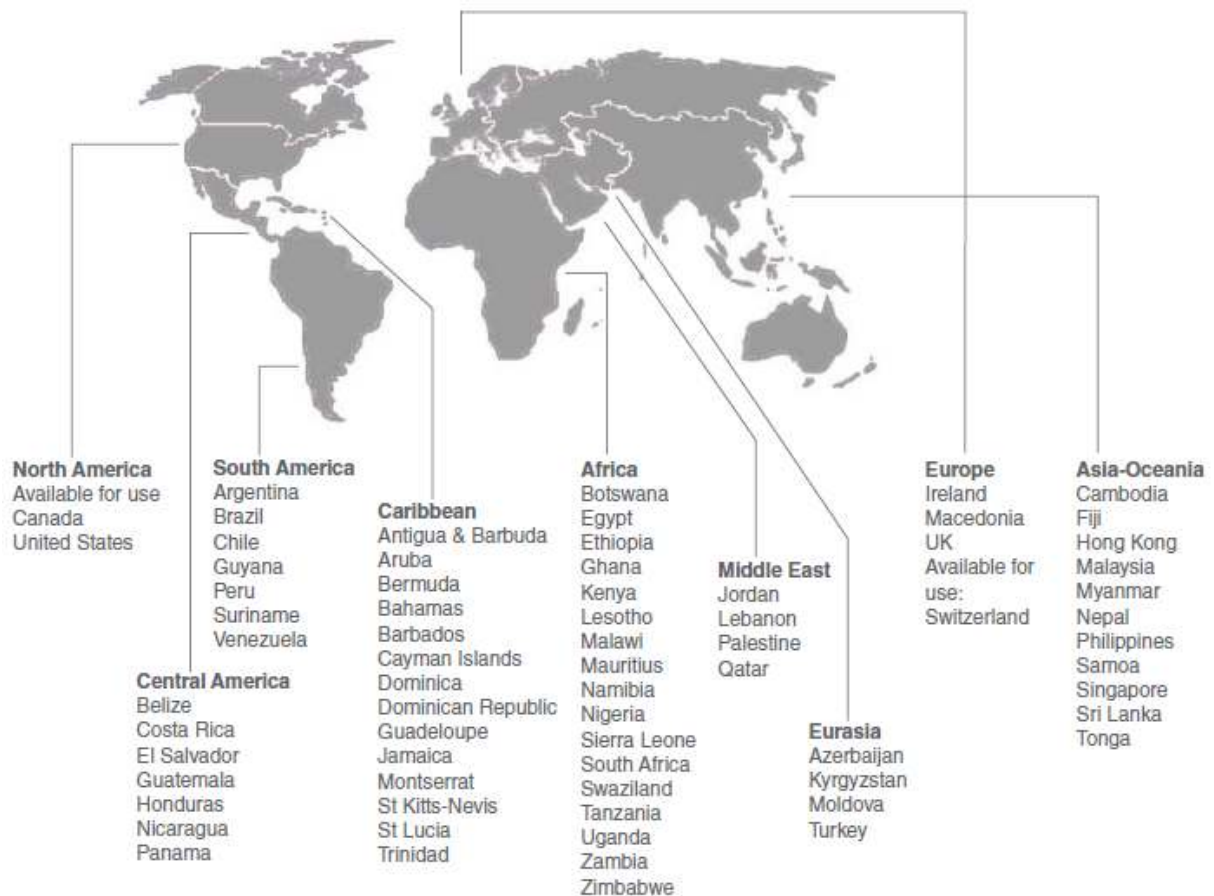


Figura 06: Continentes que aderiram a IFRS para PME
Fonte: PWC (2012)

Como enfatizado, o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais é fato concreto e já está em desenvolvimento há alguns anos, as PMEs brasileiras e as empresas prestadoras de serviços contábeis, aos poucos, estão se adequando e aderindo às normas dos padrões internacionais. No entanto, sabe-se que, como qualquer outra mudança, este processo trouxe consigo divergências de opiniões no que diz respeito às dificuldades e benefícios de sua implantação.

A fim de compreender o papel da utilização da norma de contabilidade editada pelo IASB para pequenas e médias empresas, é preciso entender os benefícios e as dificuldades de implementação das normas em diferentes países. Estudos demonstram que as dificuldades de implementação das normas representam a principal barreira para sua absorção em diferentes países, quais sejam: o custo elevado na implantação de IFRS; o estágio de desenvolvimento econômico; as características do país; o nível de desenvolvimento da profissão contábil; as características, natureza e tipo de sistema legal vigente; o nível de

qualidade da educação na área contábil; a influência da legislação tributária; além da diferença de como esse padrão difere dos *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) nacionais (ZEGHAL; MHEDHBI, 2006; NIYAMA, 2007; EPSTEIN; JERMAKOWICS, 2010; NOBES, 2011; MADAWAKI, 2012; QUAGLI; PAOLONI, 2012; ALBU et al., 2013).

Existem muitas opiniões e discussões sobre a relação custo x benefício dessa harmonização, o Quadro 06 demonstra um breve paralelo entre os benefícios e desafios para implantação das IFRS no Brasil.

Benefícios	Desafios
Maior confiabilidade e comparabilidade das informações.	Dificuldade de capacitação dos profissionais da área.
Redução do custo na análise dos relatórios e consequente tomada de decisões.	Conscientização dos empresários e demais interessados da importância da harmonização.
Maior competitividade e visibilidade das empresas.	Sistema contábil voltado a atender apenas questões fiscais, onde as regras prevalecem sobre os princípios.
Redução dos erros e complexidade das operações.	Custo para adequação e conversão das normas aos padrões internacionais.
Maior desenvolvimento da economia como um todo.	Mudança radical na grade curricular dos cursos de contabilidade.

Quadro 06 – Benefícios e desafios da implantação do CPC PME

Fonte: Alves (2011, p. 46)

A partir dos fatos relatados, cabe aos empresários e demais interessados na área, fazer uma análise da relação custo x benefício da implantação desta harmonização das normas contábeis e conseguir enxergar o que já está em evidência: o processo de convergência das normas contábeis a um padrão internacional em busca de uma harmonização a nível mundial pode até ser demorado, custoso e um tanto complexo para alguns, porém será de grande importância para o desenvolvimento e aprimoramento da contabilidade na busca de informações oportunas e que representem fatos concretos e fidedignos (ALVES, 2011).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DESENHO DE PESQUISA

Para Ragin (1994), a definição de desenho de pesquisa consiste em planejar e, desta forma, recolher e “analisar evidências” que podem auxiliar o pesquisador a responder à questão de pesquisa proposta. Neste sentido, Hammersley e Atkinson (1995), “o desenho de pesquisa deve ser um processo reflexivo que opera em cada etapa do projeto”.

Diante do exposto e a fim de otimizar os resultados do estudo em questão, ilustra-se, na Figura 07, o desenho de pesquisa.

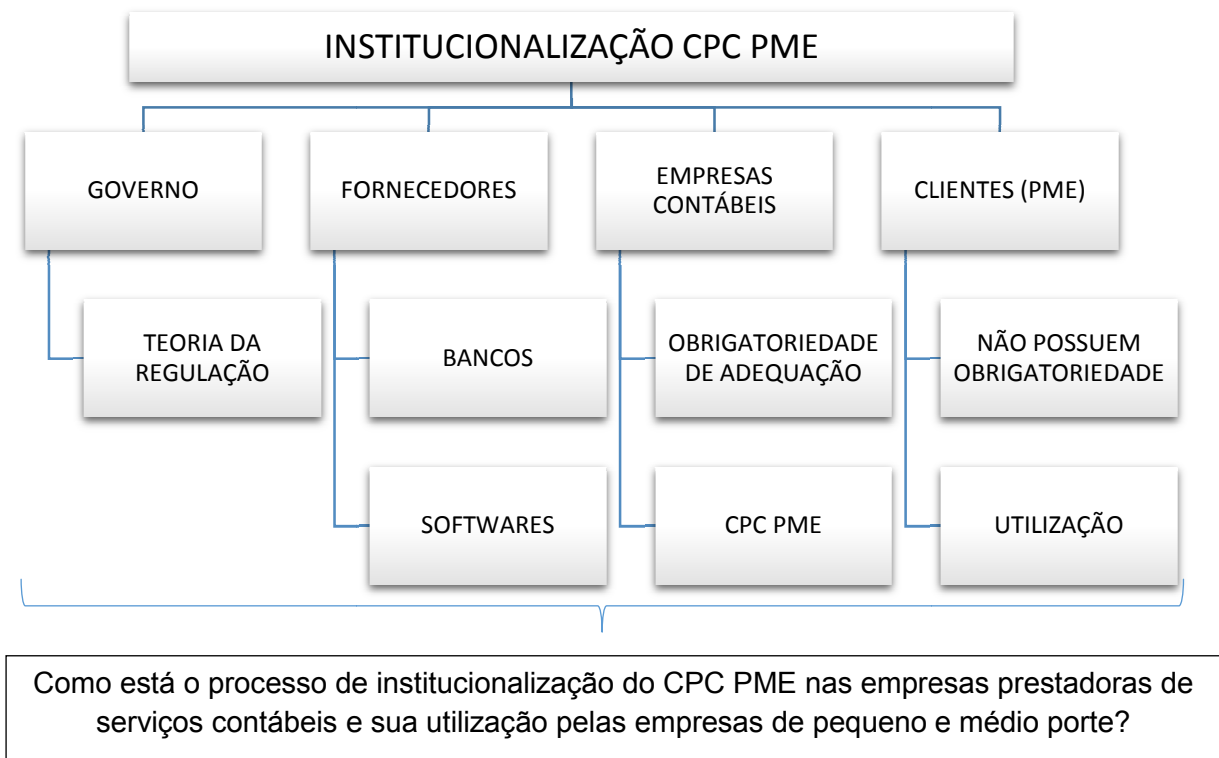


Figura 07 – Desenho de Pesquisa
Fonte: a autora

Conforme a Figura 07 nota-se que o CPC PME, seguindo a legislação da regulação brasileira, está diretamente relacionada com os fornecedores, com as empresas de pequeno e médio porte e com as empresas de serviços contábeis, de modo que, os contadores devem ter conhecimento sobre tal legislação e institucionalizar os novos processos de adoção em suas empresas e também nas pequenas e médias empresas, que estão relacionadas ao CPC PME quanto a sua

utilização na prática, visto que a obrigatoriedade de adoção das normas recai sobre os contadores e não sobre as PME. Neste estudo, analisa-se o processo de institucionalização do CPC PME, a fim de responder a seguinte questão: Como está o processo de institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis e sua utilização pelas empresas de pequeno e médio porte?

3.2 CONSTRUCTOS E CATEGORIAS

A partir do desenho de pesquisa, analisam-se os constructos e as categorias conforme o Quadro 07.

CONSTRUCTOS	CATEGORIAS	REFERÊNCIAS
CPC PME	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial; • Demonstração do Resultado; • Demonstração do Resultado Abrangente; • Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; • Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; • Demonstração dos Fluxos de Caixa; • Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis; • Demonstrações Consolidadas e separadas; • Estoques. 	CPC PME (2009)
Institucionalização	<ul style="list-style-type: none"> • Inovação • Habitualização; • Objetivação; • Sedimentação; 	Tolbert e Zucker (1999)
Utilização	<ul style="list-style-type: none"> • Informações: <ul style="list-style-type: none"> ○ Compreensibilidade; ○ Relevância; ○ Materialidade; ○ Confiabilidade; ○ Comparabilidade; ○ Tempestividade; • Interpretação; • Relacionamento; • Conhecimento; • Decisão; • Ação (operacionalização). 	<p>Abreu (2005); Jacome (2011).</p> <p>CFC 1.121 de 2008.</p>

Quadro 07 – Constructos e Categorias da Pesquisa

Fonte: Elaborado pela autora

A definição de constructo, segundo Cooper e Schindler (2003) é “uma viagem ou ideia inventada especificamente para uma determinada pesquisa e/ou criação de teoria”. Esta pesquisa, conforme Quadro 07, apresenta como constructo as normas estabelecidas pelo CPC PME, o processo de institucionalização e a utilização dessas normas.

Das categorias estabelecidas neste estudo, foram identificadas as alterações nas normas estabelecidas pelo CPC PME, como no Balanço Patrimonial,

Demonstrações em geral, Notas Explicativas, Estoque, etc. Quanto à Institucionalização, as categorias estão de acordo com o processo institucional definido por Tolbert e Zucker (1999): etapa de habitualização, objetificação e sedimentação.

Em relação à utilização do CPC PME em empresas de pequeno e médio porte, as categorias foram separadas em duas subcategorias: Ciclo de utilização da informação (ABREU, 2005; JACOME, 2011), representando a informação, a interpretação, o relacionamento, o conhecimento, a decisão e a ação, e a segunda subcategoria são as Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis elaboradas pela resolução do CFC 1.121 de 2008, sendo elas: compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, comparabilidade e tempestividade.

3.3 ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DE PESQUISA

No campo da metodologia do trabalho científico, diferentes classificações são adotadas. Cooper e Schindler (2003) argumentam que “nenhum sistema de classificação único define todas as variações que devem ser consideradas”. Neste estudo é adotada a classificação proposta pelos autores, conforme Quadro 08. Em seguida, diante das definições de Cooper e Schindler (2003), são descritas as classificações da pesquisa.

CATEGORIA	OPÇÃO
Quanto aos objetivos	Exploratório
Quanto aos procedimentos	Bibliográfica, multicaseos
Quanto a abordagem do problema	Qualitativa
Quanto a técnica de coleta de dados	Dados primários
Quanto ao efeito do pesquisador nas variáveis	<i>Ex post facto</i>
Quanto a dimensão do tempo	Transversal
Quanto ao escopo de estudo	Profundidade

Quadro 08 – Tipologia de pesquisa

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2003)

A abordagem utilizada nesta pesquisa tem características de estudo de caso, visto que é a melhor opção para atingir o objetivo proposto. É ponderado diante da perspectiva empírica de investigação a partir de “um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2005).

O estudo de caso, para Stake (2000), é uma abordagem metodológica que incorpora um número de medidas de coleta de dados. Conforme Yin (1994), a escolha entre estudos de caso simples e casos múltiplos continua dentro da mesma estrutura metodológica, e nenhuma distinção é feita entre o chamado estudo de caso clássico (simples) e de casos múltiplos. Os planos de casos múltiplos têm vantagens e desvantagens distintas em comparação com planos de caso simples. O estudo geral dos casos múltiplos é frequentemente considerado mais robusto. Ao mesmo tempo, a condução de um estudo de casos múltiplos requer recursos extensos e tempo. Para este autor, a questão chave para todos os entrevistadores é procurar equilibrar uma postura entre a passividade exagerada e o direcionamento excessivo.

Em relação à abordagem quanto ao objetivo do estudo, esta pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório, visto que “auxilia o pesquisador a solucionar e/ou aumentar sua expectativa em função do problema determinado” (TRIVINÕS, 1987, p. 109). “Um estudo exploratório é realizado em áreas na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa” (VERGARA, 2009, p. 42).

Gil (1999, p. 43) complementa que “a pesquisa exploratória é realizada especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”. Além disso, o mesmo autor enfatiza que a pesquisa exploratória pode ser a primeira etapa de um projeto maior.

Quanto aos procedimentos, o estudo é classificado como: bibliográfica e multicasos. Para fornecer todo o arcabouço teórico orientador da execução do presente estudo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica em dissertações, artigos científicos e livros didáticos com a finalidade de dimensionar sobre o estado da arte do tema tratado. Um estudo multicasos possibilita levantar evidências relevantes e de maior confiabilidade se comparado aos estudos de casos únicos (YIN, 2005).

Quanto à abordagem do problema, neste estudo, constitui-se em qualitativo. Para Raupp e Beuren (2003), na abordagem qualitativa são realizadas análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado, visando destacar características não observadas pelo estudo quantitativo.

Quanto às técnicas de coleta de dados, realizaram entrevistas semiestruturadas com os empresários de PMEs e contadores de empresas contábeis selecionados, portanto são dados primários, conforme tópico 3.5

(Procedimentos de Coleta de Dados). Sobre a abordagem quanto aos efeitos do pesquisador nas variáveis em estudo, será *ex post facto*, visto que o pesquisador não tem controle para manipular as variáveis, as quais só relatam o que está ocorrendo ou ocorreu (COOPER; SCHINDLER, 2003).

A abordagem quanto à dimensão do tempo é transversal, pois o objeto de estudo é analisado em um instante (COOPER; SCHINDLER, 2003). Em relação ao escopo, será um estudo de profundidade, caracterizado pelos estudos de casos múltiplos, com análise contextual completa, havendo poucos fatos, condições e inter-relações; ênfase em detalhes, evita perda de dados e possibilita verificação de provas (COOPER; SCHINDLER, 2003).

3.4 PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

Instrumento de caráter orientativo e regulador da estratégia traçada na pesquisa, o protocolo de estudo de caso permite asseverar a credibilidade dos achados de modo que outras pesquisas em iguais condições possam ser realizadas com o mesmo documento (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Yin (1994) considera que a realização de um protocolo de estudo de caso é fundamental, pois auxilia o investigador a antecipar problemas. Neste estudo em particular, o protocolo fornecido pelo autor foi adaptado, conforme indicados no Quadro 09.

SEÇÃO	TÓPICOS
I) Visão geral do projeto de estudo de caso.	Analisar o processo de institucionalização do CPC PME por parte das empresas prestadoras de serviços contábeis e a geração de relatórios para utilização nas empresas de pequeno e médio porte com fins gerenciais.
II) Procedimentos de Campo.	Realizar entrevistas semiestruturadas com empresários de PME e com contadores responsáveis por empresas de serviços contábeis na cidade de Londrina/PR.
III) Questões do estudo de caso.	<ul style="list-style-type: none"> - O contador está preparado/tem conhecimento suficiente para adotar o CPC PME e auxiliar os empresários de PMEs na utilização destas normas por meio de relatórios gerenciais? - Como ocorreu o processo de institucionalização das normas estabelecidas pelo CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis? - Os empresários de PMEs utilizam os relatórios gerados com base nas normas do CPC PME como auxílio à tomada de decisão?

Quadro 09 – Protocolo do Estudo de Caso

Fonte: elaborado pela autora.

Diante deste protocolo, foram elaborados dois roteiros de entrevista semiestruturada a fim de utilizar na realização de entrevistas com os contadores e

com os proprietários de pequenas e médias empresas. Desta forma, foram realizadas as entrevistas, juntamente com a triangulação dos dados observáveis, conforme as datas indicadas no Quadro 10. A coluna indicada como ‘retorno’ representa a data na qual a transcrição das entrevistas foi levada aos entrevistados, a fim de se verificar se desejariam complementar alguma informação.

Estudo de Caso	Entrevistados	Data das Entrevistas	Retorno
Estudo de Caso 1	Empresa Contábil A	02/02/2015	06/02/2015
	Cliente A	13/02/2015	14/02/2015
Estudo de Caso 2	Empresa Contábil B	03/02/2015	06/02/2015
	Cliente B	04/02/2015	06/02/2015
Estudo de Caso 3	Empresa Contábil C	09/02/2015	10/02/2015
	Cliente C	11/02/2015	13/02/2015

Quadro 10 – Agenda de estudo de caso
Fonte: Elaborado pela autora

3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta dos dados, foram agendadas entrevistas individuais semiestruturadas nas empresas prestadoras de serviços contábeis e nas PMEs. Desta forma, buscou-se o aceite das empresas em participarem da pesquisa e acertar os detalhes da realização da entrevista *in loco*, com o deslocamento da pesquisadora até a sede das entrevistadas.

As entrevistas individuais possibilitaram alcançar uma variedade de impressões e percepções que os diversos grupos possuem em relação às categorias de estudo. Conforme Richardson (1999), “é uma técnica importante que permite o desenvolvimento de uma estreita relação entre as pessoas. É um modo de comunicação no qual determinada informação é transmitida”.

A opção pela técnica de entrevista semiestruturada se deu em função de proporcionar ao entrevistador melhor entendimento e captação da perspectiva dos entrevistados, pois as entrevistas livres, ou seja, totalmente sem estrutura, onde os participantes da pesquisa falam livremente, “resultam num acúmulo de informações difíceis de analisar que, muitas vezes, não oferecem visão clara da perspectiva do entrevistado” (ROESCH, 1999).

Primeiramente, neste estudo, optou-se por realizar os agendamentos das entrevistas e a elaboração do roteiro, após, para ter um instrumento confiável. Conforme Martins e Theóphilo (2009) deve ser feita uma comparação em situações

semelhantes, ou seja, avaliar-se outro caso análogo. Neste estudo, para validar o instrumento de coleta, foi realizado um pré-teste em uma empresa prestadora de serviços contábeis e também em uma pequena empresa, eleitas por acessibilidade. As entrevistas para validar o instrumento ocorreram nos dias 30 e 31 de janeiro de 2015, quando foi constatada sua aplicabilidade.

Os respondentes desta pesquisa encontram-se no contexto brasileiro, no qual a totalidade de pequenas e médias empresas corresponde à 6.120.927 estabelecimentos, sendo que no Paraná este número é de 494.403 empresas, ou seja, 8,08% do total (SEBRAE, 2010).

Já as empresas prestadoras de serviços contábeis, no Brasil, totalizam 83.611 estabelecimentos em novembro de 2014, sendo que a classe é representada por 505.849 profissionais. O Paraná abrange 8,93% destas empresas, sediando 7.464 organizações contábeis e 32.513 profissionais (CFC, 2014). Em Londrina existem 512 empresas contábeis ativas e 2.596 profissionais contábeis, incluindo contadores e técnicos, registrados no Conselho Regional da classe em novembro de 2014 (CRC-PR, 2014).

O presente estudo tem por objeto três empresas de contabilidade situadas na cidade de Londrina/PR. Estas empresas contábeis foram selecionadas visto que a pesquisadora conhecia os contadores/sócios. Desta forma, acreditou-se que tal proximidade auxiliaria no alcance dos objetivos da pesquisa, pois os entrevistados teriam uma possível abertura para informar a veracidade dos fatos, e não ficariam receosos com suas respostas.

De cada empresa contábil foi selecionado um cliente para o estudo, considerando que este cliente se enquandra como pequena ou média empresa, situada na cidade de Londrina/PR. A escolha das empresas foi realizada pela pesquisadora a fim de eliminar qualquer indicação por parte do contador em selecionar clientes que possuem uma “contabilidade mais assídua”. Porém, a escolha foi realizada a partir de algumas empresas que os contadores disponibilizaram, sendo que, em uma empresa contábil, não foi possível escolher, visto que apenas uma empresa cliente se enquadrava nos critérios de seleção para este estudo, ou seja, possuir faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00 (NBC TG 1000). Desta forma, as entrevistas foram agendadas conforme a disponibilidade dos respondentes.

A delimitação dos casos é não probabilística, por conveniência (COOPER; SHINDLER, 2003) e faz-se necessária pela escolha do procedimento de estudo de casos múltiplos e também por desejar-se aplicar pessoalmente as entrevistas.

Em um momento posterior à realização e transcrição das entrevistas, a pesquisadora retornou às empresas (PME) e empresas contábeis entrevistadas, a fim de verificar se desejariam complementar alguma informação. Isto possibilitou que os entrevistados pudessem refletir novamente sobre seu depoimento, e permitiu que a pesquisadora solicitasse alguma informação adicional relevante ao estudo.

Após a realização das entrevistas, para a triangulação dos dados, previa-se utilizar dados de pesquisa documental a fim de se verificar quais os relatórios são enviados efetivamente pelas empresas contábeis para seus clientes. Porém as Empresas Contábeis não disponibilizaram as demonstrações contábeis para verificação. Os clientes A e C também não estavam com nenhuma demonstração contábil presente no momento da entrevista. Apenas o Cliente B estava com as demonstrações em mãos, e foi possível verificar que a Empresa Contábil B enviou as demonstrações contábeis no prazo hábil para análise e possuía as estruturas e alterações conforme exigências do CPC para PMEs.

3.6 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa utilizado é entrevista semiestruturada, elaborada a fim de se verificar a percepção dos empresários de PMEs e dos contadores quanto ao CPC PME.

Destaca-se que, na realização das entrevistas com os empresários de PMEs, a pesquisadora mostrou exemplos das demonstrações contábeis, dispostos nas questões da entrevista. A pesquisadora se dispôs a dirimir eventuais dúvidas sobre os conceitos das questões, buscando facilitar o entendimento do entrevistado sobre as informações que a Contabilidade, mais precisamente o CPC PME, pode proporcionar.

Nos apêndices deste estudo estão dispostos os dois roteiros de entrevistas semiestruturadas (empresários de PMEs e Contadores de Empresas Contábeis).

3.7 PROCEDIMENTO DE TRATAMENTO DOS DADOS

Após a coleta dos dados, neste estudo, foram utilizados, para fins de tratamento dos dados, a análise de conteúdo, para assim asseverar as proposições do estudo.

3.7.1 Análise de Conteúdo

Conforme Bardin (2004) a análise de conteúdo pode ser entendida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (2004, p. 41).

Segundo Vala (1986) a “análise de conteúdo é uma das técnicas mais comuns na investigação empírica realizada pelas diferentes ciências humanas e sociais”. Esta análise é essencial em estudos organizacionais devido à evolução e ao zelo com o rigor científico e a profundidade das pesquisas (MOZZATO, GRZYBOVSKI, 2011).

Desta forma, justifica-se o uso da análise de conteúdo neste estudo, visto que ela é considerada uma metodologia segura em função de três aspectos. Inicialmente, por admitir a correção das falhas a partir da detecção. Em segundo, visto que ela envolve critérios e categorias que, bem estabelecidos, podem proporcionar confiabilidade e validação da pesquisa. E, em terceiro, pela possibilidade de, em conjunto com outros métodos, ter a finalidade de triangulação (DURIAU, *et al.* 2010).

A definição de Bardin (2004) caracteriza a análise de conteúdo com algumas peculiaridades essenciais. Conforme cita Triviños (1987) “uma delas é o de ser um meio para estudar as comunicações entre os homens, colocando ênfase no conteúdo das mensagens”. Essa visão privilegia a linguagem escrita e oral, mas não exclui os outros meios de comunicação. Continua Triviños (1987) salientando que a intenção de “usar o método de análise de conteúdo nas mensagens escritas, é porque estas são mais estáveis e constituem um material objetivo ao qual podemos voltar todas as vezes que desejarmos”.

Outras duas peculiaridades, afirma Triviños (1987) são: inferência, que pode partir das informações que fornece o conteúdo da mensagem ou de premissas que se levantam como resultado do estudo dos dados que apresenta a comunicação; e um conjunto de técnicas, que é a descrição dos procedimentos para se fazer uma análise de conteúdo com clareza, tais como a classificação dos conceitos, a codificação dos mesmos e a categorização.

A análise de conteúdo é dividida em três fases, como afirma Bardin (2004): pré-análise, exploração do material e tratamento dos dados. Baseando-se em Bardin (2004) e em Minayo (1998), Souza Júnior *et al* (2010) sugerem uma organização dessas etapas para a análise de conteúdo, deixando claro que as intenções e ações sugeridas, conforme o Quadro 11, não se apresentam de maneira estanque, linear, e, sim, como um roteiro didático para tratamento dos dados.

ETAPAS	INTENÇÕES	AÇÕES
1ª etapa: pré-análise	<ul style="list-style-type: none"> Retomada do objeto e objetivos da pesquisa; Escolha inicial dos documentos; Construção inicial de indicadores para a análise: definição de unidades de registro – palavras-chave ou frases; e de unidade de contexto – delimitação do contexto (se necessário); 	<ul style="list-style-type: none"> Leitura flutuante: primeiro contato com os textos, captando o conteúdo genericamente, sem maiores preocupações técnicas; Constituição do corpus: seguir normas de validade: <ol style="list-style-type: none"> Exaustividade – dar conta do roteiro; Representatividade – dar conta do universo pretendido; Homogeneidade – coerência interna de tema, técnicas e interlocutores; Pertinência – adequação ao objeto e objetivos do estudo.
2ª etapa: Exploração do material	<ul style="list-style-type: none"> Referenciação dos índices e a elaboração de indicadores – recortes do texto e categorização; Preparação e exploração do material – alinhamento; 	<ul style="list-style-type: none"> Desmembramento do texto em unidades/categorias – inventário (isolamento dos elementos); Reagrupamento por categorias para análise posterior – classificação (organização das mensagens a partir dos elementos repartidos).
3ª etapa: Tratamento dos dados e interpretação	<ul style="list-style-type: none"> Interpretações dos dados brutos (falantes); Estabelecimento de quadros de resultados, pondo em relevo as informações fornecidas pelas análises; 	<ul style="list-style-type: none"> Inferências com uma abordagem variante/qualitativa, trabalhando com significações em lugar de inferências estatísticas.

Quadro 11 – Roteiro didático para análise de conteúdo

Fonte: Souza Júnior *et al* (2010)

Durante as entrevistas, com os registros e anotações, seja com o uso do gravador ou eventuais anotações do pesquisador, é possível obter uma “imagem qualitativa das preocupações, das idéias, das atitudes dos respondentes e dos sentimentos” (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Para proceder à análise, é imprescindível codificar o material e categorizar os elementos que o compõe e, se necessário, reagrupar em função de características comuns. Esse processo Bardin (2004) classifica em “duas etapas, ou seja, a de isolar os elementos e a de imposição de certa organização dos elementos”. Assim, a categorização da pesquisa seguiu inicialmente as categorias classificadas no roteiro e destacadas no protocolo de entrevista, sendo em número de três, visto que, desta forma, os elementos estão mais bem representados.

Neste estudo serão utilizadas as três etapas conforme roteiro destacado no Quadro 11 acima, desenvolvido por Souza Júnior *et al* (2010), para as fases da análise de conteúdo, elas são representadas na Figura 08.

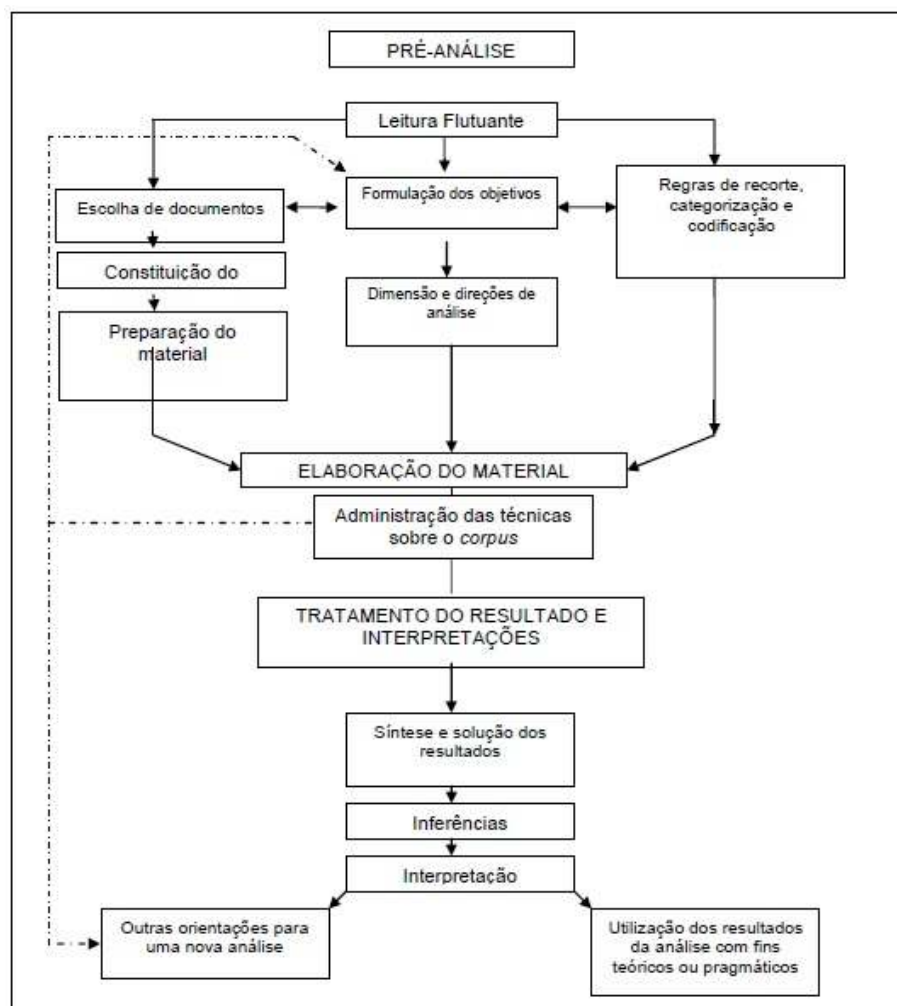


Figura 08 – Desenvolvimento de uma Análise de Conteúdo
Fonte: Adaptado de Bardin (2004)

Tendo em vista o formato de pesquisa empregado no presente estudo, a própria autora realizou as entrevistas, que gravadas no formato digital, na forma de

áudio por meio de um aplicativo de gravador de voz, foram transcritas para um documento de *Word*, para análise do trabalho de pesquisa.

Em complemento, visando cumprir com a proposta da análise de conteúdo, foi adquirida uma licença do programa NVIVO, versão 10 *for Windows*, o qual sua licença prevê a utilização por um período de trinta dias, como estudante.

Segundo Lage (2011), os *softwares* de apoio para as pesquisas qualitativas surgiram no cenário acadêmico por volta de 1980, e desde então têm sido muito utilizados nas pesquisas sociais, especialmente nos Estados Unidos e na Europa. Completa a mesma autora, que o *software* NVIVO é um dos mais utilizados no ambiente acadêmico brasileiro, sendo utilizado nos centros de pesquisa de grandes universidades.

Ainda de acordo com Lage (2011), a utilização ou não de recursos de informática de apoio à análise dos dados em uma pesquisa qualitativa é prerrogativa do próprio pesquisador. Desta forma, a utilização do NVIVO nesta pesquisa proporcionou maior eficiência no processo de análise, gerando um tempo adicional significativo, para a fase de inferências desta pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS

As primeiras entrevistas realizadas foram com os contadores, denominadas Empresa Contábil A, Empresa Contábil B e Empresa Contábil C, todas situadas em Londrina/PR. O Quadro 12 demonstra a caracterização das empresas contábeis entrevistadas.

CARACTERIZAÇÃO	EMPRESA CONTÁBIL A	EMPRESA CONTÁBIL B	EMPRESA CONTÁBIL C
Tempo de Atividade	44 anos	21 anos	15 anos
Familiar	Familiar	Familiar	Não
Nível de Escolaridade do entrevistado (proprietário)	Pós-graduação (especialista)	Doutorado e Mestrado	Superior Completo
Quantidade de clientes	25 clientes	100 clientes	180 clientes
Quantidade de PMEs	90%	70%	40%
Quantidade de Funcionários	Somente os 2 sócios no momento	20 funcionários mais os 2 sócios	09 funcionários mais os 2 sócios
Conhecimento sobre o CPC PME	Sim. Familiarizados com as determinações, mas desconhecem sua íntegra	Sim. Domina apenas alguns poucos aspectos do pronunciamento.	Sim. Familiarizados com as determinações, mas desconhecem sua íntegra

Quadro 12 – Caracterização das empresas contábeis entrevistadas

Fonte: Elaborado pela autora

Após a realização das entrevistas com os contadores, foram realizadas entrevistas com um cliente de cada empresa contábil, que se enquadrasse no perfil deste estudo, conforme descrito no tópico 3.5 (procedimentos de coleta de dados). O Quadro 13 demonstra a caracterização dos clientes que foram entrevistados.

CARACTERIZAÇÃO	CLIENTE A	CLIENTE B	CLIENTE C
Tempo de Atividade	27 anos	12 anos	20 anos
Familiar	Familiar	Familiar	Não
Nível de Escolaridade	Superior Completo	Superior Completo	Superior Completo
Quantidade de Funcionários	6 funcionários mais 2 sócios	14 funcionários mais 2 sócios	15 funcionários mais o dono
Média de Faturamento	Média de R\$ 350.000,00 por mês	Média de R\$ 400.000,00 por mês	Média de R\$ 300.000,00 por mês
Regime de Tributação	Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Presumido
Motivo da escolha da empresa contábil	“Pela qualidade dos serviços oferecidos, por indicação, conhecíamos a qualidade e a seriedade”.	“Fui aluno de um dos sócios, gostamos da estrutura e eles têm muita gente capacitada e com conhecimento”.	“Já conhecia o contador antes mesmo de abrir a empresa”.

Quadro 13– Caracterização das empresas de pequeno e médio porte entrevistadas

Fonte: Elaborado pela autora

4.2 APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO

Segundo Strauss e Corbin (2008), a análise é a interação entre o pesquisador e os dados, sendo Ciência pela manutenção do rigor e por basear a análise em dados, demandando, assim, criatividade na formulação das categorias pelo pesquisador.

Neste sentido, visando promover o desenvolvimento na íntegra da análise qualitativa por meio da análise de conteúdo, foram empregadas as orientações de Bardin (2004), sendo a seguir, detalhado as etapas de realização das análises.

- **1ª etapa – Pré Análise**

Na primeira etapa da análise de conteúdo deste estudo, a de pré-análise, a atividade inicial foi a de leitura flutuante dos apontamentos recolhidos durante a realização das entrevistas, visto que não foi possível analisar os documentos das empresas prestadoras de serviços contábeis, como é o caso do modelo de Demonstrações Contábeis utilizados em seus clientes. Foi possível apenas verificar as demonstrações enviadas pelo contador e os relatórios que um dos clientes utiliza para fins de tomadas de decisões, porém apenas no momento da entrevista.

Em seguida ocorreu a seleção dos documentos e a separação entre os documentos obrigatórios de acordo com as normas internacionais de contabilidade e os documentos gerenciais disponibilizados ao cliente. Para finalizar a constituição do *corpus*, as entrevistas foram transcritas literalmente para o *software Windows Word*.

A escolha dos documentos para análise obedeceu às regras de exaustividade, representatividade, homogeneidade, pertinência e exclusividade.

Para dimensionar e direcionar a análise, a transcrição das entrevistas foi delineada de forma semelhante aos roteiros, ficando delimitadas as entrevistas com os contadores a: Conceitos sobre o CPC PME, Processo de Institucionalização dos conceitos/ações definidos pelo CPC PME e Utilização dos Empresários de PME. E o delineamento das entrevistas com os empresários ficou: Utilização do CPC PME pelos dos Empresários.

Nesta etapa, ocorreu a fase de elaboração de indicadores para então identificar-se indícios ou evidências objetivas da institucionalização e utilização do CPC PME, conforme demonstra o Quadro 14.

INDICADORES	
Elemento central:	Análise da utilização do CPC PME pelos contadores e pelos empresários de PME;
Operacionalização:	Tratamento dado às demonstrações de acordo com as normas (conhecimento);
Categorias analíticas:	Conhecimento; institucionalização; utilização;
Indicador com enfoque de Conhecimento:	Neste indicador o contador enfatiza as atividades rotineiras da empresa contábil, como o conhecimento das normas, prazos e condições que o CPC PME deve ser aplicado, nível de conhecimento da norma, etc.
Indicador com enfoque de Institucionalização:	Neste indicador o contador comenta os processos de institucionalização do CPC PME em sua empresa contábil, se houveram alterações de sistemas, investimentos em capacitação, melhorias na contabilidade, etc.
Indicador com enfoque de Utilização:	Neste indicador o contador e o empresário de PME comenta a percepção de utilização do CPC PME, motivo de aplicação e necessidades.

Quadro 14 – Indicadores para análise de conteúdo

Fonte: elaborado pela autora

O objeto de estudo foi destacado como elemento central desses indicadores, expressando-se uma temática sintética acerca do que se deseja investigar, como também sua operacionalização, ou seja, como estes se expressarão. Este estudo teve como foco os conhecimentos específicos das normas internacionais de contabilidade para PME e seu processo de institucionalização em empresas contábeis e utilização nas pequenas e médias empresas.

A definição das categorias analíticas, neste estudo, é considerada ‘Modelo Misto’ que, de acordo com Laville e Dionne (1999), as categorias de modelo misto são selecionadas no início, mas o pesquisador se permite modificá-las em função do que a análise aportará.

Visando a realização desta etapa, que consiste na Identificação de Elementos Básicos de Análise ou Identificação de Palavras-Chave, foi realizada a pré-análise, com base em palavras-chave. Esta etapa pode ser realizada de forma manual, por meio da observância de palavras com maior frequência, ou por meio de processo de consulta no *software* NVIVO.

Tendo em vista a aquisição do *software* NVIVO, foi realizada a consulta nesta ferramenta, visando identificar palavras ou frases que são citadas com frequência maior no discurso dos entrevistados. Referente à regra de enumeração optou-se pela frequência das palavras pré-classificadas (categorizadas) como pertencentes a um enfoque específico. Segundo Bardin (2004) frequência é a medida mais geralmente usada; a importância de uma unidade de registro aumenta com a frequência de aparição.

A elaboração do material consiste na construção das operações de codificação, considerando-se os recortes dos textos em unidades de registros, a definição de regras de contagem e a classificação e agregação das informações em categorias simbólicas ou temáticas. Bardin (2004) define codificação como a transformação, por meio de recorte, agregação e enumeração, com base em regras precisas sobre as informações textuais, representativas das características do conteúdo.

Visando a realização e cumprimento dessa etapa, todas as entrevistas realizadas foram transcritas na íntegra em texto e posteriormente importadas no *software* NVIVO, que permite ainda esta mesma análise através dos arquivos de áudio gerados nas entrevistas. Neste sentido, a análise realizada para as entrevistas teve cunho microscópico, seguindo as orientações de Strauss e Corbin (2008), realizada no detalhe linha a linha, para exame e interpretação dos dados coletados.

Com isto, formaram-se as unidades de significado, identificando os elementos intermediários da análise. As teorias de Laville e Dionne (1999), Bardin (2004), Strauss e Corbin (2008) e Richardson *et al.* (2011) foram aqui estudadas.

Neste estudo foram recortados parágrafos das entrevistas para definir as unidades de registro. Entre as unidades de registro mais aplicadas tem-se a palavra e o tema. Segundo Bardin (2004), a unidade de registro se reveste da condição de unidade de significado, correspondente ao segmento de conteúdo para consideração da unidade de base, que objetiva, sua categorização e contagem frequencial.

Em complemento, Bardin (2004) corrobora ainda que a palavra não tem definição precisa em linguística. Assim, pode-se estudar todas as palavras de um texto ou utilizar-se ainda de palavras-chave ou palavras-tema. Sendo possível ainda, a realização da análise de categorias de palavras, a exemplo de adjetivos e advérbios, substantivos e verbos. E o tema consiste em uma unidade de significação, de acordo com os critérios relativos e aplicados à teoria.

Para que os resultados esperados fossem obtidos, a realização da análise de dados se deu por meio do *software* NVIVO, que dentre suas funções, possibilita a inserção e criação de nós, bem como alocação dos trechos analisados, por meio da função de “arrastar” o trecho já codificado para um nó que já existe ou com a criação de um novo nó de acordo com a avaliação realizada dos dados.

Desses parágrafos, as palavras-chaves foram identificadas, fazendo-se um resumo de cada parágrafo para a definição das unidades de registro. Estas, são agrupadas de acordo com temas correlatos, e dão origem às categorias.

Finalizando esta etapa, foram identificadas um total de 32 unidades de registro em relação às entrevistas dos contadores, conforme Quadro 15.

UNIDADES DE REGISTRO - CONTADORES
Falta de conhecimento total do contador referente as normas do CPC para PME
Capacitação dos profissionais responsáveis
Contratação de Consultoria Externa
Falta de aprimoramento das normas contábeis provoca desvalorização por parte dos clientes
Mudanças tecnológicas - Sistemas
Mudança de pensamento do contador
Com o tempo, maior valorização da Contabilidade por parte do cliente
Informações mais claras e de maior qualidade para tomada de decisões
Simplificação das Normas para as Pequenas e Médias Empresas
Mudança de perfil dos colaboradores/profissionais das empresas contábeis
Resistências
Implantação trabalhosa e com muitos detalhes
Adoção em um período turbulento
Adaptação às normas/legislação
Falta de mensuração da efetividade da fiscalização
Realização de <i>Benchmarking</i> com outras empresas contábeis e entidades
Investimento em capacitação e tecnologia
Reuniões internas com a equipe
Seletividade na carteira de clientes pelas empresas contábeis
Fiscalização do CRC em caráter orientativo
Aplicação das normas em determinados clientes
Adoção das normas sem obrigatoriedade
Prazos curtos
Imposições governamentais impedem o crescimento das empresas contábeis
Dificuldade para definição do enquadramento das empresas alcançadas pelo CPC PME
Inaplicabilidade de reajustes nos honorários para suprir a demanda de trabalho interno
Aumento dos custos no período de implantação do CPC PME
Aumento dos custos após implantação do CPC PME
Aumento no tempo de serviço para elaboração das demonstrações
Facilidade para elaboração das demonstrações
Qualidade da prestação dos serviços de contabilidade
Processo em evolução

Quadro 15 – Unidades de registro dos contadores

Fonte: Elaborado pela autora

No Quadro 16 foi identificado um total de 03 unidades de registro em relação às entrevistas dos empresários.

UNIDADES DE REGISTRO - EMPRESÁRIOS
Não houve percepção das alterações para utilização dos clientes
Falta de comprometimento na prestação de informações às empresas contábeis
Falta de relevância das informações contábeis por seus usuários

Quadro 16 – Unidades de registro dos empresários

Fonte: Elaborado pela autora

As unidades de registros apresentadas amparam a construção das categorias finais construídas com o intuito de respaldar as interpretações e inferir os resultados. As categorias finais representam a síntese do aparato das significações, identificadas no decorrer da análise dos dados do estudo.

Neste sentido, Strauss e Corbin (2008) definem categorias por conceitos que derivam dos dados, que por sua vez representam os fenômenos.

Cronologicamente, pela evolução natural da pesquisa, no processo realizado até a 2ª etapa do trabalho, verificaram-se os elementos existentes das propriedades e dimensões dos dados brutos coletados. Esta etapa classifica estes elementos, que, a partir da análise das informações e agrupamento dos conceitos, tem-se como objetivo responder ao problema de pesquisa deste estudo, relacionado tanto ao objetivo geral quanto aos objetivos específicos.

Para Richardson *et al.* (2011), o processo de categorização não consiste numa etapa obrigatória da análise de conteúdo, todavia pode facilitar a análise da informação a ser explorada. Esta opinião é compartilhada também por Bardin (2004), que menciona que a divisão dos componentes analisados das mensagens por rubricas ou categorias não é obrigatória, porém todos os procedimentos de análise devem organizar-se ao redor de um processo de categorização destes.

Complementa Bardin (2004) que a categorização é uma operação de classificação de elementos constitutivos por diferenciação e por reagrupamento, conforme seu gênero.

Após serem identificados os conceitos nos dados brutos, segundo Strauss e Corbin (2008), o analista pode perceber que determinados conceitos podem ser agrupados sob um conceito mais abstrato, de ordem mais alta, baseado em sua capacidade de explicar o que está acontecendo.

Optou-se pela realização da etapa de categorização nesta pesquisa, visando facilitar o processo de análise dos dados, bem como os desdobramentos e explicações destes. Conforme Strauss e Corbin (2008) afirmam que agrupar conceitos em categorias é importante porque permite ao analista reduzir o número de unidades com os quais trabalha, a realização da categorização nesta pesquisa seguiu estes conceitos. Desta forma, todas as unidades de registro, extraída das entrevistas realizadas e transcritas na íntegra, foram agrupadas em categorias, visando uma comparação com a teoria e geração dos resultados.

A identificação das categorias foi realizada por meio das ferramentas disponibilizadas no *software* NVIVO bem como em planilhas eletrônicas do *Software Microsoft Excel*. Neste sentido, obtiveram-se oito categorias, em relação às unidades de registro dos contadores, as quais são demonstradas na matriz de unidades de registro e categorias, conforme Quadro 17.

CATEG.	DESCRIÇÃO DAS CATEGORIAS	UNIDADES DE REGISTRO - CONTADORES
Categ. 1	Preparo dos Profissionais da área contábil	Falta de conhecimento total do contador referente as normas do CPC PME
		Capacitação dos profissionais responsáveis
		Contratação de Consultoria Externa
		Falta de aprimoramento das normas contábeis provoca desvalorização por parte dos clientes
Categ. 2	Mudanças após a adoção do CPC para PME	Mudanças tecnológicas - Sistemas
		Mudança de pensamento do contador
		Com o tempo, maior valorização da Contabilidade por parte do cliente
		Informações mais claras e de maior qualidade para tomada de decisões
		Simplificação das Normas para as Pequenas e Médias Empresas
		Mudança de perfil dos colaboradores/profissionais das empresas contábeis
Categ. 3	Dificuldades da Adoção do CPC para PME	Resistências
		Implantação trabalhosa e com muitos detalhes
		Adoção em um período turbulento
Categ. 4	Ambiente Externo	Adaptação às normas/legislação
		Falta de mensuração da efetividade da fiscalização
Categ. 5	Ambiente Interno	Realização de <i>Benchmarking</i> com outras empresas contábeis e entidades
		Investimento em capacitação e tecnologia
		Reuniões internas com a equipe
		Seletividade na cateira de clientes pelas empresas contábeis
Categ. 6	Legislação	Fiscalização do CRC em caráter orientativo
		Aplicação das normas em determinados clientes
		Adoção das normas sem obrigatoriedade
		Prazos curtos
		Imposições governamentais impedem o crescimento das empresas contábeis
		Dificuldade para definição do enquadramento das empresas alcançadas pelo CPC PME
Categ. 7	Aspectos Negativos / Ameaças	Inaplicabilidade de reajustes nos honorários para suprir a demanda de trabalho interno
		Aumento dos custos no período de implantação do CPC PME
		Aumento dos custos após implantação do CPC PME
		Aumento no tempo de serviço para elaboração das demonstrações
		Não houve percepção das alterações para utilização dos clientes
		Falta de comprometimento, por parte dos clientes, na prestação de informações às empresas contábeis
		Falta de relevância das informações contábeis por seus usuários
Categ. 8	Aspectos positivos / Oportunidades	Maior valorização da contabilidade com a adoção do CPC PME
		Facilidade para elaboração das demonstrações
		Qualidade da prestação dos serviços de contabilidade
		Processo em evolução

Quadro 17 – Matriz de Unidades de Registro e Categorias - Contadores

Fonte: Elaborado pela autora

Em relação às entrevistas dos empresários, obtiveram-se três categorias, as quais são demonstradas na matriz de unidades de registro e categorias, conforme Quadro 18.

CATEG.	DESCRIÇÃO DAS CATEGORIAS	UNIDADES DE REGISTRO - EMPRESÁRIOS
Categ. 1	Informações	Falta de relevância das informações contábeis por seus usuários
Categ. 2	Relacionamento	Falta de comprometimento na prestação de informações às empresas contábeis
Categ. 3	Conhecimento	Não houve percepção das alterações para utilização dos clientes

Quadro 18 – Matriz de Unidades de Registro e Categorias - Empresários

Fonte: Elaborado pela autora

- **3ª etapa – Análise dos Resultados e Interpretação**

Esta etapa do processo de análise de conteúdo é composta pela análise dos resultados, de modo que foram confrontados os elementos formados nas categorias destacadas na 2ª. etapa citada, com os elementos constantes identificados ou não no referencial teórico, definindo o modelo decorrente desta pesquisa. Em seguida, evidencia-se a análise e interpretação das categorias formuladas.

4.3. CONHECIMENTO E INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CPC NAS EMPRESAS CONTÁBEIS

4.3.1 Categoria 1 – Preparo dos Profissionais da Área Contábil

Nesta categoria analisou-se o preparo dos contadores responsáveis de empresas contábeis. Ao se tratar da investigação sobre o conhecimento dos empresários contábeis no que diz respeito aos prazos, normas e condições da aplicação do CPC em clientes de Pequena e Média Empresa, nenhum entrevistado afirmou conhecer plenamente o CPC PME, o que é razoável devido à sua complexidade. No entanto, dois dos entrevistados afirmaram estar familiarizados com suas determinações e apenas um dos entrevistados domina apenas alguns poucos aspectos do pronunciamento, conforme entrevista transcrita:

“[...] Na verdade nós temos na parte contábil o setor específico com o contador específico, que tem conhecimento da aplicabilidade, mas não é a minha atividade como gestor [...] mas tem o contador do departamento, formado, que é responsável”, (Empresa Contábil B).

Este resultado corrobora com o estudo de Prado *et al.* (2011) que, também em relação ao conhecimento dos contadores sobre o CPC PME, apresentou que apenas 14% dos respondentes tem conhecimento de todo o conteúdo do pronunciamento, mas a maioria dos respondentes (40%) afirmou ser familiarizado com as determinações, mas desconhece sua íntegra.

Esta falta de aprimoramento das normas contábeis por parte dos contadores provoca desvalorização da contabilidade para seus clientes, por isso a capacitação destes profissionais é importante para a profissão e também para melhorar a qualidade da prestação dos serviços de contabilidade.

“O investimento que nós fizemos foi participar de cursos oferecidos pelo próprio CRC e sindicatos. Não foi um investimento alto, com dois ou três cursos já estava mais ou menos por dentro do que teria que ser feito”, (Empresa Contábil A).

“[...] Essa capacitação acaba acontecendo com cursos do Sescap e Sincolon, mas também com os cursos de graduação, [...] esse pessoal acaba chegando mais preparado para o serviço”, (Empresa Contábil B).

“Nossa capacitação foi realizada através de cursos ofertados por sindicatos e terceiros. Tanto funcionários quanto os sócios participaram de palestras e treinamentos, os funcionários que não participaram receberam os materiais utilizados nos cursos”, (Empresa Contábil C).

Quando os contadores responsáveis não possuem total conhecimento sobre as normas e não exercem atividade diretamente relacionada com a contabilidade, eles devem repassar esta responsabilidade, como é o caso da Empresa Contabil B. O contador responsável contratou os serviços de consultoria externa para implantação do CPC PME nas empresas clientes, além de nomear um responsável do setor para aplicabilidade e acompanhamento interno direto:

“Contratamos um consultor externo que acabou virando o responsável direto do departamento junto com a gente”. (Empresa Contábil B)

Conforme relatado, os entrevistados, tanto os sócios quanto os funcionários (quando possuem) participaram de cursos e treinamentos para capacitação em relação às normas do CPC PME, houve até mesmo a contratação de consultoria externa em um dos casos. Estes fatos comprovam o início do processo de institucionalização do CPC PME nas empresas contábeis, mais especificamente o processo de objetivação conforme Tolbert e Zucker (1999), visto que a capacitação

e a contratação de consultoria externa retraram os dois fatores institucionais que atuam neste estágio: a teorização e o monitoramento organizacional respectivamente.

4.3.2 Categoria 2 – Mudanças após a Adoção do CPC para PME

Várias mudanças foram necessárias para correta implantação do CPC PME nas empresas contábeis e também mudanças nas rotinas de seus clientes de pequeno e médio porte. Esta categoria abrange, primeiramente, as mudanças tecnológicas, ou seja, se foi necessário ou não a substituição dos sistemas utilizados para a contabilidade.

“Não houve a necessidade da troca do sistema, mas eles tiveram que fazer as alterações sim, fizeram as readequações, ainda não está tudo 100% mas fizeram várias alterações”. (Empresa Contábil A)

“Trocamos o sistema, também não vou lembrar o ano certo, mas foi nesse período, por este motivo e neste momento para atender a demanda dos serviços, o anterior é razoável, não era ruim não, mas partindo para um sistema que até tornou-se mais oneroso para a gente, mas foi melhor para informatizar mais atividades mesmo, integração com o cliente, coisas que foi necessário para poder ter tempo realmente [...] você tem que se adequar ao processo, então foi mudado sim”. (Empresa Contábil B)

“Não o sistema já estava preparado”. (Empresa Contábil C)

A substituição do sistema utilizado na contabilidade e até mesmo a readequação do sistema, ou seja, a atualização para atender às novas práticas contábeis demonstra uma fase do processo de institucionalização do CPC PME nas empresas contábeis. De acordo com Tolbert e Zucker (1999) as mudanças tecnológicas impulsionam o processo de habitualização da institucionalização.

De acordo com Santos (2012) a mudança da postura dos profissionais de contabilidade é apontada como um dos fatores que mais influenciam na tempestividade da adoção do CPC PME. Nesta categoria houve uma alteração de pensamento por parte dos contadores e esta mudança foi essencial para a implantação do pronunciamento e também para melhoria da qualidade dos serviços prestados.

“às vezes não se tem uma imagem positiva sobre a área da contabilidade, e nós temos uma questão, temos uma influência tributária, então essa influência tributária acaba prejudicando, você está ali para calcular imposto e

a gente não faz só isso né, então eu acho que sim que teve um impacto bom sim”, (Empresa Contábil A).

“O que mais mudou, na minha opinião, não só como profissional mas também como professor, eu acho que é a questão da essência sobre a forma, isso eu achei que foi uma mudança muito grande, porque antes você contabilizava um *leasing* você sabia que era uma compra, mas era *leasing*, então contabilizava como despesa, agora não, você tem que mudar, se for a opção de compra você já deve contabilizar como imobilizado, então a grande mudança, na minha opinião, foi essa, não tanto do executar em si, mas na forma de mudança de pensamento”, (Empresa Contábil A).

“[...] nós falávamos antes em princípios contábeis geralmente aceitos, eu quando fiz faculdade era esse, hoje não, hoje é princípios fundamentais de contabilidade, porque depois que isso foi normatizado e colocado no papel, pelo que eu conversava com alguns colegas, houve essa mudança, na forma de pensar, toda mudança provoca, mexe”, (Empresa Contábil A).

“Eu acho que é um processo ainda em evolução, tem muita coisa ainda, que a forma de pensar do contador, mais antiga e mais apegada as leis acabam dificultando algumas coisas, um cenário de fazer uma contabilização da essência sobre a forma, então é muito coisa, a gente acaba aplicando a norma e tem que fazer assim, então eu acho que é um processo que a gente fica apegado a uma coisa que é estabelecida por uma legislação”, (Empresa Contábil B).

Outra mudança analisada nesta categoria é com relação à valorização ou desvalorização do profissional da contabilidade por seus clientes, observando o comportamento dos clientes das empresas contábeis. Percebeu-se que a atenção dada pelos clientes às empresas contábeis é um grande dificultador ou facilitador para que seja realizado um trabalho razoável. Evidenciou-se que, independentemente do tamanho da empresa prestadora de serviços contábeis, o perfil do cliente, bem como sua forma de prestar informações consistentes aos contadores, na grande maioria dos casos compromete a qualidade do trabalho a ser realizado.

“O que eu tenho observado é o seguinte, cada vez mais o cliente está fazendo valer a contabilidade, hoje mesmo, agora de manhã estava com um específico cliente de contabilidade, em reunião, e estávamos discutindo a questão do resultado e classificação do balanço e estava utilizando a contabilidade”, (Empresa Contábil B).

“A maioria dos nossos clientes, aqueles que fazem mais uso da contabilidade, nós temos reuniões periódicas [...] são discussões de contabilidade, tem que ajustar o ativo, tem que acertar isso, aquilo, então são feitos reuniões periódicas”, (Empresa Contábil B).

“eu vejo que melhora a qualidade da contabilidade e eu vejo que cada vez mais eu tenho cada vez mais clientes que buscam a contabilidade e não só a parte fiscal e pessoal. Eu tenho cliente que largou completamente a informalidade para viver formalmente nos negócios, tem gente que tinha duas empresas por questões tributárias e mesmo pagando mais imposto, juntou as empresas para ter uma melhor informação e ter a empresa na mão, isso aconteceu, é raro, mas aconteceu, tinha duas estruturas e juntou em uma só por conta de fazer o uso da contabilidade”, (Empresa Contábil B).

“Quando as informações dos clientes para nós são de qualidade, nós geramos informações mais claras e com leitura mais simples para tomada de decisões”, (Empresa Contábil C).

Observando as respostas dos entrevistados e o perfil das empresas clientes, notou-se que existe certa preocupação em atender as solicitações de bancos e outras instituições, porém sem dar uma importância maior a qualidade das informações prestadas. Em alguns casos houve socialização da informação das novas disposições contábeis pelas empresas contábeis, todavia, faltou a atenção e importância por parte dos clientes a esta nova demanda de conhecimento a ser aplicado pelos prestadores de serviços.

“Eu, como não percebo dos meus clientes e eu acho que, pelo que a gente conversou com outros, não há tanto interesse em si das demonstrações é mais quando precisa para algum cadastro mesmo, eu não acredito que essas pequenas empresas tenham percebido alguma alteração, talvez algumas tenham sim, mas dos nossos aqui eles não perceberam, nem para melhor nem para pior”, (Empresa Contábil A).

“Para alguns clientes nós comentamos as alterações sim, para aqueles clientes que tem um certo porte com relação a questão de estoques, com relação a *leasing* isso para alguns foi sim, outros são muito pequenos, então não teria relevância nenhuma”, (Empresa Contábil A).

“[...] às vezes você discute com um cliente sobre um relatório sobre uma demonstração, hoje eu estava discutindo a respeito do resultado da empresa, mas ele não vincula isso com alguma alteração que teve, às vezes você até comenta, olha mudou isso mudou aquilo, era desse jeito, desta forma, mas para ele, ele continua achando que a contabilidade é aquela contabilidade mesmo e não acho que teve alguma percepção dessa maneira”, (Empresa Contábil B).

“Como dito anteriormente, 99% deles desconhece as alterações ocorridas [...] poucas vezes, alguns, solicitam Balancete, DRE, Balanço, mas por solicitação das instituições financeiras”, (Empresa Contábil C).

“A explicação para os poucos clientes que utilizam foram feitas por meio de visitas, mas também somente no cliente que tem um porte maior”, (Empresa Contábil C).

“Normalmente quem solicita anualmente as demonstrações é o banco”, (Cliente A).

“Direto os bancos e fornecedores pedem as demonstrações”, (Cliente B).

“Sim os bancos sempre solicitam, mas ninguém recusou, pois sempre vem tudo certo”, (Cliente C).

As instituições financeiras, exercem um papel essencial nas PMEs por meio da concessão de crédito para capital de giro e empréstimos em geral. Porém este aspecto não impulsiona a adoção das novas práticas contábeis, de modo que os bancos não recusam as demonstrações por não estarem de acordo com as normas. Desta forma, este critério não motiva a institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis.

Nesta categoria observou-se também uma mudança no perfil dos profissionais colaboradores das empresas contábeis, com as alterações e implantações a serem feitas, muitos processos internos tiveram que ser alterados e com isso novas contratações.

“As empresas maiores eu sei que elas tiveram que se readequarem, os departamentos de contabilidade tiveram que fazer toda uma mudança, mudança de pensamento, de software, de tudo interno [...] toda essa questão da transição, ver como é que iria fazer, e principalmente a questão tributária né, ela pesou muito né, e mais a alteração das normas, vai ser tributado, não vai ser tributado né, então muitas contratações, demissões, alterações de sistemas foram necessárias”, (Empresa Contábil A).

“Nós temos hoje na verdade, nós mudamos um pouco o perfil, nós abandonamos aquele perfil de auxiliar, que era mais estagiário e tal para o pessoal de graduação e contadores formados, hoje a gente tem 10 contadores formados no time então teve uma mudança de perfil na equipe e esse foi um ponto crucial, essa capacitação acaba acontecendo com cursos do SESCOAP e SINCOLON, mas também com os cursos de graduação, fora os que são contadores já, esse pessoal acaba chegando mais preparado para o serviço”, (Empresa Contábil B).

“Temos uma mudança em andamento, os quatro que trabalham na diretoria, desceu um para cada setor, então nós colocamos, junto com o encarregado daquele setor, para poder melhorar, um para a folha de pagamento e o outro para outro, então essa foi uma mudança na forma de trabalho que nós alteramos, e cada setor faz reunião, como eu disse é um processo em andamento, mas faz uma reunião semanal em cada setor, para discutir problemas, no setor contábil, problemas relacionados a parte contábil enfim, assim como no setor fiscal e setor trabalhista, e acompanhado por algum dos 4 diretores”, (Empresa Contábil B).

Analisando as respostas dos contadores entrevistados constata-se que as empresas contábeis de maior porte, como é o caso da Empresa Contábil B (100 clientes) em relação à Empresa Contábil A (25 clientes), possuem maior capacidade e melhor estrutura para oferecer condições mais favoráveis de acesso à informação, maior disposição na busca de novas informações, bem como para realização de novos negócios, maiores recursos para investimentos, tendo em vista que buscam alternativas para melhor preparação técnica, visando melhor atendimento, manutenção e retenção de clientes.

O estudo de Guimarães *et al.* (2011) deixou um espaço para que os profissionais contábeis apontassem que tipo de mudanças visualizam, efetivamente, nas práticas contábeis em virtude do processo de convergência. Algumas respostas obtidas corroboram com as respostas encontradas neste estudo, são elas: harmonização dos procedimentos contábeis, maior transparência nas demonstrações contábeis, adequação no plano de contas e na elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, confiabilidade e segurança nos serviços contábeis.

4.3.3 Categoria 3 – Dificuldades da Adoção do CPC para PME

Nesta categoria analisaram-se as dificuldades na adoção do pronunciamento CPC PME pelas empresas contábeis, de modo a verificar qual ou quais foram os principais problemas enfrentados, para que este pudesse adotar o contexto do pronunciamento, sem afetar ou gerar informações imprecisas nas demonstrações contábeis no formato CPC PME.

Em termos comparativos, verifica-se que, independentemente do tamanho e estrutura das empresas contábeis, existe uma similaridade entre as principais dificuldades mencionadas, no que diz respeito à condição técnica, mão-de-obra disponível, prazo para adoção, dificuldades de interpretação e aplicação do pronunciamento, bem como conflito de interpretação para adoção do CPC PME x CPC *full*.

Com relação à implantação, verificou-se que foi um processo trabalhoso e rico em detalhes, foi necessário obter um entendimento um pouco mais aprofundado para a interpretação das normas.

“[...] o que deu um pouco mais de trabalho foi a questão de alteração do plano de contas, porque o plano de contas está vinculado com o fiscal e houve mudança de correlação de contas, então foi isso que deu um pouco mais de trabalho e depois o próprio fornecedor do sistema foi adequando e fazendo as alterações necessárias. [...] sim, deu o trabalho que teria que dar mesmo, não foi 100% tranquilo mas também não foi nada tão complicado”, (Empresa Contábil A).

“Não só nas pequenas empresas, outros CPCs também trazem a questão da recuperabilidade do ativo e toda a condução da contabilidade hoje, está sendo feito em cima da alteração que ocorreu em 2007/2008. Na verdade quando tivemos que fazer, foi feito uma reestruturação de sistemas e plano de contas para poder atender a nova normatização”, (Empresa Contábil B).

“O processo de implantação foi tranquilo, visto que parte do pressuposto que, no nosso entendimento, essa implantação fica mais restrita à realização da contabilidade (balanço, DRE e demonstrações), dentro do escritório mesmo. Nossos clientes, na maioria das vezes, não sabem nem que existe o CPC, fazendo com que simplesmente, só procuram as demonstrações para fins de financiamentos bancários, empréstimos, etc.”, (Empresa Contábil C).

Nesta categoria analisou-se também o ambiente de inserção da Empresa Contábil. Verificou-se uma importância destacada para o cumprimento das obrigações acessórias e a aplicação do CPC PME. O período de mudanças tanto contábeis quanto fiscais, foi prejudicial para o atendimento ao pronunciamento em algumas empresas de contabilidade.

As empresas contábeis por possuírem clientes dos mais variados segmentos e tamanhos, sentem dificuldade em aplicar o pronunciamento para clientes tidos como pequenos, pois a própria cultura dos empresários e a valorização das empresas contábeis comprometem a qualidade dos serviços a serem prestados.

“Realmente pesou um pouco, porque toda essa questão do SPED é ampla, começou lá com a nota fiscal eletrônica e agora vai até o E-Social, foi dentro de um período realmente um pouco turbulento, porque você estava se adaptando a questão do SPED e de repente vir mais essas alterações na contabilidade. Então não sei se teria sido melhor isso ter acontecido antes ou depois, eu acho que teria sido melhor se tivesse acontecido antes do SPED, principalmente do SPED Contábil e Fiscal, mas que foi bem complicado foi”, (Empresa Contábil A).

“[...] não vejo problema com relação às outras obrigações, acho que tem que ser uma coisa que se deixar muito espaço também entre uma e outra fica complicado, perde a sequência, então não acho que tenha atrapalhado esse processo”, (Empresa Contábil B).

“O prazo até foi adequado sim, apesar de termos várias outras obrigações acessórias que nos tomam muito tempo, para no fim das contas, os

interessados chegarem ao mesmo denominador, ou seja, varias declarações com as mesmas informações, porém com datas de entregas distintas”, (Empresa Contábil C).

O número de obrigações acessórias a serem entregues, bem como a dificuldade para apuração correta dos impostos, diretos e indiretos, cumulativos e não cumulativos, consome considerável tempo de trabalho dos prestadores de serviços.

Por imposição do novo padrão IFRS, por exemplo, as empresas devem reavaliar a vida útil de seus ativos imobilizados e foram encorajadas, na transição para a nova norma, a adotar o valor justo (virtualmente o valor de mercado) para valoração desses ativos, além de outras demandas. Para atender a essas exigências, as empresas tiveram que obter laudos técnicos para embasamento dos novos valores de ativos, como taxas de depreciação, por exemplo, custos esses que podem ser impraticáveis para pequenas organizações. Porém para essas e outras análises que o pronunciamento exige, a empresa contábil precisa de estabelecer um tempo maior para dedicação em cada cliente, o que, como observado, muitas vezes não é possível.

Outra dificuldade encontrada foi com relação às resistências por parte das empresas contábeis em implantar o pronunciamento em seus clientes de pequeno e médio porte.

“No começo houve uma certa resistência porque a última alteração que nós tivemos foi em 1976, com a 6.404, de lá para cá houve algumas normatizações, tanto que o próprio CFC só passou a regular mesmo, digamos assim, foi muito mais recente, há coisa de 10 anos para cá [...] eu achei que houve uma mexida sim e houve uma certa resistência, agora não né, agora já está aí, tem que fazer, mas que deu uma mexida deu sim”. (Empresa Contábil A)

“Em geral, no começo o pessoal, o escritório está acostumado com um serviço mais básico [...] o que eu percebi, quando se falou de normas, mudanças de normas e implantação dos CPCs a maioria dos escritórios achavam que não era com eles, era com empresa grande, IFRS, que não iria chegar aqui, essa era a visão que passou no início. E eu acho que todo mundo está tendo que se adaptar por força da legislação, então foi essa a visão que eu tive. O pessoal não entendia aquilo como uma coisa que chegaria ao pequeno e médio empresário”. (Empresa Contábil B)

Em relação à resistência da adoção por parte dos clientes, todos os entrevistados negaram:

“Foi um processo normal, toda mudança gera um desconforto e impacto, mas especificamente sobre o CPC não teve nenhum caso específico”. (Empresa Contábil B)

“Não, nossos clientes, na maioria das vezes, não sabem nem que existe o CPC”. (Empresa Contábil C)

De fato, é possível perceber que no início houve resistência para adoção do CPC PME por parte das empresas prestadoras de serviços contábeis, porém, como os entrevistados comentaram, foi somente no processo de implantação, visto que após este período a praticidade das normas tornou-se mais tranquila. Isto representa a diminuição do grupo de resistência à implantação de novos rearranjos estruturais, o que significa que caminha para um processo de sedimentação da institucionalização das normas do CPC PME nas empresas contábeis.

Santos (2012) evidenciou que a grande dificuldade no que diz respeito à condição técnica do prestador de serviço, foram problemas como: obtenção de mão-de-obra especializada, questões relacionadas aos prazos da adoção, falta de comprometimento dos clientes referente ao envio de informações consistentes, bem como dificuldades técnicas de interpretação e aplicação do pronunciamento. Estes fatores influenciaram negativamente a adoção do pronunciamento, alguns fatores estes que corroboram com os achados deste estudo.

Este estudo difere da pesquisa de Faria e Silva (2014) em relação às principais dificuldades para a adoção do CPC PME. As autoras perceberam que a falta de divulgação, orientação e treinamento por parte dos órgãos competentes e entidades classistas foi considerado o critério que mais influenciou na dificuldade da adoção com 40% de frequência, o que não podemos dizer o mesmo, visto que todos os contadores entrevistados participaram de cursos e palestras para treinamento. Em segundo, com 22% de frequência, ficou o critério de sobrecarga de trabalho e aumento de custos na prestação de serviços ao cliente, o que podemos concordar visto aos resultados das entrevistas. Após, as autoras Faria e Silva (2014) encontraram a falta de qualificação ou treinamento para aplicar a norma com 18% e falta de estrutura das empresas de contabilidade (15%). Desconhecimento do assunto e Complexidade da norma apresentaram 3% e 2% de frequência de respostas respectivamente.

4.3.4 Categoria 4 – Ambiente Externo

O processo de implantação do CPC nas pequenas e médias empresas não foram tão dificultosos e demorados conforme entrevistas, porém para que o contador conseguisse colocar em prática as normatizações exigidas, ele dependia de fatores externos para o bom desenvolvimento e melhoria dos processos de implantação, como é o caso dos sistemas tecnológicos.

“[...] a questão do processo foi extramamente vinculada a questão do sistema, foi através do sistema que permitiu isso. Então conforme o fornecedor do sistema foi implantando a gente também foi fazendo as adequações”, (Empresa Contábil A).

Esta implantação se deu por meio de forças externas, visto que foi um processo de regulação que demandou várias adaptações, a maior parte das empresas contábeis do que das empresas de pequeno e médio porte.

O processo de habitualização, de acordo com o modelo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) é composto pelo fator institucional de forças de mercado, ou ambiente externo. No contexto da adoção do CPC PME pelas empresas de serviços contábeis, este fator é visto como motivador ou inibidor à adoção das novas normas.

Os órgãos de classe fazem parte deste fator motivador (normativo/regulativo), visto que estabelecem um comportamento uniforme e adequado aos padrões de uma dada categoria de negócio e são formadores de opinião. A existência de demonstrações financeiras elaboradas por eles em consonância com o CPC PME impulsiona a adoção das novas práticas contábeis.

[...] O não cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecidas pelo CRC sujeita o Contabilista a sanções (Multas e Penalidades Éticas) conforme previsto no novo Código de Ética Profissional do Contador – Res. CFC 1.307/10.

Nesta categoria, os contadores entrevistados foram questionados se fariam a adoção das normas caso não fossem “obrigados”, caso não existisse a fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

“Eu implantaria sim, eu implantaria principalmente aquelas mudanças principais, a questão de readequação do plano de contas, classificação correta das contas, a impressão do comparativo, do ano anterior, porque essas coisas eu acho que gera um pouco de trabalho, mas só para você

fazer a primeira vez, depois nos anos seguintes fica mais fácil, aí já é bem mais tranquilo. Eu teria adotado sim, acredito que no mesmo jeito”, (Empresa Contábil A).

“Sim, eu acho que a gente trabalha com contabilidade, então nós trabalhamos com uma política que, já tem ‘enes’ casos, não dá para generalizar com todos os contadores, mas que praticamente o cara não tinha contabilidade, quando mudou a contabilidade ele tinha a parte fiscal e trabalhista resolvido e a parte contábil praticamente abandonada, então nós temos a política que, independente do porte do cliente, ter a contabilidade feita de forma mensal e atualizada, se o cara vai utilizar 100% ou não, é outra história”, (Empresa Contábil B).

“Muito difícil, pois nós brasileiros, por tradição, só mudamos através de fiscalizações”, (Empresa Contábil C).

Ainda sobre a fiscalização dos conselhos regionais nas empresas contábeis para verificar a adoção da norma, os entrevistados foram questionados sobre um possível aumento ou não da fiscalização e qual era sua opinião sobre este procedimento e a aplicação de multas para o descumprimento das normas.

“Não, continua da mesma forma, o que acontece é que na visita eles querem ver se está adequado”, (Empresa Contábil A).

“Existem multas. Eu até entendo que o CRC deve realmente fiscalizar porque existem infelizmente os bons e os maus profissionais. Eu não sei até que ponto os bons e os maus são tratados de forma igualitária ou não, mas assim, se o CRC ver alguma irregularidade tem que fiscalizar. Eu não consigo mensurar a efetividade da fiscalização, se com a fiscalização melhora essa questão da concorrência desleal, porque a concorrência existe né, e a gente vence a concorrência prestando um bom serviço, mas eu não consigo mensurar qual que é a efetividade, se isso reduz a participação do mau profissional no mercado de trabalho”, (Empresa Contábil A).

“Não percebi, eu não sei se recebi uma visita do CRC depois disso, não tenho certeza, mas não vi diferença não”, (Empresa Contábil B).

“Eu acho que toda forma de cumprir prazo tem que ter uma penalidade, eu não tenho pagado nenhuma multa, então nem sei em termo de valores, eu acho que as multas, algumas são pesadas, mas o que nós temos feito para resguardar isso, nós temos um seguro de responsabilidade civil que nos livra deste tipo de situação. Mas eu acho que multa faz parte do processo nosso de trabalho”, (Empresa Contábil B).

“Não conseguimos enxergar isso, a fiscalização continua da mesma maneira, pelo menos em nosso escritório”, (Empresa Contábil C).

“Confesso que desconheço a aplicação das multas”, (Empresa Contábil C).

Um componente que desencoraja a maioria das PMEs a adotar o padrão CPC é o fato de que não há punição às empresas que não o adotam. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem somente o poder de exigir que os contadores sigam o padrão contábil em vigor sob pena de punição em uma eventual fiscalização.

4.3.5 Categoria 5 – Ambiente Interno

Esta categoria analisa como foi o desenvolvimento do ambiente interno das empresas contábeis com a implantação do CPC PME. Observou-se como ocorreu a implantação deste pronunciamento e o que as empresas de serviços contábeis fizeram para se adequar às legislações e desenvolver seu ambiente de trabalho.

Como forma de monitoramento organizacional, uma das fases de institucionalização, os entrevistados foram questionados sobre a realização de *benchmarking* com outras empresas contábeis ou entidades especializadas para socialização dos novos conceitos do pronunciamento e também se existem alguns procedimentos para melhorias internas ao longo do tempo.

“Eu cheguei a ligar para alguns escritórios sim, basicamente alguns escritórios de conhecidos, como você está fazendo tal coisa? Como você está contabilizando isso? Desconto de cheque o que você fez? Desconto duplicatas, como foi feito? É ativo redutor é do passivo? Então no começo nós tivemos sim que falar e fazer as consultas”, (Empresa Contábil A).

“Aquilo que a gente faz é entre nós dois aqui mesmo, a gente conversa bastante e vê, e como eu te falei, a gente busca contato com outros contadores, então é feito sim, não nada muito institucionalizado e nem nada periódico, é conforme surgem as situações e a gente procura resolver”, (Empresa Contábil A).

“Especificamente sobre o CPC mais com as entidades e com as entidades acabou acontecendo isso mesmo porque, em reunião do Sescap, por exemplo, são contadores da área, então acaba trocando experiências sim”, (Empresa Contábil B).

“cada setor faz reunião, como eu disse é um processo em andamento, mas faz uma reunião semanal em cada setor, para discutir problemas, no setor contábil, problemas relacionados a parte contábil”, (Empresa Contábil B).

“Por nossa parte não”, (Empresa Contábil C).

“Muito pouco, pois nos falta tempo”, (Empresa Contábil C).

Além do monitoramento organizacional, fato relevante no processo de objetificação da institucionalização, é possível perceber, conforme as entrevistas, o estabelecimento de defesa de grupos de interesse que é representado pela criação de reuniões internas para discutir problemas relacionados ao assunto.

A criação de grupos de estudo específicos voltados à análise e estudo das práticas contábeis introduzidas pelo CPC PME, representa o início do processo de sedimentação da institucionalização do pronunciamento nas empresas de contabilidade.

Nesta categoria analisou-se também a estrutura das empresas contábeis, tanto em relação à sua própria exposição no mercado, relacionado a tamanho, capacidade de investimento e corpo técnico, quanto ao relacionamento e exposição dos seus clientes, bem como a capacidade de realização de novos negócios, que diz respeito à captação de novos clientes e retenção destes já com a prática de aplicação do CPC PME.

“[...] você acaba em detrimento de clientes maiores e o micro que não paga praticamente nada, aquele acaba sendo um cliente que não é mais o foco do escritório”, (Empresa Contábil B).

“Eu acho que mudou o perfil dos novos entrantes, aquelas pessoas que estão chegando, por esse perfil de contabilidade a gente acaba tendo que fazer um preço mais justo em competição com o mercado”, (Empresa Contábil B).

Como observado na entrevista, é possível perceber que a empresa contábil, em algum momento, precisa selecionar sua carteira de clientes para conseguir continuar prestando um serviço de qualidade e ter um bom relacionamento com seus clientes, já que as normas para pequenas e médias empresas exigem um investimento e uma capacitação melhor. Deste modo, a micro empresa acaba sendo deixada de lado, para que o contador tenha tempo de executar seus serviços nas PMEs.

4.3.6 Categoria 6 – Legislação

Esta categoria, inicialmente, foi composta para verificar como está a aplicação das normas do CPC PME, se os contadores estão cumprindo a legislação corretamente. Conforme já dito, duas empresas contábeis entrevistadas afirmaram

ser familiarizadas com as normas, e uma empresa contábil disse dominar alguns poucos aspectos do pronunciamento, mas nenhum conhece as normas na íntegra.

Quando questionados sobre o ano que esta normatização deveria ser aplicada, foi possível verificar o nível de conhecimento da legislação por parte dos contadores responsáveis.

“A partir de 2012. Até inclusive o próprio CRC passou a exigir mesmo a partir de 2012. De 2008 até 2011 foi mais em caráter orientativo”, (Empresa Contábil A).

“Eu não sei falar para você de cabeça qual seria o ano, mas veio de um processo de 2011/2012 para cá, eu não posso te dizer abertamente quando foi, teria que verificar”, (Empresa Contábil B).

“2010”, (Empresa Contábil C).

Nesta categoria, os entrevistados foram questionados sobre a implantação do CPC PME em determinados clientes, ou seja, o critério utilizado pelas empresas contábeis para adoção do pronunciamento.

“Nós implantamos para todos. Fizemos do jeito que ficava mais fácil”, (Empresa Contábil A).

“Nós temos clientes que tem uma certa variedade de ramo, mas em termos de aplicação tem muitos que se assemelham, então teve que ter alguns estudos sim, mas não foi tanto individualizado, a gente conseguiu fazer isso por setores, por grupos de clientes que tinham as mesmas características”, (Empresa Contábil A).

“Não são todos os clientes que estão neste nível de contabilidade não, foram em apenas alguns”, (Empresa Contábil B).

“Todas as empresas enquadradas no Simples Nacional [...] o mesmo modelo está sendo aplicado a todos os clientes, (Empresa Contábil C).

No fator institucional ‘disposições legais’, que fazem parte do processo de habitualização da institucionalização, os aspectos regulativos assumem, evidentemente, um papel motivador à adoção do CPC PME, tal como a ausência de obrigatoriedade pode ser avaliada como um fator inibidor à adoção das novas práticas contábeis. A legislação em si é um fato motivador para adoção das normas pelas empresas contábeis, e o caso de ocorrer punição pelo conselho regional fiscalizador, mesmo que não tenha aumentado o número de fiscalizações, já faz com que o empresário contábil adote as novas normas.

Nas entrevistas, os contadores comentaram bastante em relação aos prazos que devem ser cumpridos conforme a legislação. Os comentários diferem do estudo realizado por Santos (2012), o autor observou uma maior atenção no cumprimento das obrigações acessórias, de modo que a aplicabilidade do pronunciamento CPC PME foi deixada para segundo plano.

As pesadas multas pela não entrega de itens como o SPED Fiscal fez com que a ênfase recaísse sobre o cumprimento das obrigações fiscais (SANTOS, 2012). “A falta de mão de obra qualificada e a necessidade de formação de pessoal interno nas próprias empresas contábeis dificultam ainda mais este cenário” (SANTOS, 2012).

Para os respondentes do estudo de Santos (2012) o período de mudanças tanto contábeis quanto fiscais, foi prejudicial para o atendimento ao pronunciamento, visto que alguns casos verificou-se que a própria Lei 6.404/76 ainda não foi incorporada plenamente. Os resultados encontrados neste estudo foram diferentes do encontrado por Santos (2012):

“O prazo para adoção foi adequado, porque veja que foi implantado em 2008, apesar de que o CPC saiu depois né, mas aí deu um certo prazo para adequação e fiscalização em caráter orientativo”, (Empresa Contábil A).

“Prazo sempre prazo, então nunca é, assim, acaba não dando, não é que não dá tempo, mas os prazos são muito curtos, porque não tem só essas obrigações para serem observadas, tem toda a questão da legislação tributária fiscal, trabalhista então acaba sendo mais um e os prazos são sempre curtos, mas em relação ao período de adoção, o prazo estipulado foi legal”, (Empresa Contábil A).

“Eu acho que sim, não vejo problema com relação às outras obrigações”, (Empresa Contábil B).

“Eu acredito que sim, os prazos para entrega das demonstrações para os clientes é que pode ser melhorado, como eu estava falando, nós estamos fechando em fevereiro um balanço grande de dezembro, mas poderia ser em janeiro, eu acho que poderia ser melhorado”, (Empresa Contábil B).

“Sim, o prazo para adoção foi adequado, deu tempo para ler, entender e aplicar como deve”, (Empresa Contábil C).

“Os prazos para entrega das demonstrações aos clientes que nem sempre são adequados, temos muitas obrigações acessórias que nos cercam”, (Empresa Contábil C).

Na medida em que as pequenas e médias empresas, conforme a legislação, têm a opção de utilizar o conjunto completo dos pronunciamentos, o CPC *full*, ou utilizar o pronunciamento CPC PME, de acordo com o dados levantados, constata-se que as adoções realizadas pelas empresas contábeis para seus clientes, se deram por conveniência da facilidade apresentada pelo CPC PME, adotando este para os casos evidenciados.

Não foi evidenciado em nenhuma das entrevistas que empresas que possuem o perfil de enquadramento no CPC PME preferiram utilizar o conjunto completo dos pronunciamentos, CPC *full*, uma vez que por meio dele é possível realizar práticas contábeis que irão beneficiar a organização. Em linha com esta constatação, nenhum dos entrevistados tem conhecimento se existe ou não diferenças entre os pronunciamentos CPC PME e CPC *full*, apenas a Empresa Contábil A comentou sobre a simplificação do CPC *full* para as PMEs.

Neste sentido, o CPC *full*, permite, por exemplo, a ativação de despesas financeiras decorrentes de ativos permanentes, bem como as despesas com pesquisa e desenvolvimento como intangíveis, o que possibilita um resultado econômico maior para a empresa, melhorando seus indicadores de performance econômico-financeiros. Em contra partida, estes gastos, em caso de adoção do CPC PME seriam carregados diretamente no resultado a empresa, promovendo resultado econômico menor.

4.3.7 Categoria 7 – Aspectos Negativos/Ameaças

Nessa avaliação, notou-se que as empresas contábeis, a partir deste novo cenário contábil, ficaram expostas a condições de mercado desfavoráveis, uma vez que houve aumento na demanda de trabalho, bem como a necessidade de investimento, por parte dos proprietários, sem que houvesse aumento nos honorários por conta do aumento da demanda de horas e capacitação técnica.

“Olha no início deu um pouco de aumento dos custos devido a questão de ter que fazer cursos, de capacitação, e da parte da readequação interna, mas isso foi naquele momento, daí por diante não”, (Empresa Contábil A).

“Leva um pouquinho de mais tempo sim para elaborar as demonstrações e fazer a contabilidade no geral, leva, até porque como tem demonstrações que devem ser feitas, como a DFC, deve ser feita, então tem umas coisas a mais que acabam levando um pouco mais de tempo”, (Empresa Contábil A).

“Não, não chegou a ter alteração no honorário não. Alguma alteração a gente só consegue quando tem algum aumento de serviço, assim, tem cinco funcionários, dali quatro meses tem quinze, então aí a gente chega e tenta negociar. Foi criada uma declaração nova, aí tentamos fazer alguma coisa, mas assim especificamente do CPC não”, (Empresa Contábil A).

“Aumenta os custos sim porque o perfil nosso de trabalhador, dos colaboradores mudou, e isso exige uma adequação financeira mesmo, então hoje você tem uma figura descentralizada, como eu falei lá na contabilidade eu tenho um responsável naquela área e evidentemente que ele recebe mais, e tem dois ou três que recebe mais que os auxiliares, e tudo isso acabou gerando recursos maiores. E não foi somente no momento de implantação, acabou virando uma estratégia de negócio”, (Empresa Contábil B).

“Não, pelo contrário, com a utilização, principalmente da ferramenta tecnológica que nós mudamos, nós estamos trabalhando é com prazo bem melhor do que estava antes”, (Empresa Contábil B).

“Eu acho que mudou o perfil dos novos entrantes, aquelas pessoas que estão chegando, por esse perfil de contabilidade a gente acaba tendo que fazer um preço mais justo em competição com o mercado. As empresas que estavam é mais difícil você trabalhar qualquer tipo de alteração dos honorários, não é uma mudança assim tão significativa neste sentido não”, (Empresa Contábil B).

“Não tivemos aumento nos custos não, apenas o pagamento dos cursos para capacitação, mas somente isso, o restante continuou da mesma forma”, (Empresa Contábil C).

“Não aumentou o tempo também, pois na prática, a contabilidade continua a mesma”, (Empresa Contábil C).

“Não alteramos os honorários, continuamos com os mesmos valores”, (Empresa Contábil C).

Conforme as entrevistas, os resultados apontaram que não houve aumento dos honorários cobrados pelas empresas contábeis aos seus clientes de pequeno e médio porte. Fato semelhante à situação encontrada no estudo de Santos (2012), o autor apontou que em alguns casos, houve a migração de clientes para outras empresas contábeis. Alguns motivos seriam por problema no atendimento técnico ou prestação de informações incorretas por culpa recíproca, ou por mau atendimento e falta de atenção para resolução de problemas. Mas uma situação importante constatada foi a recusa em se reajustar os honorários contábeis, em função da entrega de um melhor serviço a ser prestado com a aplicação do pronunciamento CPC PME.

No caso da Empresa Contábil B foi possível perceber o aumento dos custos não somente no período de implantação do CPC PME em seus clientes, mas também após esta implantação. Os contadores responsáveis investiram em outro perfil de colaboradores, o que demanda uma disponibilização de recursos maiores, porém garante melhor prestação dos serviços da contabilidade com qualidade e com maior quantidade de profissionais capacitados. A Empresa Contábil B viu, a partir da necessidade, neste processo de implantação uma forma de estratégia de negócios, o que provavelmente trouxe e trará outros benefícios ao longo do tempo.

Ao contrário da empresa contábil B, com essas condições impostas pelo governo e mercado às empresas contábeis, foi possível verificar que não foi um processo fácil e de baixo custo, mesmo para as empresas de contabilidade que não fizeram um investimento tão alto, tiveram custos adicionais. No estudo de Santos (2012) foi observado que, em um caso específico, o contador proprietário até cogitou vender sua carteira de clientes, por não ter condições de mantê-lo, em função deste cenário atual.

O estudo de Rower, Bordignon e Kruger (2012) evidenciou que os maiores impactos causados pela adoção do CPC PME dizem respeito ao custo dos serviços prestados e à qualificação profissional.

Neste contexto, é possível dizer que a estrutura das empresas contábeis influencia direta ou indiretamente no processo de adoção do pronunciamento. Alguns aspectos são: a influência ou pressões por oneração de atividades e obrigações fiscais a serem cumpridas ou pela necessidade do aumento de processos internos e geração de novas informações; a aplicação da subjetividade para julgamento do contador referente a interpretação dos atos e fatos contábeis e, a aplicação da essência econômica sobre a forma jurídica para melhor entendimento e registro das operações praticadas pelas empresas.

O estudo de Santos (2012) observou também que as empresas contábeis menores, tendem a ter maiores problemas com este cenário, pois cogita-se até mesmo a venda da carteira de clientes em alguns casos, tendo em vista as inúmeras dificuldades encontradas para manutenção de todo ambiente. Isso significa que num ambiente empresarial com menor favorecimento de recursos, inclusive recursos de informação, pode significar maior dependência de recursos financeiros externos, o que demandaria busca de recursos por meio de bancos e outras fontes.

“Comentários não, tem um ou outro que pergunta: agora vem com duas colunas e valores? Mas também não tem um impacto tão grande assim para eles”, (Empresa Contábil A).

“Não, não utilizam, eles usam controles internos. Tem alguns clientes que sim, principalmente aqueles que têm uma obrigação legal, então eles tem alguns relatórios de contas a receber a pagar, um melhor controle de estoque, isso eles tem, mas utilizar a contabilidade são apenas alguns, situação quase rara”, (Empresa Contábil A).

“Eu acredito que melhorou um pouco a visão internacional das nossas PMEs, porque eles vieram justamente para pegar tudo o que não foi modificado se não me engano é a 11.641, mas tudo o que ela mudou, acabou simplificando um pouco para as pequenas e médias empresas. Mas houve o cuidado de que não simplificar ao máximo para que perante aos órgãos internacionais ou possíveis clientes internacionais, isso fosse prejudicada a imagem, ou seja, que existem duas contabilidades no Brasil, uma que é simplesinha e outra para as grandes empresas, eu achei que houve essa preocupação, de que se implantasse de uma forma mais homogênea”, (Empresa Contábil A).

“Eu acho que as duas coisas (utilizam os relatórios da contabilidade e possuem controles internos), não são coisas excludentes, tem clientes que utilizam a contabilidade sim, mas tem cliente que possui uma DRG, por achar que algumas contas devem estar em outros lugares na demonstração, então enfim, ele tem a forma de tratamento gerencial dele, então eu acho que nesse processo de uma certa forma nós acabamos participando de algumas reuniões e a gente acaba auxiliando discutindo, a minha parte é fazer a parte contábil e neste caso específico auxiliar na parte gerencial dele, então eu tenho cliente que, a maioria desses utilizam a contabilidade, não tem nada da parte gerencial, utilizam a contabilidade mesmo, mas tem outros que tem também outros relatórios para fins gerenciais, mas não acredito que essa utilização tenha relação exclusiva com as alterações do CPC para PME, até porque os clientes que já utilizavam a contabilidade são os mesmos que ainda utilizam”, (Empresa Contábil B).

“[...] às vezes você discute com um cliente sobre um relatório sobre uma demonstração, hoje eu estava discutindo a respeito do resultado da empresa, mas ele não vincula isso com alguma alteração que teve, às vezes você até comenta, olha mudou isso mudou aquilo, era desse jeito, desta forma, mas para ele, ele continua achando que a contabilidade é aquela contabilidade mesmo e não acho que teve alguma percepção dessa maneira”, (Empresa Contábil B).

“Acho que visão internacional, eu não vejo assim não, eu vejo que melhora a qualidade da contabilidade e eu vejo que cada vez mais eu tenho cada vez mais clientes que buscam a contabilidade e não só a parte fiscal e pessoal”, (Empresa Contábil B).

“Como dito anteriormente, 99% deles desconhece essa aplicação do CPC PME [...] somente uma minoria utiliza as demonstrações”, (Empresa Contábil C).

“No meu entender, nossas PMEs, são na maioria das vezes, empresas familiares. Não vejo melhora na visão internacional”, (Empresa Contábil C).

Além de todas estas situações ocorridas em função da adoção do CPC PME por parte das empresas contábeis, os contadores verificaram que não houve a percepção destas alterações por parte dos clientes, não houve um aumento da utilização da contabilidade e também não houve um aumento relevante a visão internacional das PMEs no Brasil.

4.3.8 Categoria 8 – Aspectos Positivos/Oportunidades

Apesar do surgimento de vários aspectos negativos com relação à implantação do CPC para as pequenas e médias empresas clientes das empresas contábeis, observaram-se também aspectos positivos que podem ser vistos como oportunidades de negócios, como é o caso da melhoria da contabilidade, da forma como facilitou a explicação das demonstrações e como a prestação dos serviços de contabilidade pode ser melhorada.

“Eu acho que as demonstrações começaram a ficar um pouco mais claras, estão um pouco mais tranquilas”, (Empresa Contábil A).

“[...] hoje acho que há uma maior valorização da contabilidade sim, sem dúvida, é perceptível”, (Empresa Contábil B).

“Sim, com certeza tivemos muitos impactos positivos com esta adoção [...] vejo que melhora a qualidade da contabilidade e eu vejo que cada vez mais eu tenho cada vez mais clientes que buscam a contabilidade”, (Empresa Contábil B).

“Sim, fica mais simples o entendimento por parte do cliente”, (Empresa Contábil C).

“Na questão de apresentação de demonstrações aos clientes, sim, houve sim melhorias, até mesmo dos nossos serviços”, (Empresa Contábil C).

O fator institucional denominado impactos positivos do processo de sedimentação, é caracterizado pela percepção da melhoria da qualidade das demonstrações financeiras elaboradas em consonância com o CPC PME, ou seja, os resultados econômicos, com a introdução do CPC PME, refletem com melhor propriedade o desempenho da empresa. Logo, estão caracterizados os impactos positivos inerentes à adoção das novas práticas contábeis.

4.3.9 Institucionalização do CPC PME nas empresas de contabilidade

A análise dos resultados neste tópico contará com as três etapas principais do processo de institucionalização de acordo com as autoras Tolbert e Zucker (1999): a primeira etapa trata dos fatores relacionados à fase de habitualização das normas do CPC PME nas empresas contábeis, ou seja, aos fatores que conduziram as empresas contábeis em estudo a adotar as novas normas do CPC em seus clientes de pequeno e médio porte. A segunda etapa envolve fatores que conduzem à objetificação desta institucionalização. Por fim, a terceira etapa analisará os fatores determinantes para a sedimentação da institucionalização.

A Figura 11 representa detalhadamente os fatores ocorridos em cada etapa do processo de institucionalização, conforme foram mencionados no decorrer da análise de conteúdo.

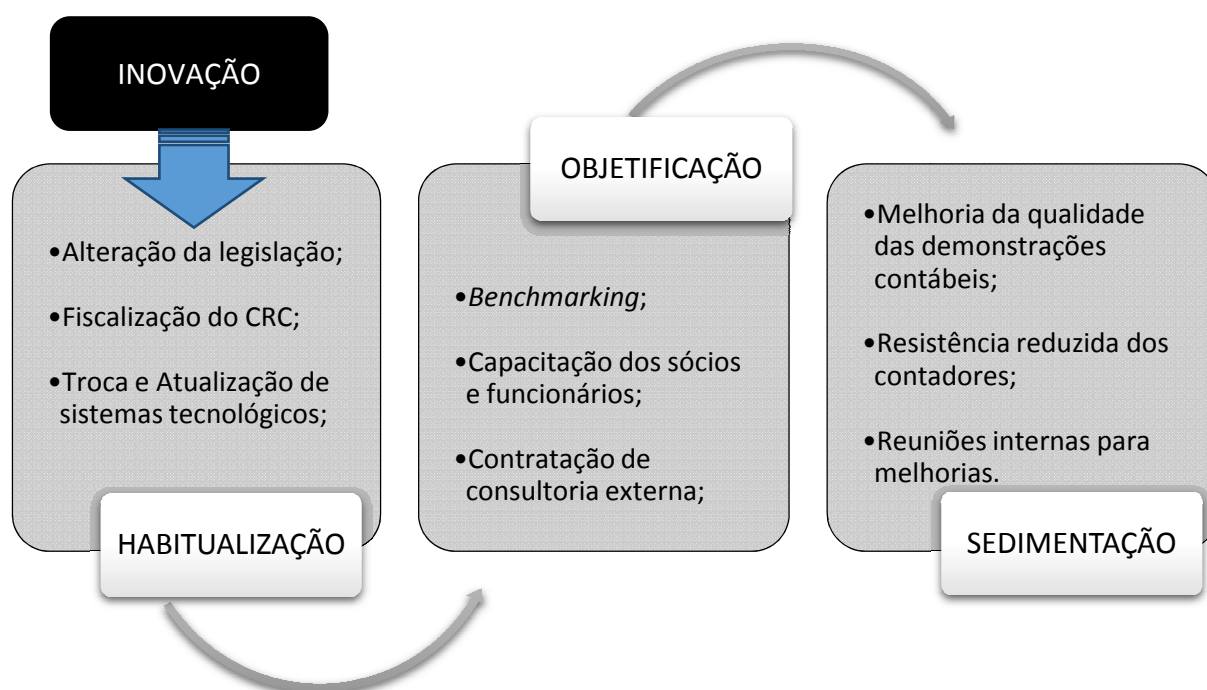


Figura 11 – Fatores determinantes no processo de institucionalização do CPC PME

Fonte: Dados da Pesquisa

O processo de institucionalização demonstrado na Figura 11 retrata os aspectos ocorridos nas três empresas contábeis entrevistadas neste estudo. Por forças regulatórias, em 2009 foi criado o CPC para as Pequenas e Médias empresas, e esta alteração na legislação e com o apoio dos Conselhos Regionais

para fiscalização, a adoção do CPC PME iniciou o processo de inovação da institucionalização das normas. Outro fator que representou este processo foram as mudanças tecnológicas, visto que as empresas contábeis que não trocaram de sistema, obtiveram as atualizações necessárias para adequação.

Dentro da visão do processo de institucionalização, em sua etapa de pré-institucionalização, pode-se resumir os fatores determinantes da mudança organizacional ou do processo de inovação da seguinte maneira: 1) mudança na legislação referente à adoção do CPC PME, 2) Fiscalização da obrigatoriedade por meio do Conselho Regional de Contabilidade e 3) Troca/Atualização dos sistemas tecnológicos e contratação de novos profissionais em alguns casos. Os dois primeiros fatores estão claramente relacionados ao fator “legislação” e o terceiro fator é entendido como uma ‘mudança tecnológica’. Diante dessas inovações, foi possível iniciar a análise do processo de habitualização da normatização nas empresas de contabilidade.

A segunda fase é representada pelos fatores de monitoramento organizacional e de teorização, de modo que foi possível perceber a realização de *benchmarking* das empresas em questão com outras empresas de contabilidade e também com entidades especializadas. Os entrevistados comentaram sentir a necessidade de troca de experiências para eliminação de dúvidas rotineiras com a nova adoção.

Houve a realização de cursos e palestras para capacitação dos sócios e funcionários, visto que todos precisavam estar cientes das alterações promovidas por este pronunciamento para implantação das normas em seus clientes de pequeno e médio porte. A realização destes cursos e palestras, conforme os entrevistados foram realizados nas entidades sindicais que representam a categoria e também pelo Conselho Regional de Contabilidade.

Houve também a contratação de uma empresa de consultoria externa, por uma das empresas contábeis, para auxílio aos processos, o que representa uma forma de monitoramento organizacional, conforme explicado por Tolbert e Zucker (1999).

Foi possível observar também, o processo de objetificação nas três empresas contábeis entrevistadas, de modo que, após a adoção do CPC PME, foi constatada a melhoria na qualidade das demonstrações contábeis apresentadas, além da formação de reuniões internas para discussão dos procedimentos a serem

melhorados e também a percepção de redução das resistências de grupo. As resistências ocorreram no processo de implantação das normas em seus clientes, e com a realização desta prática nos anos seguintes, o processo se tornou mais tranquilo.

Vale ressaltar que a Empresa Contábil C não realiza reuniões internas e não faz nenhum procedimento de melhoria destes processos, conforme entrevista, porém os outros processos de institucionalização foram percebidos.

No Quadro 19 (Apêndice F) pode-se verificar as ações de institucionalização que ocorreram em cada mudança apontada pelo CPC PME, ou seja, o que as empresas contábeis fizeram para se adaptarem à nova legislação das Pequenas e Médias Empresas.

Conforme o Quadro 19 (Apêndice F) e com base nas entrevistas dos contadores, pode-se dizer que há o desconhecimento de alguns pontos das normas do CPC PME. Com isso, não pode haver uma institucionalização plena daquilo que não se possui total conhecimento. Somente a realização de treinamento e capacitação não determina total institucionalização, apenas o início de um processo. No entanto, os contadores afirmam que, na necessidade de utilização, fazem reuniões internas e *benchmarking* para eliminar quaisquer dúvidas práticas das normas.

Desse modo, entende-se que a adoção do CPC PME ainda está em fase de institucionalização, principalmente no processo de objetificação. As etapas do processo mostra que a institucionalização não é plena devido ao desconhecimento da norma. Diante deste contexto, a adoção do CPC PME por parte das empresas contábeis aos seus clientes de pequeno e médio porte pôde ser parcialmente sedimentada, havendo expectativas no sentido de que haja uma continuidade histórica em sua utilização e conseqüente exteriorização até que novos fatores justifiquem sua substituição.

Pode-se entender que este processo está se tornando possível em função de haver uma participação relativa superior de fatores motivadores do que de fatores inibidores em todo o processo de institucionalização. Ademais, considerando-se os principais fatores que conduzem as mudanças organizacionais no ambiente brasileiro, percebe-se uma aderência no sentido de que a mudança, por um lado, tem influência de pressões econômicas, basicamente, maximização no uso dos

recursos escassos, por outro lado, a mudança envolve a adoção de uma norma cuja aceitação, no âmbito teórico e prático, é bastante difundida.

4.4 UTILIZAÇÃO DO CPC PME PELOS EMPRESÁRIOS

Em relação à utilização do CPC PME em empresas de pequeno e médio porte, as categorias foram separadas em duas subcategorias: Ciclo de utilização da informação (ABREU, 2005; JACOME, 2011), e Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis elaboradas pela resolução do CFC 1.121 de 2008.

O Ciclo de utilização da informação pode ser representado por: informação, interpretação, relacionamento, conhecimento, decisão e ação. As características qualitativas das Demonstrações Contábeis foram enquadradas na categoria de informação do ciclo de utilização, são elas: compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, comparabilidade e tempestividade.

A análise das entrevistas das empresas de pequeno e médio porte conduziu este estudo para a unificação destes itens em três categorias: informações, relacionamento e conhecimento. A categoria de informações abrange todas as características qualitativas das Demonstrações Contábeis citadas acima, além de incluir a interpretação das informações.

O item decisão também foi abordado na categoria de informações, visto que se trata da utilização das demonstrações enviadas pelas empresas contábeis para tomada de decisão. O item ação não foi incluso nas categorias, pois na análise das entrevistas ficou evidente o desconhecimento do CPC por parte dos empresários.

4.4.1 Categoria 1 – Informações

As informações repassadas às empresas contábeis por seus clientes são de extrema importância, pois são a partir delas que o contador irá contabilizar, analisar e gerar informações de qualidade para tomadas de decisões. Nesta categoria, os empresários entrevistados foram questionados sobre o envio de documentos para a contabilidade, tanto em relação ao tempo de envio quanto aos documentos a serem enviados.

“Sim, nós sempre enviamos os documentos, porém alguns eu envio sem necessidade e outros, penso que não teria que enviar, mas precisava, então

envio com um pouco de atraso, mas a maioria dos documentos vai para a contabilidade até o final do mês seguinte”, (Cliente A).

“Nós enviamos todos os documentos relacionados à empresa para a contabilidade, enviamos uma parte no meio do mês e a outra parte no início do mês que vem, para não atrasar muito os lançamentos que a contabilidade deve fazer, mas como já comentei, estamos fazendo algumas alterações para o nosso sistema ser ligado com o sistema do escritório, e assim, tudo o que for pago, gerado no dia, já vai aparecer lá para eles também, diariamente, acredito que logo conseguiremos fazer desta forma, (Cliente B).
“Sim, envio sim, não envio bem logo no início do mês quando eles vêm buscar, porque final e começo de mês é bem corrido e não dá tempo para separar tudo, mas assim que arrumamos eu peço para levar no escritório ou eles passam para pegar, (Cliente C).

O Cliente C, quando questionado sobre a comunicação ao contador em relação à compra e venda de algum bem:

“Sim, quando tem, eu envio as notas fiscais junto com os documentos”, (Cliente C).

Constatou-se que, analisando paralelamente as entrevistas dos contadores, existem dificuldades desde a ocultação de informações por parte dos clientes como um extrato bancário, ou aquisição de bens, até o não faturamento adequado das receitas mensais, de modo que, independente do tamanho da empresa contábil, a qualidade dos serviços fica comprometida em função da falta de importância dada pelo próprio cliente à contabilidade.

Quando questionados sobre a representatividade das demonstrações contábeis, sendo livres de erros e vieses e se representam aquilo que se propõe a representar:

“Sim, com pequenas distorções”, (Cliente A).

“Eu diria que sim, são confiáveis por parte do contador, mas não são 100% reais”, (Cliente C).

Porém existe situação diferente em outro cliente, como é o caso do Cliente B:

“[...] 100% graças a Deus nós conseguimos mexer nisso”, (Cliente B).

Quando perguntado aos clientes sobre a importância da contabilidade e da utilização das demonstrações para fins gerenciais, foi constatado que alguns clientes utilizam sim a contabilidade para tomada de decisões, porém não todos, visto que

alguns encontram dificuldades para entender as informações, além de não ter um profissional capacitado na empresa para análise das demonstrações.

“A demonstração que a empresa mais utiliza para a tomada de decisões é a do resultado do exercício [...] principalmente no que se refere a custo, despesa e lucratividade”, (Cliente A).

“Nem todas as informações nós entendemos. Hoje consigo visualizar com maior clareza por conta dos anos como comerciante, mas quando necessário o contador explica os termos técnicos e nos auxiliam na interpretação”, (Cliente A).

“Não possuímos nenhum funcionário para esta função, somente eu e meu sócio (marido) fazemos as análises”, (Cliente A).

“Sim, com certeza, tem a demonstração de resultados, a gente pede tanto a contábil quando a gerencial, balanço patrimonial, acabei de ligar no escritório para pedir para eles fazerem os indicadores, então a gente utiliza esses indicadores da contabilidade, todos os indicadores contábeis para tomar decisão e tentar seguir o rumo mais correto”, (Cliente B).

“Sim, depois de filtrada a informação fica fácil, porque se a gente for analisar dado a dado, primeiro que não vai dar tempo de fazer isso e agora o escritório esta fazendo uma integração para ficar um pouco mais rápida. Mais rápida essa conversação dos dados, então o nosso sistema vai conversar com o sistema deles, está em processo ainda, mas na hora que ficar, der tudo certo, ou seja, até plano contábil, o que a gente utiliza aqui tem que usar o mesmo para a contabilidade então facilita muita coisa, a gente fala a mesma língua”, (Cliente B).

“As informações que constam nas demonstrações são relevantes sim”, (Cliente B).

“Eu acho que sou um dos clientes mais chatos para essa questão, eu pergunto tudo o que não entendo, é direto, na verdade assim, não só na hora que chega o balanço, durante o mês mesmo a gente fala, ah acho que não é bem assim, a questão tributária mesmo estamos sempre em cima disso e o escritório ajuda muito a gente nessa parte, porque hoje o mais caro na verdade são os tributos, na verdade a legislação é muito confusa, interpretação da legislação que é difícil, está tudo escrito, mas e para entender tudo isso, e para a gente que distribui para o Brasil todo, então você tem uma legislação em cada estado, tem que estudar todos os estados”, (Cliente B).

“Nós sentamos, eu e o sócio, pegamos o demonstrativo e balanço e linha a linha, não temos nenhum funcionário para isso, nós dois mesmo que fazemos”, (Cliente B).

“Sim utilizamos para tomada de decisão. Temos outro relatório, análise de vendas, diariamente controlados, recebimentos, despesas, tudo é feito aqui dentro. As partes gerenciais no caso”, (Cliente B).

“Sim o contador apresenta, são as demonstrações em geral [...] o que eu não entendo eu pergunto, mas quase não as utilizo”, (Cliente C).

“São relevantes, mas não influenciam diretamente, pois temos que tomar decisões todos os dias e não temos informações de contabilidade todos os dias”, (Cliente C).

“Algumas coisas eu questiono sim, como saldos de caixa, pois muitas vezes são diferentes do que eu tenho e também com relação ao lucro [...] eu faço isso e tenho um funcionário que me ajuda nessa parte, mais financeira e administrativa”, (Cliente C).

“Tenho alguns relatórios que nós mesmos fazemos aqui, como controle de emissão de notas fiscais, contas a pagar. Mas acho importante os relatórios que o contador me entrega”, (Cliente C).

Por estas empresas serem de pequeno e médio porte, geralmente não têm estrutura para desenvolver uma política de governança corporativa com o consequente aprimoramento de controles internos. Pequenas empresas trabalham com pessoas multifuncionais e pouco espaço hierárquico para executar uma política de supervisão e controle e o desenvolvimento de manuais de procedimentos e práticas de controles internos. O novo padrão de contabilidade exige uma maior interação entre a administração e a contabilidade nas tomadas de decisões estratégicas. Porém, nas empresas de pequeno porte, geralmente é o proprietário que toma todas as decisões, como foi possível observar nas entrevistas acima.

“Eu acredito que se tivéssemos as informações ao menos a cada trimestre seria mais interessante para corrigir, ajustar e saber quais ações tomar caso sejam necessárias”, (Cliente A).

“Sim, dentro do prazo, mas vai agilizar um pouco mais, porque, hoje nós temos o controle aqui e é repassado tudo para eles, ai eles lançam tudo novamente então é oneroso, a gente sabe, e como são várias operações demora muito, a gente tem ciência disso. Mas estamos fazendo integração dos sistemas e os acontecimentos serão lançados diariamente, então esse procedimento irá agilizar a entrega das informações”, (Cliente B).

“Recebemos todo ano, sempre no início do ano”, (Cliente C).

Alguns clientes sugeriram também que as demonstrações fossem entregues em prazos menores, pois facilitaria o processo de utilização para tomada de decisões, pois como a Cliente C comentou na entrevista acima, eles precisam tomar decisões todos os dias, e ela não recebe informações da contabilidade todos os dias.

4.4.2 Categoria 2 – Relacionamento

De acordo com Castro (2010), o contador necessita de um conhecimento mais profundo e abrangente de toda a operação da empresa, ampliando o conhecimento estratégico das tecnologias da informação e o relacionamento com as demais áreas da empresa, em especial, a financeira e a relação com investidores.

Seguem as respostas dos clientes entrevistados quando questionados de seu relacionamento com os contadores.

“Ótimo relacionamento”, (Cliente A).

“Contato direto, todo dia, duas ou três ligações para o escritório até para alinhar os dados e eles saberem o que a gente ta fazendo e o que tem que fazer o que precisa fazer”, (Cliente B).

“Sim, sempre conversamos [...] toda semana. Não todo dia, mas pelo menos umas duas vezes por semana”, (Cliente C).

Para tanto, o relacionamento do contador com o empresário não pode ser somente superficial, o contador precisa saber tudo o que acontece na empresa, pois aferirá a qualidade da sua contabilidade.

4.4.3 Categoria 3 – Conhecimento

Com todas as alterações ocorridas na legislação em função da adoção do CPC PME por parte das empresas de contabilidade, os contadores, conforme mencionado, verificaram que não houve a percepção destas alterações por parte dos clientes e não houve a utilização maior da contabilidade devido esta adoção específica, porém, mesmo sem ter conhecimento das alterações das normas, alguns clientes as utilizam:

“Foi percebido que nos últimos anos, alguns itens das demonstrações estão aparecendo com os dois últimos anos, isso facilita em uma análise primária dos valores informados”, (Cliente A).

“Não, na verdade assim, é ativo, beleza para a gente, não importa muito as classificações”, (Cliente B).

“Então, as normas contábeis eu não acompanho muito, fico em cima de tributação para ver se consigo diminuir custo as coisas que empresários fazem, agora é de interesse nosso também sabe, mas eu vou até dar uma pesquisada para ver o que alterou, mas alterou alguma coisa muito relevante assim? Ah legal, isso eu não estava sabendo ... então na verdade a partir do momento que você quer abrir capital já está pronto, para fazer isso, mas não é interesse nosso abrir capital então a gente não se preocupa muito para ter tudo baseado na norma internacional, porque dai teria que ter, reunião de pauta, tudo certinho nós fazemos, mas não do jeito que as SAs fazem, promovem um presidente, não tem isso aqui não, e outra, a empresa é familiar, então a gente, como a maioria das empresas pequenas e médias no Brasil são familiares, deve ter algum dado que demonstra isso mas, a maioria é familiar, então não tem interesse de passar isso e abrir para investidores [...] depende do interesse, vamos supor que Deus abençoar que a gente começa a faturar milhões, vai ter gente querendo entrar, a idéia é que já

esteja pronto, se a gente tivesse que se adaptar ainda às normas e tal ai demoraria muito tempo.... mas é bom saber que já temos essas normas”, (Cliente B).

“Sim, fazemos o comparativo por três anos, para ver o que aconteceu e tal”, (Cliente B).

“Especificamente alteração nas normas não, mas estamos em contato direto com a contabilidade”, (Cliente C).

“Não, apenas teve um ano que começou a fazer a comparação com o ano anterior, mas não sei dizer de cabeça o ano que foi”, (Cliente C).

Desta forma, é possível perceber que alguns clientes utilizam parcialmente as demonstrações contábeis, independente do padrão contábil utilizado, como é o caso do Cliente A e do Cliente B. Por conseguinte, fica evidente a falta de conhecimento sobre o CPC PME e suas alterações por parte dos empresários.

Pode-se dizer que os clientes perceberam algumas modificações nas demonstrações, como a comparação com o exercício anterior, mas para eles, não faz diferença usar ou não as demonstrações contábeis nas normas do CPC PME.

Vale observar que o motivo de alguns empresários não utilizar as demonstrações para tomadas de decisões, é que elas não representam 100% de informações reais, no entanto, este motivo não tem qualquer relação com a adoção do CPC PME.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi realizado com o objetivo de analisar o processo de institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis e sua utilização pelas empresas de pequeno e médio porte na cidade de Londrina/PR. Para tanto, foi realizado um estudo de três casos, com a utilização do método qualitativo, utilizando como procedimento para a coleta de dados entrevista com três contadores de empresas contábeis e três empresários de pequena e média empresa, sendo um cliente de cada empresa de contabilidade.

Tendo em vista a utilização da análise de conteúdo para tratamento dos dados, foi possível identificar oito categorias de fatores indicativos, criadas a partir da transcrição das entrevistas dos contadores na íntegra e três categorias em relação às entrevistas com os empresários. Após, foi realizada a elaboração de unidades de registro, visando facilitar o processo de análise dos dados, bem como os desdobramentos e explicações destes.

As categorias formadas referente às entrevistas dos contadores foram: 1) preparo dos profissionais da área contábil; 2) mudanças após a adoção do CPC para PME; 3) dificuldades da adoção do CPC para PME; 4) ambiente externo; 5) ambiente interno; 6) legislação; 7) aspectos negativos/ameaças e; 8) aspectos positivos/oportunidades. As categorias em relação às entrevistas dos empresários forma: 1) informações; 2) relacionamento e 3) conhecimento.

O primeiro objetivo específico deste estudo está totalmente relacionado com a primeira categoria definida: descrever o nível de conhecimento sobre o CPC PME por parte dos contadores das empresas prestadoras de serviços contábeis. Após a análise das entrevistas, foi observado que todos os contadores participaram de cursos promovidos pelos sindicatos da categoria e também pelo conselho regional de contabilidade. Todavia, apenas um contador afirmou ter contratado uma consultoria externa para auxílio à implantação da norma.

Os contadores, quando questionados sobre o ano e algumas normas para adoção do CPC PME, as respostas não foram unânimes. Alguns contadores indicaram o período correto, outros tiveram dificuldades para definir as empresas que são obrigadas a seguir as novas práticas. Deste modo, é possível perceber que nenhum contador tem o conhecimento amplo de todo o pronunciamento para as Pequenas e Médias Empresas.

Dois contadores responderam ser familiarizados com as determinações, o que em nível de escala, onde 1 o contador desconhece totalmente o assunto e 5 conhece totalmente, pode-se dizer que eles se enquadram no nível 4 da escala. Já um contador entrevistado relatou dominar alguns poucos aspectos do pronunciamento, o que nos leva a entender que está incluso no item 3 da escala.

Alguns fatores que podem explicar este desconhecimento integral da norma e fator inibidor para adoção das novas práticas contábeis são a sobrecarga de trabalho com que os contadores das empresas prestadoras de serviços contábeis se confrontam e os prazos relativamente curto para o cumprimento das obrigações.

Em relação à segunda categoria – mudanças após a adoção do CPC PME – foi possível constatar várias mudanças para a correta implantação do CPC PME nas empresas contábeis e também mudanças nas rotinas de seus clientes de pequeno e médio porte. Esta categoria abrangeu principalmente as mudanças tecnológicas, ou seja, a necessidade de substituição ou atualização dos sistemas utilizados para a contabilidade.

As dificuldades de adoção do pronunciamento estão enquadradas na terceira categoria, em termos comparativos, verifica-se que independentemente do tamanho e estrutura das empresas contábeis, existe uma similaridade entre as principais dificuldades mencionadas, no que diz respeito à condição técnica, mão-de-obra disponível, prazo para adoção, dificuldades de interpretação e aplicação do pronunciamento, bem como conflito de interpretação para adoção do CPC PME x CPC *full*.

A quarta e a quinta categoria estão relacionadas aos ambientes externo e interno, como influência ao processo de implantação da norma, fatores externos como as alterações de sistemas tecnológicos. Fator interno como a realização de *benchmarking* com outras empresas contábeis e também criação de reuniões internas para melhorias ao longo do tempo.

A legislação em si é um fator motivador para adoção das normas pelas empresas contábeis, conforme sexta categoria deste estudo. O caso de ocorrer punição pelo conselho regional fiscalizador, mesmo que não tenha aumentado o número de fiscalizações, faz com que o empresário contábil adote as novas normas.

A partir deste novo cenário, com as alterações nas normas, as empresas contábeis ficaram expostas a condições de mercado desfavoráveis, uma vez que houve aumento na demanda de trabalho, bem como a necessidade de investimento,

por parte dos proprietários, sem que houvesse aumento nos honorários por conta do aumento da demanda de horas e capacitação técnica. Estes fatos representam alguns aspectos negativos com relação à implantação das normas e podem ser vistos até como aspectos de ameaças, conforme a sétima categoria.

Apesar do surgimento de vários aspectos negativos com relação à implantação do CPC para as pequenas e médias empresas clientes das empresas contábeis, observaram-se também aspectos positivos que podem ser vistos como oportunidades de negócios, como é o caso da melhoria da contabilidade, a forma como facilitou a explicação das demonstrações e como a prestação dos serviços de contabilidade pode ser melhorada, estas informações estão relacionadas à oitava categoria.

O segundo objetivo específico é analisar como ocorreu a institucionalização dos conceitos/ações definidos pelo CPC PME pelos contadores nas empresas de seus clientes. Para isso, foi utilizado o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999), para definição dos processos de institucionalização do pronunciamento.

Nos casos analisados, os resultados permitiram constatar que os principais fatores identificados no processo de institucionalização do CPC PME foram: 1) alteração da legislação; 2) fiscalização do CRC; 3) troca e atualização de sistemas tecnológicos; 4) *benchmarking*; 5) capacitação dos sócios e funcionários; 6) contratação de consultoria externa; 7) melhoria da qualidade das demonstrações contábeis; 8) resistência reduzida dos contadores e; 9) reuniões internas para melhorias. Cada um destes fatores foi relacionado com um determinado fator institucional e com uma determinada etapa do processo de institucionalização.

Após análise dos resultados, entende-se que o CPC PME, quanto às empresas contábeis, atingiu o último processo de institucionalização: a sedimentação, conforme modelo de Tolbert e Zucker (1999), as empresas de contabilidade obtiveram o retorno desse processo com a melhoria na qualidade das demonstrações apresentadas.

Desta forma, pode-se afirmar que o processo de institucionalização está bastante avançado em seus operacionais, particularmente os adotados pelas empresas contábeis. Porém, os contadores não tem conhecimento total das normas, de modo que não pode ocorrer uma institucionalização plena do CPC PME. Desse modo, entende-se que a adoção do CPC PME ainda está em fase de institucionalização, principalmente no processo de objetificação.

Adicionalmente, constatou-se que os principais fatores que conduzem as mudanças organizacionais no ambiente brasileiro – influência de pressões econômicas, adoção obrigatória das normas e fiscalização por órgãos reguladores – também estiveram presentes como fatores motivadores do processo de mudança organizacional relatado.

Pode-se afirmar que o processo de mudança organizacional foi bem-sucedido por haver, relativamente, mais fatores motivadores da mudança do que fatores inibidores, embora não se tenha ponderado a influência relativa a cada um desses fatores nos resultados.

O terceiro objetivo específico é analisar como as pequenas e médias empresas percebem o cumprimento e utilidade do CPC PME. Com os resultados das entrevistas dos contadores e dos próprios empresários constata-se que eles não perceberem o cumprimento das alterações do pronunciamento nas demonstrações, apenas relataram notar algumas pequenas diferenças com as demonstrações entregues anteriormente, como é o caso da coluna de comparação com o ano anterior, mas afirmaram que outras alterações não têm grande relevância para suas tomadas de decisões. Vale ressaltar que os empresários entrevistados afirmaram utilizar parcialmente as demonstrações entregues por seu contador para fins de decisões gerenciais.

Assim, os empresários não veem como prioritária a necessidade de se adequar às novas normas, uma vez que o usuário interno é quem mais utiliza a informação contábil, e não o externo, estando os usuários internos muito mais interessados em informações sobre fluxos de caixa, lucros e redução dos custos, do que propriamente no conjunto completo de demonstrações financeiras que estão obrigados a apresentar.

Outro componente que desencoraja a maioria das PMEs a adotar o padrão CPC PME é o fato de que não há punição às empresas que não o adotam. O CFC tem somente o poder de exigir que os contadores sigam o padrão contábil em vigor sob pena de punição em uma eventual fiscalização. Todavia, o aspecto mais interessante da adoção da norma, seria em relação à utilização por parte das empresas de pequeno e médio porte, na medida em que, a norma pode estar totalmente institucionalizada nas empresas de contabilidade, sem ter nenhuma aplicação para os empresários, o que torna um procedimento inútil, portanto, não institucionalizado.

Tendo em vista a continuidade e o aprofundamento deste estudo, novas investigações podem ser exploradas em futuras pesquisas aumentando a quantidade de empresas contábeis. Avaliar a utilização do conjunto de pronunciamentos do CPC *full* em detrimento ao CPC PME, bem como avaliar o grau de correlação e as principais diferenças entre os pronunciamentos, e o nível de entendimento dos contadores de empresas contábeis na aplicação dos pronunciamentos, conforme necessidade constatada na presente pesquisa, uma vez que existe um desconhecimento por parte dos contadores das empresas contábeis, tanto do CPC PME, quanto do CPC *full*. Como fator preponderante, constatou-se que esta questão pode inclusive inviabilizar novos negócios ou negócios já existentes, em função do não conhecimento das normas, bem como de suas principais diferenças.

Novos estudos sobre a forma de aprendizagem das normas internacionais de contabilidade podem revelar a necessidade da reformulação da grade dos cursos superiores em ciências contábeis, bem como a necessidade de mudança de profissionais já graduados e atualmente desatualizados que atuam no mercado aplicando regras e conceitos já ultrapassados.

O presente estudo evidenciou ainda a necessidade de suscitar na classe empresarial, de um modo geral, a necessidade do conhecimento do CPC PME, cuja ênfase no mesmo ainda é pequena e o seu desconhecimento limita o próprio empresário de um potencial crescimento interno. Novos controles internos, bem como a geração de informações relevantes, podem ajudar a nortear as operações das empresas diariamente, corroborando para o atendimento às questões de maior transparência das informações contábeis, bem como para um maior valor e confiabilidade das informações geradas.

Os resultados obtidos podem contribuir para o processo de pesquisa sobre a adoção do pronunciamento CPC PME pelas empresas contábeis, considerando a grande escassez de estudos relacionados dessa natureza na literatura nacional. Este trabalho apresenta como principal limitação, a quantidade de empresas entrevistadas, que foi realizada por conveniência, onde seus resultados são válidos para o grupo compreendido analisado, não permitindo a inferência dos resultados para outras pesquisas e nem a generalização dos resultados.

Assim, com base nos resultados apresentados, evidencia-se neste contexto que pesquisas futuras podem complementar os resultados apresentados, uma vez

que estudos dessa natureza não foram observados em literatura nacional, representando, desta forma, novas oportunidades para realização de futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, G. A.; Systems of discourse: structures and semiotics in the social sciences. **Sociology of Religion**, v. 48, p. 190-192, 1987.

ALBU, C. N.; ALBU, N.; FEKETE, S. The context of the possible IFRS for SMEs implementation in Romania: an exploratory study. **Accounting and Management Information Systems**, v. 9, n 1, p. 45-71, 2010.

ALIGLERI, L., SOUZA, R. B. A contribuição da Teoria Institucional para a compreensão do modelo de gestão socialmente responsável adotado pelas empresas contemporâneas. **Revista Gestão e Tecnologia**, v. 10, n. 2 (2010).

ALMEIDA, N. S.; GOMES, G. S.; LEMES, S. Percepções dos docentes dos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil sobre a adoção das IFRS. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo, 2011.

ALMEIDA, F. S.; FAVARIN, A. M. Sistemas de Informações Gerenciais – o ambiente empresarial e o perfil do profissional de contabilidade. In: **CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**, 7. , 2007, São Paulo, *Anais...* São Paulo: USP, 2007.

ALTMAN, E.I.; SABATO, Gabriele. **Modeling Credit Risk for SMEs: Evidence from the US Market.** 2005. Disponível em: <<http://people.stern.nyu.edu/ealtman/ModelingCreditRiskforSMEs%20.pdf>>. Acessado em: 01 set. 2014.

ALVES, E. R. M. **A implantação dos IFRS nas PMES do Brasil.** Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis), Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande – PB, 2011.

BARBOSA NETO, J. E.; COLAUTO, R. D. Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2 sem. 2010.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 2004.

BELLI, P. The comparative advantage of government: a Review, **Policy Research Working Papers** n. 1834, The World Bank, Washington, 1997.

BENJO, R., **Fundamentos de Economia da Regulação**, 1. Ed. Thex Editora, Rio de Janeiro, 1999.

BERTÃO, N. IFRS bate à porta das pequenas e médias empresas. **Ibef News**, Porto Alegre, v. 144, p. 34-42, jun. 2010. Disponível em: <<http://www.ibef.com.br/ibefnews/pdfs/144/materiadecapa.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2014.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2. Ed. São Paulo: Atla, 2000, 104 p.

BEUREN, I. M., BARP, A. D., FILIPIN, R. Barreiras e Possibilidades de aplicação da Contabilidade Gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. **Contexto**, Porto Alegre, v. 13, n. 24, p. 79-92, maio/ago. 2013.

BEUREN, I. M., FACHINI, G. J., NASCIMENTO, S. Evidências de Isomorfismo nas Funções da controladoria das Empresas familiares Têxteis de Santa Catarina. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 35-62, jan-jun, 2010.

BERG, S. TSCHIRHART, J. **Natural Monopoly Regulation: Principles and Practice**. Cambridge University Press, Cambridge, 1988.

BERGER, P. L, LUCKMANN, T. **A construção Social da Realidade**. 29 ed. Petropolis: Editora Vozes, 1964.

BRAGA, H. R., ALMEIDA, M. C. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007**, 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 02 set. 2014.

_____. Lei Complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 14 de dezembro de 2006.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**. Brasília, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 02 set. 2014.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 28 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 02 set. 2014.

BREEN, J.; SCIULLI, N.; CALVERT, C. The role of the external accountant in small firms. In: ANNUAL CONFERENCE OF SMALL ENTERPRISE ASSOCIATION OF AUSTRALIA AND NEW ZEALAND. Oct, 2003, Victoria. **Proceedings...** Victoria, Australia: University of Ballarat 2003. Disponível em: <www.cric.com.au/seanz>. Acesso em: 30 ago. 2014.

BRUSSOLO, F. **As diretrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis X o mercado de trabalho através das ofertas de emprego para a área contábil na grande São Paulo: uma análise crítica**, 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

BOFF, M. L. BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria em Empresas do Estado de Santa Catarina. **O&S**, v. 15, n. 46, julho/setempo, 2008.

BOHUSOVA, H. Adoption of IFRS for SMEs over the World. **The Business Review**, Cambridge, v. 18, n. 2, dez. 2011.

BOLT-LEE, C.; FOSTER, S. D. The Core Competence Framework: a new element in the accounting call for accounting education change in the United States. **Accounting Education**, Abingdon, v. 12, n.1, p. 33-47, mar. 2003

BUNEA, S.; SACARIN, M. Romanian professional accountants perception on the differential financial reporting for small and medium-sized enterprises. **Journal of Accounting and Management**, v. 11, n. 1, p. 27-43, 2012.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-plays between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n.5, p.566-596, 2000.

BURNS, J. SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, 2000, 11, 3-25 doi: IO.I006/mare. 1999.01 19.

BUTTON, K. Regulatory Reform. In: BUTTON, K., PITFIELD, D. (eds), **Transport Deregulation – An International Movement**, 1 ed., Macmillan, Londres, 1991.

CARDOSO, R. L. **Compentências do contador**: um estudo empírico. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), Universidade de São Paulo, 2006.

CARDOSO, J. L.; SOUZA, M. A. de; ALMEIDA, L. B. de. Perfil do Contador na atualidade: um estudo exploratório. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, v. 3, n. 3, p. 275-284, set./dez. 2006.

CARPENTER, V. L., FERROZ, E. H. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis for four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, v. 25, n.7-8, p. 565-596, 2001.

CARVALHO, C. A., ANDRADE, J., MARIZ, L. A. Mudança na Teoria Institucional. In: Encontro da ANPAD, 29., 2005, Brasília. *Anais...* Rio de Janeiro: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2005, p 1-10.

CARVALHO, A. M. R.; NAKAGAWA, M. Informações contábeis: um olhar fenomenológico. In: 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2004, Santos. **Resumos dos trabalhos apresentados**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2004, 160 p.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. **Organizações, Instituições e Poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1999.

CASTRO, A. D. C. de. **Contador deve continuar evoluindo para atender às demandas da profissão**. Notícias da Conferência Brasileira de Contabilidade e Auditoria Independente. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/noticias/destaque.asp?identificador=4156>>. Acesso em 17/jul 2014.

CERQUEIRA, J. F.; OLIVEIRA, W. P.; AZEVEDO, T. C. Socialização da informação contábil para os microempresários: um estudo das microempresas instaladas no Centro Histórico de Salvador. In: 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2004, Santos. **Resumos dos trabalhos apresentados**. Brasília: Conselho Federal de contabilidade, 2004. 160 p.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 out. 2005. Disponível em: <http://crcsp.org.br/porta1_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm>. Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. Contabilidade para pequenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 19.41. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF: CFC, 2010.

_____. Resolução CFC 1.418/12. Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para microempresa e empresas de pequeno porte. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF: CFC, 2012.

CHANTIRI, R. Les recherches anglo-saxonnes sur la régulation comptable. In: **Association Française de Comptabilité**, 1995. Montpellier. Actes du XVIème Congrès. Université de Montpellier, 1995, p. 469-486.

CHEN, F., HOPE, O. LI, Q., WANG. X. Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. **Accounting Review**, dez. 2010. Recuperado em 1º de julho de 2011 de <<http://ssrn.com/abstract=1722804>>.

CHÉR, R. **A Gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las**, 2 ed. São Paulo: Maltese, 1991.

CLEGG, S. T., HARDY, C. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COASE, R. H. The New Institutional Economics. **The American Economic Review**, [S.l.], v. 88, n.2, p. 72-74, may. 1998.

COELHO, C. U. F. **O ensino superior de contabilidade e o mercado de trabalho: uma análise no município do Rio de Janeiro**. 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2000.

CONFERENCE, June 2005, Washington. **Proceedings**...Washington: ICSB, 2005. Disponível em: <www.sbaer.uca.edu/research/icsb/2005/069.pdf>. Acesso em: 01 set. 2014.

COOPER, D., SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, D. F.; YOSHITAKE, M. O controle e a informação contábil nas pequenas empresas: um estudo em Formiga. In: 17º Congresso Brasileiro de contabilidade, 2004. Santos. **Resumos dos Trabalhos apresentados**. Brasília: Conselho Federal de contabilidade 2004. 160 p.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico PME: contabilidade para pequenas e médias empresas**. Brasília: CPC, 2009. Disponível

em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2014.

CRC-PR – CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. Disponível em:

<<http://www.crcpr.org.br/new/content/faleconosco/enderecoDelegacia.php?id=000>>.

Acesso em: 15/jul. 2014.

CHRISTIE, N., BROZOVSKY, J., HICKS, S. Accounting for small businesses: the role of IFRS. **The CPA Journal**, 40-43, jul/2010.

CRUZ, M. M. S. **A Adoção das normas internacionais de contabilidade e sua contribuição na elaboração de demonstrações contábeis mais transparentes:** um estudo bibliográfico acerca do Pronunciamento Técnico Contábil para pequenas e médias empresas. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis), Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.

CUNHA, P. R.; SANTOS, V.; BEUREN, I. M. Traços de artigos que relacionam a Teoria Institucional com a Contabilidade Gerencial: estudos em periódicos internacionais. **ENANPAD**. XXXIV Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro/RJ, 2010.

DA SILVA, M. R. **O quadro complementar de oficiais:** um estudo de análise institucional em ambiente militar. 2006. 99f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação) Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise da compreensibilidade à luz da teoria da Comunicação. **Caderno de Estudos – FIPECAFI**, v. 13, n. 24, p. 38-49. Jul/dez 2000.

DiMAGGIO, P. J. Interest and agency in institutional theory. In: Zucker, L. (ed). **Institutional patterns and organizations:** culture and environment. Cambridge: Ballinger, p. 3-21, 1988.

DiMAGGIO, P. J. POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality. In: DiMAGGIO, P. J., POWELL, W. W. (edits) **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991, p. 63-82.

DOMAKOSKI, J. F. S. **Arranjo produtivo de cal e calcário do Paraná – APLCPr:** um estudo sob o enfoque da teoria dos custos de transação. 2010, 148 f. Dissertação (mestrado em contabilidade) Universidade Federal do Paraná, setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curitiba, 2010

DOVING, E.; GOODERHAM, P.N.; MORRISON, A.; NORDHAUG, O. **Small firm accountants as business advisers**: accounting for the differences in their provision of business advisory services in Norway and Scotland. In: BERGEN OPEN RESEARCH ARCHIVE (BORA) AT NORWEGIAN SCHOOL OF ECONOMICS AND BUSINESS ADMINISTRATION, 2004. Disponível em: <http://bora.nhh.no/bitstream/2330/459/1/A11_04.pdf>. Acesso em: 05 set. 2014.

DURIAU, V. J. REGER, R., PFARRER, M. D. **A content analysis of the content analysis literature in organization studies**: Research themes, methods organizational reserach. Disponível em: <<http://orm.sagepub.com/content/10/1/5>>.

DYTE, R. What is the use of financial compliance? The case of small business in Australia. In: INTERNATIONAL COUNCIL FOR SMALL BUSINESS (ICSB) WORLD

EIERLE, B.; HALLER, A. Does size influence the suitability of the IFRS for SMEs? Empirical evidence from Germany. **Accounting in Europe**, v. 6, p. 195-230, 2009.

EPSTEIN, B. J.; JERMAKOWICZ, E. K. IFRS for SMEs – An adoption for US Private entities? **Review of Business**, p. 30-40, 2007.

EVANGELISTA, A. A. **O currículo de Ciências Contábeis e o mercado de trabalho para o profissional contador**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2005.

FACHIN, R. C., MENDONÇA, J. R. C. Selznick: uma visão da vida e da obra do precursor da perspectiva internacional na teoria organizacional. In: VIEIRA, M. M. F. V. e CARVALHO, C. A. (org). **Organizações, Instituições e Poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

FARIA, C. T. A.; SILVA, D. M. A adoção do CPC PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas. **R. Cont.** UFBA, Salvador – BA, v.8, n.3, p.75-91, set-dez, 2014.

FARINA, E. M. M. Q., AZEVEDO, P. F., PICCHETTI, P., A reestruturação dos setores de infraestrutura e a definição dos Marcos Regulatórios: Princípios Gerais, características e problemas. 1997. In: REZENDE, F., PAULA, T. B. (Coord.): **Infraestrutura: Perspectivas de Reorganização – Regulação**. Brasília: IPEA: 1997.

FELIPE, E. S. As instituições e os neo-schumpeterianos: a noção de aprendizado a partir do pilar cognitive das instituições. **Pesquisa e Debate**, São Paulo, v. 19, n.1, p.15-32, jan/jun. 2007.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL (FRC). Review of how accountants support the needs of small and medium-sized companies and their stakeholders. 2006. **Professional Oversight Board for Accountancy**. Disponível em: <www.frc.org.uk>. Acesso em: 31 ago. 2014.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da Psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças** – USP, São Paulo, Edição Comemorativa, p.7-21, Set. 2006.

FULBIER, R. U.; GASSEN, J. IFRS for European Small and Medium-Sized Entities? A Theoretical and Empirical Analysis. **Management Summary**, Universität Bayreuth Faculty of Law and Economics International Accounting (BWL x), abr. 2010.

GALVÃO JUNIOR, A. C., PAGANINI, W. S. Aspectos conceituais da regulação dos serviços de água e esgoto no Brasil. **Eng. Sanit. Ambient.** v. 14, n.1 Rio de Janeiro, jan./mar. 2009

GARCIAS, P. M. **Alianças Estratégicas e Coordenação no Agribusiness**. Tese de Doutorado – Departamento de Economia, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.

GIFONI NETO, G. **Instituições regulatórias do transporte rodoviário intermunicipal de passageiros: o caso das agências reguladoras estaduais brasileiras**. 2002, 199f. Dissertação (mestrado em engenharia de transportes) Universidade Federal do Rio de Janeiro, departamento de engenharia. Rio de Janeiro, 2002.

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

GIROTTI, M. Brasil começa a adotar o IFRS na contabilidade de PMEs. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 186, p. 7-23, nov./dez. 2010.

GONZÁLES, A. NAGAI, C. A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos. **Enf.: Ref. Cont.** UEM Paraná, v. 32, n. 1, p. 03-13, jan.abr. 2013.

GOODERHAM, P.N; TOBIASSEN, A.; DOVING, E.; NORDHAUG; O. Accountants as sources of business advice for small firms. **International Small Business Journal**, London, v.22, n.1, p. 5-22, Feb 2004.

GUERREIRO, R., PEREIRA, C. A., REZENDE, A. J., AGUIAR, A. B. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação

orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, p. 59, 2005.

GUIMARÃES, P. C. **Identificação do perfil profissiográfico do profissional de contabilidade requerido pelas empresas através de ofertas de emprego na região metropolitana de São Paulo**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2006.

HALL, P.; TAYLOR, R. C. R. Political science and the three new institutionalism. **Political Studies**, 44, 4, p. 936-957, jun. 1996.

HAMMERSLEY, M., ATINKSON, P. **Etnography: principles in practice**. 2nd. Ed. London: Routledge, 1995.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550p.

HODGSON, G. M. What is the essence of institutional economics? **Journal Economic Issues**, v. 34, n. 2, p. 317-29, 2000.

HOLDEN, O. D., RAJAPATIRANA, S. Unshackling the Private Sector. In: **Directions in Development**. World Bank, Washington D. C., 1995.

HOLMES, S.; NICHOLLS, D. An analysis of the use of accounting information by Australian small business. **Journal of Small Business Management**, London, v. 26, n. 1, p. 57-68, apr. 1988.

HOLTZMAN, Y. The transformation of the accounting profession in the United States: from information processing to strategic business advising. **The Journal of Management Development**, Wagon Lane, v. 23, n. 10, p. 949-61, Oct. 2004

HOPE, O. K., THOMAS, W. B., VYAS, D. **Transparency, ownership, and financing constraints in private firms**. Working paper, University of Toronto and University of Oklahoma. 2010.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Basis for conclusions on IFRS for small and medium-sized Entities**. London, 2010.

IASB – INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs. 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>>. Acesso em 01/nov. 2014.

IGNÁCIO, S. S. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), 2010, 123f. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBCKE, E. R., SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlaas, 2010.

JERMAKOVICZ, E. K., EPSTEIN. B. J. (2010). IFRS for SMEs – an option for U.S. private entities? **Review of Business** (Special Issue: Accounting), 30 (2), 72-79, spring, 2010.

JONES, L. P. Appropriate Regulatory Technology – The Interplay of Economic and Institutional Conditions. **Proceedings of the World Bank Annual Conference on Development Economics**, 1993, The World Bank, p. 181-204, 1993.

KAMNIKAR, J. A., KAMNIKAR, E. G. BURROWES, A. One size does not fit all. **Journal of Accountancy**, 213(1) 46-49, jan/ 2012.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo: FIPECAFI, v. 9, n. 15, p. 60-74, jan/jun 1997.

LAGE, M. C. Utilização do software Nvivo em pesquisa qualitativa: uma experiência em EAD. **Educação Temática Digital**, v. 12, p. 198-226, mar. 2011.

LAVILLE, C., DIONNE, J. A. **A construção do saber**: manual de metodologia de pesquisa em ciências humanas. Porto Alegre: Editora UFMG, 1999.

LAWRENCE, T., WINN, M. JENNINGS, P. D. The temporal dynamics of institutionalization. **Academy of Management Review**, v. 26, n. 4, p. 624-644, 2001.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

LUNGU, C. I. C., CARAIANI, C. **New directions of Financial Reporting within Global Accounting Standarts for Small and Medium sized Entities**. Working Paper: Academy of Economic Studies of Bucharest. Dascalu, 2007.

MACINTOSH, N. B.; BAKER, C. R. A literaty theory perspective on accounting: towards heteroglossic accounting reports. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n.2, 2002.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Nota técnica: teoria institucional. In S. R. Clegg, C. Hardy, e W. R. Nord (Eds.). **Handbook de estudos organizacionais** (pp. 220-226). São Paulo: Atlas.

MADAWAKI, A. Adoption of international financial reporting standards in developing countries: the case of Nigeria. **International Journal of Business and Management**, v. 7, n. 88 3, fev. 2012.

MANDILAS, A., NIKOLAIDIS, M., VALSAMIDIS, S., NIKOLAIDIS, A. **An Empirical Study on the Adoption of IFRS for SMEs: the case of Kavala, Greece**. Management of International Business and Economic Systems (MIBES). International Conference. Kavala-Grécia. 4-6 de junho 2010.

MARION, J. C. A crise na pequena e média empresa e a contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 52, 1985.

MARQUES NETO, F. A. **Agências reguladoras independentes: fundamentos e seu regime jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MARRIOTT, N., MARRIOTT, P. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 475-492, 2000.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MARTINS, E. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 39, p. 3-6, set/dez 2005.

MARTINS, O. S.; CUNHA, A. S. L.; GARCIA, I. A. S. Um estudo perceptivo sobre a aplicação do CPC para pequenas e médias empresas no estado da Paraíba. **ReCont: Registro Contábil – Ufal – Maceió/AL**, v. 4, n. 3, p. 19-38, set/dez. 2013.

MARTINS, G. A., THEÓPHILO, C. R., **Metodologia da Investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**, 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASCA, E., GALL, J. Aspects regarding IFRS' application to SMEs. In: **2nd WSEAS International Conference on Management, Marketing and Finances (MMG'08)**, Harvard, Massachusetts, 80-84, mar. 2008)

MCGEE, J.; PRUSAK, L. **Gerenciamento Estratégico da Informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica**. 11 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994. 244 p.

MEHRALIZADEH, Y.; SAJADY, H. **A study of factors related to successful and failure of entrepreneurs of small industrial business with emphasis on their level of education and training.** 2006. Disponível em: <<http://ssm.com/abstract=902045>>. Acesso em 03 set. 2014.

MENEZES, F. D.; LUZ, J. R. M; CARVALHO, J. R. M; CAVALCANTE, P. R. N. O processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas brasileiras aos padrões internacionais: percepção dos contabilistas de Campina Grande, PB. **ReCont: Registro Contábil** – Ufal – Maceió/AL, v. 5, n. 2, p.1-20, mai/ago – 2014.

MEYER, J. W. ROWAN, B. Institutionalized organizations: forma structure as myth and ceremony. **American Journal of sociology**, v. 83, n. 2, 1977.

_____. Institutionalized organizations: forma structure as myth and ceremony. In: DiMAGGIO, P. J., POWELL, W.W. (edits). **The new institutionalisms in organizational analysis.** Chicago: The University of Chicago Press, 1999, p. 41-62.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade.** Rio de Janeiro: Vozes, 2001.

MOURAD, N. A., PARASKEVOPOULOS, A. **IFRS: introdução às normas internacionais de contabilidade.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOZZATO, A. R., GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no ampo da Administração: Potencial e Desafios. **Revista de Administração Contemporânea.** Curitiba, v. 15, n. 4, pp. 731-747, jul/ago. 2011.

NOBES, C. IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. **Abacus**, v. 47, n. 3, 2011.

NORTH, D. C. Institutions, institutional change and economic performance. **New York: Cambridge University Press**, 1990.

_____. Institutions. **Journal of Economic Perspective**, [S.l.], v. 5, n.1, p. 97-112. Winter 1991.

OLIVEIRA, A. G. MULLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 3, n. 3, set/deze. 2000.

OLSON, M. **The Logic of Collective Action**, Harvard University Press, Cabridge, 1965.

ORTIZ, G. A. **Economia y Estado: Crisis y Reforma Del Sector Publico**. Marcial Pons, Madrid, 1993.

OYADOMARI, J. C. T., CARDOSO, R. L. MENDONÇA, O. R., LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 2, n. 2, p. 55-72, jan/abr 2008.

PACTER, P.. IFRS for most private companies goes live. **Financial Executive**, 25(7), 28-30, set/ 2009.

_____. **Overview of the IFRS for SMEs**. IASC Foundation [Wecast]. 2010. Recuperado em 1º de julho de 2011, de <<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFIN/REPREF/0,,contentMDK:22617169~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118.html>>.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, J. S. J. **Manual de contabilidade internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap: teoria e prática**. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PASCU, A. M.; VASILIU, A. International financial reporting standard for small and medium-sized entities a new challenge for the European Union. **CES Working Papers**, p. 121-134, 2011.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. In: Encontro da ANPAD, 29., 2005, Brasília. Anais... Rio de Janeiro: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2005. p 1-14.

PEREIRA, F. A. M. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. **Organizações em contexto**, São Bernardo do Campo, n. 16, jul/dez. 2012.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Conversão das demonstrações contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINHEIRO, A. C., SADDI, J. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PIRES, M. A.; COSTA, F. M. HAHN, A. V. Atendimento das necessidades de informação para tomada de decisão em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente aos seus objetivos –

pesquisa exploratória no setor de confecções da Glória – ES, 2004. In: **4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade**.

PITELA, A. C. O desempenho profissional do contador na opinião do empresário. **Revista Publicatio UEPG**. Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ciências Humanas, Ciências Sociais Aplicadas, Linguística, Letras e Artes, ano 8, n. 1, 2000.

PORTER, B. A.; CARR, S. Form the strategic plan to practical realities: developing and implementing a zero-based accounting curriculum. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v. 14, n. 4, p. 565-588, Nov 1999.

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. The New Institutionalism in Organizational Analysis. **Chicago: University of Chicago Press**, 1991.

PRADO, T. A. R., TEIXEIRA, B. R., BERNARDINO, F. F. M., LEMES, S. **A utilização do Pronunciamento do CPC para as pequenas e médias empresas: um estudo nas cidades de Araguari, Uberaba e Uberlândia – MG**. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/14semead/resultado/trabalhosPDF/149.pdf>>. Acesso em 20/ago 2014.

PROSSER, T. **Law and the regulators**. Clarendon Press, Oxford, USA, 1997.

PWC 2012. A guide to IFRS for SMEs. Disponível em: <<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1209051704164545>>. Acesso em: 30 jan. 2015.

QUAGLIA, A. ; PAOLONI, P. How is the IFRS for SME accepter in the European Context? An Analysis of the Homogeneity Among European Countries, Users and Preparers in the European Commission Questionnaire. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v. 28, n.1, p. 147-156, 2012.

RAGIN, C. C. **Cronstructing Social Research**. Thousand Oaks, C.A: Pine Forge Press, 1994.

RAMOS, A. S.; PAULA, C. S.; TEIXEIRA, E. E. M. Análise Comparativa da Qualidade dos Serviços contábeis prestados pelos escritórios de contabilidade em Ipatinga, Minas Gerais. Centro Universitário do Leste de Minas Gerais – UnilesteMG. In: **III semana de iniciação científica**, 2000.

RAUPP, F. M., BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RESENDE, F. **Infraestrutura: Perspectivas de Reorganização**. IPEA, Brasília, 1997.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RIVA, E. D. **Adoção do padrão contábil internacional nas pequenas e médias empresas e seus efeitos na concessão de crédito**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Atuária) 2013, 178f. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

RODRIGUES, A. P. O novo ciclo do estado regulador. In: **Jornal O Globo**, jun. 1997.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guias para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de casos**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROWER, G. R.; BORDIGNON, A. C.; KRUGER, S. D. Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas: uma análise das práticas adotadas pelos profissionais contábeis. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 12, 2012. São Paulo. Anais... São Paulo, 2012.

ROWER, G. R.; GUBIANI, C. A.; PALAVICINI, G.; KRUGER, S. D. Aplicação do Pronunciamento Técnico PME nas Pequenas e Médias Empresas. **VIII Egepe – VIII Encontro de Estudos em Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**. V. 13, n. 8, 2014.

SANTANA, G. A. S. **Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico**. 2010, 121f. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) Universidade Federal de Minas Gerais, faculdade de ciências econômicas. Belo Horizonte, 2010.

SANTOS, C. A. B. **Os impactos de conversão de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para as normas internacionais de contabilidade – International Financial Reporting Standarts (IFRS). Um estudo de caso da Companhia Arcelor Brasil S.A.** 2008. 357 f. Dissertação (mestrado) – Curso de Ciências contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

SANTOS, E. M., ORRICO FILHO, R. D. Regulamentação do transporte urbano por ônibus: elementos do debate teórico. In: **Ônibus urbano – Regulamentação e Mercados**. LGE Editora, Brasília, p. 25-43, 1996.

SANTOS, G. M. **Critérios Utilizados pelos escritórios contábeis na adoção inicial do pronunciamento CPC PME. 2012**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, Controladoria Empresarial. São Paulo, 2012.

SARAPAIVANICH, N. The use of financial information in financial decisions of SMEs in Thailand. In: **Annual Conference of Small Enterprise Association of Australia and New Zealand**, 16. 28 sept.- 1 Oct, 2003. Ballarat. Proceedings... Ballarat: New England Business School, 2003. Disponível em: <www.cric.com.au/seanz>. Acesso em 25/set. 2014.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, p. 1-30, 2006.

SHARMAN, P. Rebalancing the accounting profession. **Cost Management**, London, v. 21, n. 1, p. 6-9, Jan/Feb. 2007.

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations**. London New Delhi: Foundations for Organizational Science - Sage Publications, 1995.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. 2010. Disponível em: <<http://www.mpedata.com.br/paginas/mpeinternet.aspx>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

SELZNICK, P. Institutionalism 'old' and 'new'. **Administrative Science Quarterly**, v. 41, 1996, p. 270-277.

SIAN, S.; ROBERTS, C. Accounting and financial reporting guidance for small enterprises: the applicability and usefulness of the ISAR level three guidelines, a case study of the UK. 2003. AAT/UNCTAD. Disponível em: <www.abdn.ac.uk>. Acesso em: 01 set. 2014.

SIEGEL, G.; KULESCZA, C. S.; The coming changes in management accounting education. **Management Accounting**, New York, v. 77, p. 43-7, Jan. 1996.

SIEGEL, G.; KULESCZA, C. S.; SORENSEN, J. E. Are you read for the new accounting? **Journal of Accountancy**, 1997. Disponível em: <<http://www.journalofaccountancy.com/issues/1997/aug/newacc>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

SILVA, A. L . **O perfil do profissional contábil, sob a ótica dos gestores das micro-indústrias da Região da Campanha do Rio Grande do Sul e sua postura frente ao mercado globalizado**, 2002, p. 86. Dissertação de mestrado em integração e cooperação Internacional, Universidade Nacional de Rosário – Argentina e Universidade da Região da Campanha – Brasil.

SILVA, C. A. T.; NIYAMA, J. K. **Contabilidade para concursos e exame de suficiência**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, M. R. **Contribuição à melhoria da atuação profissional do contador da cidade de São Paulo**: pesquisa face às exigências do mercado de trabalho. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2003.

SOARES, R. C. M. **Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil**: casos do Brasil, EUA e Japão. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) 2005, 132f. Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2005.

SOUZA, L. C. Pequenas empresas se utilizam muito pouco de relatórios gerenciais. **Revista do CRCPR**. Curitiba, ano 26, n. 129, p. 27-30, 1º quadrimestre, 2001.

SOUZA, R. B., OZAWA, M. M., ALIGLERI, L. A contribuição da Teoria Institucional para a Compreensão do Modelo de Gestão Socialmente Responsável Adotado pelas Empresas Contemporâneas. In: SEMEAD – Seminários em Administração FEA/USP, 10, 2007. São Paulo, **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo – FEA, 2007.

SOUZA JUNIOR, M. B. M., MELO, M. S. T., SANTIAGO, M. E. A análise de conteúdo como forma de tratamento dos dados numa pesquisa qualitativa em Educação Física escolar. **Revista Movimento**, Porto Alegre, v. 16, n. 03, p. 31-49, jul/set de 2010.

STAKE, R. E. Case studies. In: N. K. DENZIN e Y. LINCOLN (eds.) **Handbook of qualitative research**, 2. Ed. Thousand Oaks, Sage, 2000.

STRAUSS, A.; CORBIN, J. **Pesquisa qualitativa**: técnicas e procedimentos para desenvolvimento de teoria fundamentada. São Paulo: Artmed, 2008.

STROUHAL, J.; MÜLLEROVÁ, L.; CARDOVÁ, Z.; PASEKOVÁ, M. National and International Financial Reporting Rules: testing the compatibility of Czech reporting from the SMEs perspective. **WSEAS Transactions on Business and Economics**, v. 6, n. 12, p. 620-629, 2009.

SWANN, D. **The retreat of the State: deregulation and privatization in the UK and US**. The University of Michigan Press, 1988.

TAMMENPÄÄ, T. **An exploratory framework for implementing IFRS standard changes: case financial statement presentation**. 2011. 126 f. Accounting Master's thesis. Department of Accounting, Aalto University School of Economics, 2011.

TOLBERT, P. S., ZUCKER, L. G. Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reforms, 1880-1935. **Administrative Science Quarterly**, v. 28, p. 22-39, 1983.

_____. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org.) **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. V. 1, cap. 6, p. 126-219..

THOMÉ, I. **Empresas de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.

TRIVIÑOS, A. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo, Atlas, 1987, 175 p.

VALA, J. **A análise de conteúdo**. In: SILVA, A. S. e PINTO, J. M. (org.) **Metodologia das ciências sociais**. Lisboa, Portugal: Edições Afrontamento, 1986.

VENTURA, E. C. Responsabilidade social das empresas sob a ótica do “novo espírito do capitalismo”. In: Encontro da ANPAD, 29., 2005. Atibaia. Anais... Rio de Janeiro: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2003, p. 1-16.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 10ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

VISCUSI, W. K., VERNON, J. M., HARRINGTON JR, J. E. **Economics of Regulation and Antitrust**. 1 Ed., The MIT Press, Cambridge (Massachusetts), 2005.

WILLIAMS, Z., TAYLOR, R. D., LUEG, J. E., COOK, R. L. Why all the changes? An institutional theory approach to exploring the drivers of supply chain security (SCS). **International Journal of Physical**. V. 39, n. 7, p. 595-618, 2009.

WILLIAMSON, O. E. **Organization Theory**. From Chester Barnard to the Present and Beyond. Expanded Edition. New York: Oxford University Press, 1995.

WYK, H. A. V.; ROSSOUW, J. IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general. **Meditari Accountancy Research**, v. 17 n. 1, p. 99-116, 2009.

YIN, R. K. **Pesquisa Estudo de caso: desenho e métodos**. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 1994.

_____. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução de Daniel Grassi, 3. Ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANLUCA, J. C. Exigências fiscais sobrecarregam contabilistas. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/exigencias.htm>>. 2010. Acesso em 25/jun. 2014.

ZAROWIN, S. Finance's future: challenge or threat? **Journal of Accountancy**, Durham, v. 183, n. 4, p. 38-42, Apr. 1997.

ZEGHAL, D.; KARIM, M. An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. **The International Journal of Accounting**, v. 92 41, p. 373 -386, 2006.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. In: DiMAGGIO, P. J. POWELL, W. W. (edits). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991, p. 83-107.

APÊNDICES

APÊNDICE A – COMPARATIVO DA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

Lei 6.404/76	Alterações estabelecidas pela Lei 11.638/07	Alterações estabelecidas pela Lei 11.941/09
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Exigência das Demonstrações Financeiras: Balanço Patrimonial, DLPA, DRE e Notas Explicativas; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Revoga a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e acrescenta a Demonstração de Fluxo de Caixa e Valor Adicionado (companhia aberta) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Maiores exigências nas informações prestadas pelas Notas Explicativas, tornando-as necessárias e imprescindíveis as partes interessadas.
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Classificação das Contas no Balanço Patrimonial; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ A classificação do Ativo Imobilizado caracterizando-o pelos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à empresa os benefícios, riscos e controle desses bens; ✓ A classificação do Ativo Intangível caracterizando-o pelos bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Renomeia as contas Ativo e Passivo e Patrimônio Líquido, para: Ativo Circulante, Ativo Não Circulante (composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível), Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados; ✓ Revogação das contas de Resultados de Exercícios Futuros; ✓ Definição dos critérios para os Ajustes de Avaliação Patrimonial;
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Critérios para Avaliação do Ativo; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ As aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos passam a ser classificados no Ativo Circulante ou no Realizável a longo prazo; ✓ O Intangível classificado pelo custo na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; ✓ As operações de ativo a longo prazo, serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ As aplicações quando disponíveis para venda devem ser classificadas pelo valor justo; ✓ Definição de Valor Justo;
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Critérios para Avaliação do Passivo; 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ O passivo não circulante será ajustado pelo valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante;
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Avaliação do Investimento em Coligadas ou Controladas; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Criação da conta de Reserva de Incentivos Fiscais; 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

Quadro 3: Comparativo da legislação societária

Fonte: Lei 6.404/76 adaptado de Santos (2012).

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA – CONTADOR

Tempo de atividade:

Nível de escolaridade:

Quantidade de Clientes:

Quantidade de Clientes (PMEs):

Quantidade de funcionários:

Média de faturamento da empresa:

(*Solicitar modelo impresso das demonstrações)

Bloco 1 – Conhecimento sobre o CPC PME

1. Você (ou contador responsável pelo departamento) conhece as normas, prazos e condições do CPC PME que devem ser aplicadas?
2. Em nível de escala:
 - a. () tem conhecimento de todo o conteúdo do CPC PME
 - b. () familiarizado com as determinações, mas desconhece sua íntegra
 - c. () domina apenas alguns poucos aspectos do pronunciamento
 - d. () apenas ouviu falar ou leu algo a respeito
 - e. () desconhece o assunto
3. Você implantou o CPC PME em seus clientes? Como foi o processo de implantação?
4. O que mudou na contabilidade após o CPC PME?
5. Como as alterações das normas contábeis foram vistas pelo setor/segmento?

Bloco 2 – Processo de Institucionalização dos conceitos/ações definidos pelo CPC PME

1. Etapa – Habituação
 - a. *forças de mercado*
 - i. As alterações promovidas por este CPC foram explicadas aos clientes? De que forma: por meio de reuniões, circular/mala direta, etc?
 - ii. Na sua opinião, o CPC PME contribuiu para melhorar a visão internacional das PMEs no Brasil?
 - b. *Legislação*
 - i. Para fechamento de qual exercício foi aplicado/iniciado o contexto do CPC PME?

- ii. Caso tenha adotado o CPC PME, quais foram os clientes? Qual foi o critério de seleção?
- iii. Se não existisse a verificação por parte do Conselho Regional de Contabilidade, a adoção do CPC PME ocorreria?
- iv. Tendo em vista outras obrigações impostas pelo governo como o SPED contábil, SPED fiscal, o momento para adoção do CPC PME bem como o prazo é/foi adequado? (tempo de preparo das demonstrações – publicação da norma X aplicação)

c. mudanças tecnológicas

- i. Houveram alterações nos sistemas utilizados pela empresa contábil para aderência das novas práticas contábeis? Foi necessário contratar novos sistemas e/ou pessoas?

2. Etapa – Objetificação

a. monitoramento organizacional

- i. Foi realizado *benchmarking* com outros escritórios (ou outras entidades especializadas) para socialização dos novos conceitos do pronunciamento?
- ii. Quais foram os investimentos para capacitação do corpo técnico do escritório?

b. Teorização

- i. Houve participação dos funcionários em cursos, palestras e treinamentos específicos para aprimoramento da capacidade técnica e obtenção de conhecimentos na aplicabilidade da norma? E os sócios contadores?
- ii. Como o escritório promoveu a apresentação do CPC PME ao seu corpo técnico?

3. Etapa – Sedimentação

a. impactos positivos

- i. Caso houve a adoção do CPC PME para determinado cliente ou grupo de clientes, houve alteração no valor dos honorários praticados anteriormente?
- ii. Houve percepção de melhorias na contabilidade após adoção do CPC PME?
- iii. Ocorreram outros impactos positivos na sua opinião?

b. Impactos negativos

- i. Após a adoção do CPC PME, a empresa contábil teve aumento de custos para a prestação dos serviços?
- ii. O tempo gasto para elaboração das demonstrações contábeis aumentou?
- iii. As obrigações impostas pelo CPC PME são cumpridas em tempo hábil? Você acredita que os prazos são muito rigorosos?
- iv. Houve aumento da fiscalização do Conselho Regional nas empresas contábeis após a adoção do CPC PME?
- v. Existem multas para o descumprimento das normas? Qual é a sua opinião sobre as cobranças?

c. resistência de grupo

- i. O prazo para adoção deste pronunciamento foi suficiente/adequado para que sua aplicação fosse realizada corretamente?
- ii. Houve algum tipo de resistência à adoção do CPC PME?

d. defesa de grupo de interesse

- i. A adequação está sendo específica cliente a cliente, caso a caso, ou um mesmo modelo está sendo replicado a todos os clientes?
- ii. Existe tempo de estudo, reuniões, discussões dedicados a melhoria do aprendizado da norma? Qual a periodicidade?

Bloco 3 – Utilização do CPC PME

1. Os clientes têm comentado acerca do pronunciamento? Existem solicitações para que o mesmo seja aplicado em suas empresas?
2. A aplicação deste pronunciamento se dá em função das exigências normativas ou tão somente por uma condição de mercado específica de cada cliente?
3. Os clientes (PME) tem conhecimento da utilização desta norma em seus demonstrativos?
4. Houve alguma resistência por parte dos clientes quanto à adoção do CPC PME?
5. Os clientes utilizam as demonstrações para fins gerenciais? Quais demonstrações são entregues à eles?

representam adequadamente aquilo que se propõe a representar?

- Comparabilidade
 - i. Você notou alguma diferença ou alteração nas demonstrações contábeis apresentadas pelo seu contador?
 - ii. Na demonstração contábil, é possível fazer a comparação dos resultados ao longo do tempo? Você acompanha os saldos do ano com os saldos do ano anterior para verificar o desempenho de sua empresa?
- Tempestividade
 - i. Quando você recebe as demonstrações contábeis do seu contador? Com qual periodicidade?

3. Interpretação

- As informações repassadas por meio das demonstrações contábeis pelo seu contador, é de fácil interpretação?
- Você analisa e/ou questiona os dados apresentados?

4. Relacionamento

- Seu contador está ciente das situações que ocorrem em sua empresa?
- Em média, quantas vezes você conversa com seu contador por mês?

5. Conhecimento

- Você possui algum setor/departamento qualificado para analisar as demonstrações contábeis entregues pelo contador?

6. Decisão

- Você utiliza as demonstrações contábeis para fins gerenciais? Caso não, o que você utiliza para auxílio às tomadas de decisões?

7. Ação

- Algum órgão, banco ou fornecedor já solicitou o envio das demonstrações para fins gerais? E algum já recusou por não estar no padrão desejado?

APENDICE D – FREQUÊNCIA DE PALAVRAS UTILIZADAS PELOS CONTADORES

Classificação	Palavra e Similares	Contagem	Percentual ponderado (%)
1	não	96	4,37
2	sim	37	1,68
3	contabilidade, contabilidades	30	1,36
4	cliente, clientes	26	1,18
5	questão	17	0,77
6	empresa, empresas	15	0,68
7	fazer	15	0,68
8	forma	14	0,64
9	mudança, mudanças	14	0,64
10	muito, muitos	13	0,59
11	parte	13	0,59
12	hoje	12	0,55
13	acaba	11	0,50
14	alguma, algumas	11	0,50
15	agora	10	0,45
16	alguns	10	0,45
17	conta, contas	10	0,45
18	outro, outros	10	0,45
19	processo	10	0,45
20	setor, setores	10	0,45
21	contador, contadores	9	0,41
22	cpc	9	0,41
23	sistema, sistemas	9	0,41
24	também	9	0,41
25	toda, todas	9	0,41
26	cursos	8	0,36
27	nosso, nossos	8	0,36
28	trabalho	8	0,36
29	alteração	7	0,32
30	contábil	7	0,32
31	escritório, escritórios	7	0,32
32	fiscal	7	0,32
33	grande, grandes	7	0,32
34	prazo, prazos	7	0,32
35	quando	7	0,32
36	todo, todos	7	0,32
37	acabou	6	0,27

Classificação	Palavra e Similares	Contagem	Percentual ponderado (%)
126	relatório, relatórios	3	0,14
127	relação	3	0,14
128	resistência	3	0,14
129	sempre	3	0,14
130	simples	3	0,14
131	termo, termos	3	0,14
132	tivemos	3	0,14
133	trabalhista	3	0,14
134	valores	3	0,14
135	ver	3	0,14
136	visita, visitas	3	0,14
137	acabam	2	0,09
138	acessória, acessórias	2	0,09
139	acontecendo	2	0,09
140	aconteceu	2	0,09
141	acontecido	2	0,09
142	analistas	2	0,09
143	andamento	2	0,09
144	anterior	2	0,09
145	apenas	2	0,09
146	aplicação	2	0,09
147	apresentação	2	0,09
148	atividade, atividades	2	0,09
149	aumento	2	0,09
150	bom	2	0,09
151	bons	2	0,09
152	cabeça	2	0,09
153	capacitação	2	0,09
154	certeza	2	0,09
155	chegando	2	0,09
156	claras	2	0,09
157	classificação	2	0,09
158	complicado	2	0,09
159	compra	2	0,09
160	conforme	2	0,09
161	conhecimento	2	0,09
162	consigo	2	0,09

38	depois	6	0,27
39	melhor	6	0,27
40	mudou	6	0,27
41	outra, outras	6	0,27
42	perfil	6	0,27
43	tempo	6	0,27
44	tributária, tributárias	6	0,27
45	vezes	6	0,27
46	ano, anos	5	0,23
47	antes	5	0,23
48	aquele, aqueles	5	0,23
49	aqui	5	0,23
50	auxiliar, auxiliares	5	0,23
51	certa	5	0,23
52	crc	5	0,23
53	duas	5	0,23
54	específico	5	0,23
55	maioria	5	0,23
56	multa, multas	5	0,23
57	pessoal	5	0,23
58	principalmente	5	0,23
59	reunião	5	0,23
60	serviço, serviços	5	0,23
61	tinha	5	0,23
62	tudo	5	0,23
63	veja	5	0,23
64	acredito	4	0,18
65	alterações	4	0,18
66	aquilo	4	0,18
67	balanço	4	0,18
68	caso, casos	4	0,18
69	demonstrações	4	0,18
70	especificamente	4	0,18
71	fazendo	4	0,18
72	maior, maiores	4	0,18
73	mesma, mesmas	4	0,18
74	muita, muitas	4	0,18
75	norma, normas	4	0,18
76	obrigações	4	0,18
77	plano	4	0,18
78	próprio	4	0,18
79	realmente	4	0,18
80	responsável	4	0,18

163	contabilizava	2	0,09
164	controle, controles	2	0,09
165	cpcs	2	0,09
166	curtos	2	0,09
167	dando	2	0,09
168	demonstrações	2	0,09
169	departamento, departamentos	2	0,09
170	desconto	2	0,09
171	determinações	2	0,09
172	diferente	2	0,09
173	difícil	2	0,09
174	dre	2	0,09
175	efetividade	2	0,09
176	entendimento	2	0,09
177	entidades	2	0,09
178	essência	2	0,09
179	estamos	2	0,09
180	estoque, estoques	2	0,09
181	existe	2	0,09
182	falar	2	0,09
183	familiarizado	2	0,09
184	fins	2	0,09
185	fiscalizar	2	0,09
186	fiscalização	2	0,09
187	fizemos	2	0,09
188	fornecedor	2	0,09
189	fácil	2	0,09
190	gera	2	0,09
191	geralmente	2	0,09
192	imagem	2	0,09
193	implantaria	2	0,09
194	imposto	2	0,09
195	influência	2	0,09
196	informações	2	0,09
197	internacionais	2	0,09
198	internacional	2	0,09
199	interno, internos	2	0,09
200	investimento	2	0,09
201	início	2	0,09
202	iria	2	0,09
203	junto	2	0,09
204	juntou	2	0,09
205	leva	2	0,09

81	reuniões	4	0,18
82	sped	4	0,18
83	tiveram	4	0,18
84	utilizam	4	0,18
85	verdade	4	0,18
86	visão	4	0,18
87	área	4	0,18
88	ainda	3	0,14
89	algum	3	0,14
90	apesar	3	0,14
91	aquela, aquelas	3	0,14
92	ativo	3	0,14
93	bem	3	0,14
94	bloco	3	0,14
95	certo	3	0,14
96	começo	3	0,14
97	concorrência	3	0,14
98	continua	3	0,14
99	dentro	3	0,14
100	desconhece	3	0,14
101	deve	3	0,14
102	discutindo	3	0,14
103	dizer	3	0,14
104	estão	3	0,14
105	existem	3	0,14
106	feita, feitas	3	0,14
107	fizeram	3	0,14
108	formado, formados	3	0,14
109	gerencial	3	0,14
110	impacto	3	0,14
111	implantação	3	0,14
112	jeito	3	0,14
113	leasing	3	0,14
114	legislação	3	0,14
115	maneira	3	0,14
116	melhora	3	0,14
117	mudamos	3	0,14
118	nossa, nossas	3	0,14
119	olha	3	0,14
120	passou	3	0,14
121	pequenas	3	0,14
122	pme	3	0,14
123	praticamente	3	0,14
124	problema, problemas	3	0,14
125	recebe, receber	3	0,14

206	maus	2	0,09
207	mechida	2	0,09
208	melhorado	2	0,09
209	menos	2	0,09
210	mensurar	2	0,09
211	mercado	2	0,09
212	momento	2	0,09
213	negócio, negócios	2	0,09
214	nenhum	2	0,09
215	nenhuma	2	0,09
216	opinião	2	0,09
217	partir	2	0,09
218	pensamento	2	0,09
219	pequeno, pequenos	2	0,09
220	percebi	2	0,09
221	periódicas	2	0,09
222	período	2	0,09
223	pesou	2	0,09
224	pessoa, pessoas	2	0,09
225	poder	2	0,09
226	poderia	2	0,09
227	política	2	0,09
228	ponto	2	0,09
229	porem	2	0,09
230	porte	2	0,09
231	preocupação	2	0,09
232	preparado	2	0,09
233	profissional	2	0,09
234	qualquer	2	0,09
235	readequação	2	0,09
236	resultado	2	0,09
237	seguinte, seguintes	2	0,09
238	sescap	2	0,09
239	sindicato, sindicatos	2	0,09
240	somente	2	0,09
241	sócios	2	0,09
242	tenham	2	0,09
243	tranquilo	2	0,09
244	tributado	2	0,09
245	uso	2	0,09
246	utilização	2	0,09
247	varias	2	0,09
248	virando	2	0,09
249	íntegra	2	0,09

APENDICE E – FREQUÊNCIA DE PALAVRAS UTILIZADAS PELOS EMPRESÁRIOS

Classificação	Palavras similares	Contagem	Percentual ponderado (%)
1	não	24	2,70
2	sim	23	2,59
3	gente	19	2,14
4	tudo	10	1,12
5	ano, anos	9	1,01
6	nós	9	1,01
7	são	8	0,90
8	muito	7	0,79
9	uma, umas	7	0,79
10	contabilidade	6	0,67
11	ele, eles	6	0,67
12	escritório	6	0,67
13	fazer	6	0,67
14	por	6	0,67
15	vai	6	0,67
16	verdade	6	0,67
17	aqui	5	0,56
18	dado, dados	5	0,56
19	empresa, empresas	5	0,56
20	parte, partes	5	0,56
21	sempre	5	0,56
22	abrir	4	0,45
23	ainda	4	0,45
24	contador	4	0,45
25	dia, dias	4	0,45
26	direto	4	0,45
27	foi	4	0,45
28	interesse	4	0,45
29	norma, normas	4	0,45
30	porque	4	0,45
31	ver	4	0,45
32	alguns	3	0,34
33	análise, análises	3	0,34
34	balanço	3	0,34
35	brasil	3	0,34
36	coisa, coisas	3	0,34
37	contábil	3	0,34
38	demonstrações	3	0,34
39	familiar, familiares	3	0,34
40	fazemos	3	0,34
41	hoje	3	0,34
42	indicadores	3	0,34
43	legislação	3	0,34
44	muita, muitas	3	0,34

Classificação	Palavras similares	Contagem	Percentual ponderado (%)
60	anterior	2	0,22
61	beleza	2	0,22
62	capital	2	0,22
63	caso	2	0,22
64	certo	2	0,22
65	cima	2	0,22
66	conheci	2	0,22
67	consigo	2	0,22
68	conta, contas	2	0,22
69	contato	2	0,22
70	controle	2	0,22
71	contábeis	2	0,22
72	custo	2	0,22
73	decisão	2	0,22
74	decisões	2	0,22
75	demonstra	2	0,22
76	demonstração	2	0,22
77	dentro	2	0,22
78	despesa, despesas	2	0,22
79	deus	2	0,22
80	duas	2	0,22
81	ela	2	0,22
82	estado, estados	2	0,22
83	estamos	2	0,22
84	facilita	2	0,22
85	fala	2	0,22
86	fazem	2	0,22
87	fazendo	2	0,22
88	fazia	2	0,22
89	ficar	2	0,22
90	fiscais	2	0,22
91	hora	2	0,22
92	informações	2	0,22
93	interpretação	2	0,22
94	linha	2	0,22
95	maioria	2	0,22
96	marido	2	0,22
97	menos	2	0,22
98	nessa	2	0,22
99	notas	2	0,22
100	outro	2	0,22
101	pelo	2	0,22
102	pequenas	2	0,22
103	pergunto	2	0,22

45	pouco	3	0,34
46	principalmente	3	0,34
47	questão	3	0,34
48	relatório, relatórios	3	0,34
49	relevante, relevantes	3	0,34
50	resultado, resultados	3	0,34
51	sócio	3	0,34
52	tomar	3	0,34
53	utiliza	3	0,34
54	vezes	3	0,34
55	100	2	0,22
56	agora	2	0,22
57	ajuda	2	0,22
58	alessandra	2	0,22
59	alterou	2	0,22

104	pronto	2	0,22
105	qualidade	2	0,22
106	quando	2	0,22
107	rápido	2	0,22
108	sabe	2	0,22
109	saber	2	0,22
110	semana	2	0,22
111	sistema	2	0,22
112	tempo	2	0,22
113	tomada	2	0,22
114	tributária	2	0,22
115	três	2	0,22
116	você	2	0,22
117	últimos	2	0,22

APÊNDICE F – AÇÕES DE INSTITUCIONALIZAÇÃO NAS ALTERAÇÕES DO CPC PME

ITEM	ANTES DAS LEIS N. 11.638/07 E 11.941/09	DEPOIS DAS LEIS N. 11.638/07 E 11.941/09 - IFRS PARA PMES	AÇÕES DE INSTITUCIONALIZAÇÃO
Balanco Patrimonial	<p>O Ativo em:</p> <p>Circulante</p> <p>Realizável a Longo Prazo</p> <p>Permanente</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investimento • Imobilizado • Diferido <p>O Passivo em:</p> <p>Circulante</p> <p>Exigível a Longo Prazo</p> <p>Patrimônio Líquido</p> <ul style="list-style-type: none"> • Capital Social • Reservas de Capital • Reservas de Reavaliação • Reservas de Lucros • Lucros (Prej.) Acum. 	<p>Ativo dividido em:</p> <p>Circulante</p> <p>Não Circulante</p> <ul style="list-style-type: none"> • Realizável a Longo P. • Investimentos • Propriedade p/ Investimento • Imobilizado • Intangível <p>Passivo dividido em:</p> <p>Circulante</p> <p>Não Circulante</p> <p>Patrimônio Líquido</p> <ul style="list-style-type: none"> • Capital Social • Reservas Estatutárias • Ajustes de Av., Patrimonial • Reservas de Lucros • (-) Ações em Tesouraria • (-) Prejuízos Acumulados 	<ul style="list-style-type: none"> • Adequação do Plano de contas; • Substituição/ Atualização de <i>Software</i>; • Consultoria Externa; • Capacitação; • Treinamento; • Melhoria da qualidade de apresentação do BP.
Demonstrações Contábeis	<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial; • Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; • Demonstração do Resultado do Exercício; • Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; 	<p>No caso para as PMEs:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial; • DRE; • DRA. • DFC; • DMPL; • DLPA; <p>Poderá haver combinação do DRA com o DMPL, para ocasionar um único demonstrativo.</p> <p>E a DVA, não teve divulgação necessária para as PMEs.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Substituição/ Atualização de <i>Software</i>; • Capacitação; • Treinamento; • Consultoria Externa; • <i>Benchmarking</i>; • Melhoria na qualidade das demonstrações contábeis.
Estoques	<p>São submetidos à avaliação pelo valor de mercado ou custo, dos dois o menor.</p>	<p>As mercadorias que estiverem em estoque, serão avaliadas pelo teste recuperabilidade ou <i>impairment test</i>, para que os valores de cada item do estoque estejam devidamente alocados ao seu real valor, para que numa alienação deste, seja possível a recuperação de seu valor.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Capacitação; • Treinamento; • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.
Investimentos em coligadas e controladas	<p>Somente alguns investimentos que se mostravam relevantes, eram avaliados pelo método da equivalência patrimonial, e os demais eram avaliados pelos seus valores de compra.</p>	<p>A avaliação dos investimentos em coligadas poderá ser feita pelos métodos de equivalência patrimonial, custo e também valor justo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.

Propriedade para investimento	Esse Ativo era avaliado unicamente pelo custo histórico	A propriedade por investimento deverá ser mensurada inicialmente pelo custo, e posteriormente na data-base mensurá-lo a partir do valor justo.	<ul style="list-style-type: none"> • Capacitação; • Treinamento; • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.
Depreciação dos bens do ativo imobilizado	Todos os itens que faziam parte do Ativo Imobilizado tinham taxas pré-fixadas, para sua devida depreciação, taxas essas definidas pela Receita Federal do Brasil.	As mesmas alterações trazidas para sociedades anônimas, pela legislação, serão aplicadas para as pequenas e médias empresas. Assim o método de depreciação utilizado será o da vida útil que cada item desse Ativo tem. Existem três métodos de depreciação: o da linha reta, dos saldos decrescentes, e o método baseado no uso.	<ul style="list-style-type: none"> • Capacitação; • Treinamento; • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.
Leasing	Antes das mudanças na legislação o <i>leasing</i> era reconhecido como despesa ou receita de aluguel, não importando o tipo ou classificação.	Depois das mudanças trazidas pela legislação, as pequenas e médias empresas da mesma forma que as S/A. terão a estrutura do <i>leasing</i> , separada entre <i>leasing</i> financeiro e <i>leasing</i> operacional. Se a empresa optar pelo pagamento de <i>leasing</i> operacional, e esses estiverem programados para aumentar conforme a inflação a fim de compensar os custos do arrendador, o reconhecimento da despesa pelo método linear fica dispensado.	<ul style="list-style-type: none"> • Capacitação; • Treinamento; • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.
Subvenções governamentais	Todas as contribuições advindas do governo eram integralmente contabilizadas no grupo do Patrimônio Líquido em reservas de incentivos fiscais	As subvenções governamentais para PMEs, atendem ao mesmo critério para sua contabilização como o das S/A., ou seja são reconhecidas como receita somente após atendem exigências do governo se essas existirem. As subvenções devem ser mensuradas pelo valor justo do Ativo recebido	<ul style="list-style-type: none"> • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.
Ativo Imobilizado	O Ativo Imobilizado, que na legislação anterior era composto por bens corpóreos e incorpóreos, passa a apresentar apenas bens corpóreos. Reavaliação de Ativos é usada para avaliar um bem.	O IFRS para PME prevê o mesmo tratamento do IFRS na íntegra em se tratando de desvalorização de Ativos. Após a empresa ter realizado o reconhecimento inicial do Ativo Imobilizado, esta deverá mensurá-lo ao custo ou valor justo, e juntamente a isso efetuar dedução da depreciação acumulada, e também a devida redução ao valor recuperável deste Ativo	<ul style="list-style-type: none"> • Capacitação; • Treinamento; • Reuniões internas; • <i>Benchmarking</i>.

Quadro 19 – Ações de Institucionalização nas alterações do CPC para PME
Fonte: Elaborado pela autora