

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do
Pronunciamento CPC PME**

George Magno Santos

São Paulo

2012

S237c Santos, George Magno

Critérios utilizados pelos escritórios contábeis na adoção inicial do pronunciamento CPC PME / George Magno Santos - 2013.

87f. : il., 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

Orientação: Prof. Dr. Henrique Formigoni

Bibliografia: f. 71-75

1. Adoção do pronunciamento CPC PME. 2. Escritórios contábeis. 3. Dificuldades para adoção do pronunciamento PME. I. Título.

CDD 657.3

George Magno Santos

**Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do
Pronunciamento CPC PME**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Formigoni

São Paulo

2012

George Magno Santos

**Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do
Pronunciamento CPC PME**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Aprovado em

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Henrique Formigoni – Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Juarez Torino Belli
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professor Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação
Professor Dr. Moisés Ari Zilber

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Professor Dr. Sérgio Lex

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

Estar preparado para a guerra é a melhor maneira de se manter a paz.

George Washington

AGRADECIMENTOS

Inicialmente meu agradecimento é para o provedor de todas as criaturas, nosso bom Deus, que colocou no meu caminho grandes mestres e excelentes professores que me tornaram um ser humano melhor, bem como conduziram a minha formação profissional com excelência. Todos os mestres que passaram pelo meu caminho deixaram sua marca e a todos eles fica registrado o meu muito obrigado! Em especial minha gratidão ao mestre Prof. Dr. Henrique Formigoni, que com muito conhecimento dedicou seu profissionalismo, atenção, cuidado e muita paciência no decorrer dessa dissertação e na finalização desta.

Agradeço a minha família que compreendeu as minhas ausências no convívio familiar, nas festas de aniversário, no churrasco de final de semana, entre outros, para me dedicar aos estudos e mais ainda no planejamento e desenvolvimento desse trabalho. Essa família que sempre apoiou e apoiava nas minhas decisões e atitudes, e que sempre me ampara nos momentos difíceis, em especial a minha esposa Elza pelo apoio para vencer mais esta etapa de minha vida.

Agradeço ainda aos colegas e amigos da empresa Consulcamp Auditoria e Consultoria, pelo apoio e motivação a mim dedicados sempre com presteza, carinho e ética, dessa forma, enriquecendo meu *curriculum* e engrandecendo meu desenvolvimento como ser humano.

Agradeço aos colegas da empresa Roger do Brasil, pelo apoio e atenção a mim dedicados.

Agradeço aos meus alunos e colegas docentes que contribuíram para o meu crescimento como profissional em sala de aula, pelos momentos de muito diálogo e negociações com os trabalhos apresentados.

E finalmente agradeço aos meus amigos e companheiros de mestrado, Carlos, Diego, Matheus, Rodrigo e Wesley, pelo seu auxílio, sugestões e críticas, tanto nas atividades desempenhadas na Consulcamp, quanto em nosso convívio neste curso de mestrado.

A todos a minha eterna gratidão e meu muito obrigado!!

Este trabalho foi financiado em parte pelo Fundo Mackenzie de Pesquisa.

RESUMO

Como novo elemento para alinhamento internacional das práticas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade, através 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. No contexto apresentado, este trabalho objetivou investigar 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. Complementarmente evidenciar os principais fatores internos e externos que influenciaram na adoção do Pronunciamento PME, e verificar o comportamento da sociedade contábil e empresária perante a nova exigência nas Demonstrações Contábeis no formato CPC PME e seu nível de conhecimento sobre o referido pronunciamento PME. A pesquisa realizada foi de natureza exploratória, com o uso do método qualitativo, utilizando como procedimento para a coleta de dados, entrevistas em profundidade com quatro sócios de escritórios de contabilidade. Os dados coletados foram tratados por meio da análise de conteúdo com a utilização do software NVIVO. Como principais resultados a análise dos dados apontou 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. Conclui-se que a ausência de penalidades severas tanto para as empresas, quanto para os escritórios e a falta de interesse dos clientes na maioria de PME, bem como a tradição dos escritórios em atender aos aspectos fiscais, justamente por conta das pesadas multas, potencializam a adoção intempestiva. O desconhecimento por parte dos contadores das diferenças entre o CPC PME e o CPC *Full* ou modelo completo, onde este último possibilita um resultado econômico maior para a empresa, melhorando os seus indicadores de performance econômico-financeira, é um indicativo forte da necessidade de um conhecimento profundo e estudo de ambos os pronunciamentos, para decidir sobre qual pronunciamento adotar. Outro fator preponderante é o da Receita Federal do Brasil não aceitar o novo padrão contábil como base inicial de cálculo dos 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 do novo padrão contábil na base de cálculo dos tributos devidos.

Palavras-chave: Adoção do Pronunciamento CPC PME. Escritórios Contábeis. Dificuldades para Adoção do Pronunciamento PME.

ABSTRACT

As a new element to align international accounting practices, the Federal Accounting Council, through Resolution 1.255/2009 CFC approved the NBC T 19:41 which deals specifically with the rules of accounting in small and medium enterprises, for use in the financial statements for general purpose of this category of companies. In the context presented, this study aimed to investigate what are the main factors that influenced the Accounting Offices in the preparation, preparation and dissemination of financial statements of their clients, in view of the mandatory application of the CPC SMEs from the year ended December 31, 2010. Additionally highlight the major internal and external factors that influenced the adoption of Statement SMEs, and verify the behavior of society and accounting manager before the new requirement in the Financial Statements in the format CPC SMEs and their level of knowledge about such pronouncement SMEs. The research was exploratory in nature, using the qualitative method, using as a procedure for data collection, in-depth interviews with four partners of accounting firms. The data collected were processed through content analysis using NVivo software. The main results of the data analysis showed that most respondents offices is not motivated to adopt the pronouncement, making him only under special circumstances. The vision priority is the maintenance of tax rules and practices that continue to influence the accounting results, since the internal user is who else uses the accounting information, and not the external. We conclude that the absence of severe penalties for both companies, and for the offices and the lack of customer interest in the majority of SMEs, as well as offices in the tradition of meeting the fiscal aspects, precisely because of the hefty fines, potentiate untimely adoption. Ignorance on the part of the accountants of the differences between the CPC and CPC Full SMEs or full model, where the latter allows a greater economic result for the company, improving its performance indicators economics and finance, is a strong indication of the need for knowledge deep study of both pronouncements, to decide on which pronouncement adopt. Another factor is the Internal Revenue Service of Brazil did not accept the new accounting standard as the baseline for calculating federal taxes, where companies that adopted the standard CPC SMEs have to make several adjustments in order to nullify any impact that may be with the adoption of the new accounting standard on the base for calculating the taxes due.

Keywords: Adoption of CPC SMEs. Accounting Offices. Difficulties Adoption of Statement.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: A Influência das Instituições na Contabilidade	19
Figura 2: Principais Características dos Escritórios Contábeis	30

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparativo da Legislação Societária	12
Quadro 2: Identificação das Empresas e Profissionais Entrevistados	33
Quadro 3: Caracterização dos Entrevistados 1	38
Quadro 4: Caracterização dos Entrevistados 2	39
Quadro 5: Caracterização das Empresas de Atuação	39
Quadro 6: Categorias Resultantes da Análise de Conteúdo	42
Quadro 7: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-1	42
Quadro 8: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-2	44
Quadro 9: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-3	47
Quadro 10: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-4	50
Quadro 11: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-5	53
Quadro 12: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-6	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Brasil: Classificação de PME adotada pelo SEBRAE	26
Tabela 2: Classificação de PME adotada pelo BNDES	26

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Problema de Pesquisa	15
1.2 Objetivos.....	16
1.3 Relevância e Contribuição do Estudo.....	16
1.4 Caracterização da Pesquisa e Estrutura do Trabalho.....	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 O Cenário das Pequenas e Médias Empresas no Brasil.....	19
2.2 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC	20
2.3 O CPC aplicado nas Pequenas e Médias Empresas.....	22
2.4 Visão Global das Pequenas e Médias Empresas	23
2.5 Pequenas e Médias Empresas no Brasil	25
2.6 Vantagens e Desvantagens do CPC PME.....	27
2.7 Paradigmas do CPC PME.....	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	30
3.1 Modelo da Pesquisa	30
3.2 Método de Pesquisa	31
3.2.1 <i>População e Amostra</i>	31
3.2.2 <i>Instrumentos Utilizados na Coleta de Dados</i>	33
3.2.3 <i>A Elaboração do Roteiro de Entrevista</i>	33
3.2.4 <i>Etapas da Análise de Conteúdo</i>	34
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
4.1 Coleta de Dados – Execução da Pesquisa	38
4.2 Aplicação da Análise de Conteúdo.....	39
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	67
REFERÊNCIAS	71
GLOSSÁRIO	76
APÊNDICES	78
Apêndice I – Roteiro de Entrevista.....	78
Apêndice II – Formalização do Convite para Participação da Pesquisa	81
Apêndice III – Palavras mais Utilizadas nas Entrevistas	82
Apêndice IV– Categorias e Matriz de Unidades de Significado	84

1 INTRODUÇÃO

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 1 apresenta os principais pontos alcançados pelas referidas legislações:

Quadro 1: 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"> ✓ Criação da conta de Reserva de Incentivos Fiscais; 	

✓ Avaliação do Investimento em Coligadas ou Controladas;		✓ 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;
--	--	---

Fonte: Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1.976

A partir destas modificações, 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.

Neste cenário, encontra-se na base da contabilidade internacional, o *International Accounting Standards Board* (IASB), criado em 1973, sendo o organismo internacional que elabora as normas internacionais de contabilidade, as quais atualmente são utilizadas por mais de 120 países do mundo, dentre estes o Brasil. As normas internacionais são denominadas: *International Financial Reporting Standard* – IFRS, que precede as *International Accounting Standard* – IAS.

Sua estrutura conceitual para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis internacionais é detalhada pelo *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. No Brasil, criado em 2005 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) possui a atribuição de elaborar os pronunciamentos contábeis brasileiros em conformidade com as normas internacionais, conforme preceitua a Lei nº 11.638/07. Desde 2007 até 2012, baseado nas normas internacionais, o CPC emitiu 68 documentos, sendo 46 pronunciamentos técnicos (denominados CPC), 5 orientações técnicas (denominadas OCPC), 17 interpretações técnicas (denominadas ICPC) e a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (*framework*).

Neste sentido, diante da exigência regulatória para adoção e convergência aos padrões internacionais de contabilidade, as empresas brasileiras prepararam as suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas no padrão IFRS a partir do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, em comparação com o exercício de 2009. Os requerimentos para a convergência emanam não somente das Leis 11.638/07 e 11.941/09, mas também de outros órgãos reguladores, onde já aprovaram, no todo ou em parte, os atos normativos editados pelo CPC, tais como: a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Conselho Monetário Nacional (CMN), a Superintendência de Seguros Privados (Susep), a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e o CFC.

Assim, o grande impulso para a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, foi proporcionado pelos países da Comunidade Européia, que, em 2005, passaram a utilizar as normas emitidas pelo IASB, e outro grande passo, foi a aceitação pelos Estados Unidos, através da *Security and*

Exchange Commission (SEC), das demonstrações contábeis no padrão IFRS, emitidas no idioma inglês para as empresas estrangeiras, incluindo as empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) e que preparam demonstrações contábeis no padrão US GAAP.

Acompanhando a evolução de outras áreas como a Medicina e a Engenharia, foi através das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que a globalização atingiu a Contabilidade, introduzindo diversas modificações e adequando a linguagem contábil aos padrões internacionais. Assim, o *disclosure* entra numa nova fase, ganhando maior transparência, e neste campo as instituições financeiras, empresas abertas e de capital estrangeiro, agências reguladoras e organizações de pequeno, médio e grande porte devem procurar se adequar às novas normas internacionais de contabilidade, onde a proposta é padronizar mundialmente os registros contábeis entre os países, facilitando as transações entre as nações e tornando a contabilidade nacional mais facilmente inteligível pelos investidores estrangeiros, no sentido de facilitar o fluxo já crescente de capitais internacionais para a economia brasileira.

Do ponto de vista técnico, as normas internacionais de contabilidade para as quais o Brasil transita pretendem tornar a contabilidade mais relevante para seus usuários, sobretudo o usuário investidor. Com maior dose de subjetividade por parte do contador na elaboração de demonstrativos contábeis e menor apego a regras engessadas de como fazer lançamentos contábeis na prática, essas normas objetivam possibilitar uma contabilidade mais próxima da essência econômica das transações, e assim mais útil para a tomada de decisão.

Contudo, tendo em vista a adoção das novas normas contábeis no Brasil, este cenário exigirá uma grande mudança de postura por parte dos profissionais da contabilidade. Isso porque a contabilidade brasileira sempre foi muito atrelada às questões fiscais. A Secretaria da Receita Federal do Brasil vem ao longo do tempo impactando fortemente a contabilidade brasileira, por meio da edição de normas fiscais apoiadas em regras de contabilização que, por vezes, conflitam com as práticas mais aceitas de contabilidade.

Na medida em que se vêem as regras fiscais interferindo no resultado econômico das empresas, existe uma distorção em seu resultado econômico, onde um claro exemplo dessa influência é o Decreto 1.598/77, que trouxe diversas regras que continuam a determinar a forma como se faz contabilidade no Brasil, com vistas a regulamentar a Lei 6.404/76 em seus aspectos tributários.

Assim, durante anos o fisco influenciou sobre como deveria ser feita a contabilidade e atualmente, com a Lei 11.638/07, que obedece ao padrão europeu, o objetivo é que o conjunto de demonstrações financeiras seja mais confiável, com informações mais relevantes e transparentes e espelhem um cenário mais próximo à realidade das organizações nos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação.

Neste sentido, as novas regras de Contabilidade aplicáveis às Pequenas e Médias Empresas – PME (CPC - PME), em vigor no Brasil desde 1º de janeiro de 2010, têm aplicação obrigatória no

segmento das PME, em decorrência da edição pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 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.

No contexto do CPC PME, todavia este 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.

No Brasil, instituído através do CFC pela Resolução 1.255/09, que aprovou a NBC T 19.41, o CPC PME passou a ser aplicado às PME, cujas normas são consequência direta das “IFRS for SME” (Normas Internacionais de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas), editadas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), em julho de 2009. A convergência da Contabilidade brasileira às normas do IFRS constitui um dos fatores que contribuirão para mudar a relação da economia brasileira com o resto do mundo. Segundo Bueno (2010), mais de 400.000 contabilistas e mais de 70 mil organizações contábeis no Brasil terão, obrigatoriamente, de se adaptar a esse conjunto de normas.

O CFC passou a ter, por força de lei, poder regulatório da atividade dos contadores, onde 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 novo cenário contábil que se instala no Brasil, com as novas práticas, os negócios passam a ter maior transparência contábil, contribuindo inclusive para a governança corporativa.

Neste sentido, especificamente os escritórios 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.

1.1 Problema de Pesquisa

Tendo em vista a obrigatoriedade de aplicação das normas internacionais de contabilidade para as pequenas e médias empresas, conforme a Resolução 1.255/09 através do CPC PME e considerando o segmento dos escritórios contábeis como um segmento que sofrerá impactos significativos deste processo, uma vez que se insere em um ambiente onde possuem como perfil de clientes preponderantemente empresas deste porte, e com base na carência de estudos deste processo, enunciou-

se o seguinte problema de pesquisa: **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?**

1.2 Objetivos

Alicerçado no problema de pesquisa, este estudo tem como objetivo geral analisar quais são os fatores determinantes que influenciaram os escritórios de contabilidade na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes.

Como objetivos específicos, busca-se evidenciar:

1. Como foram planejados os procedimentos para a preparação do conjunto de demonstrações financeiras à partir do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010.
2. Os principais fatores internos e externos que influenciaram na adoção do Pronunciamento PME, bem como verificar o comportamento da sociedade contábil e empresária perante a nova exigência nas Demonstrações Contábeis no formato CPC PME e seu nível de conhecimento sobre o referido pronunciamento PME.

1.3 Relevância e Contribuição do Estudo

Conforme a literatura existente no Brasil e o premente momento para adoção do pronunciamento, poucas são as pesquisas relacionadas à adoção do pronunciamento contábil CPC PME por escritórios de contabilidade e, assim, a academia e o segmento de escritórios contábeis necessitam de novos estudos e pesquisas para orientação e evolução do conhecimento a ser aplicado.

Em virtude do nível de atualidade do tema, seu estudo torna-se oportuno e essencial, visto que o mesmo possibilitará a exposição conceitual e prática das principais mudanças, reflexos, vantagens, e dificuldades existentes e outras que possivelmente poderão existir nesse processo, viabilizando a ênfase nas Pequenas e Médias Empresas, dada a representatividade que as mesmas possuem no âmbito nacional e internacional dos negócios e na contribuição à economia.

De acordo com a Fundação IFRS (2011), aproximadamente 73 países adotaram ou tem planos de adotar as normas internacionais de contabilidade para PME, tais como Argentina, Chile, Grécia, Peru,

Venezuela, África do Sul, Hong Kong, Turquia, Suíça, Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Estados Unidos, Canadá, entre outros.

De acordo com Delloite (2012), por conta da convergência dos padrões contábeis locais com as normas internacionais de contabilidade, as PME estão preocupadas com o conteúdo que a adoção destas deve representar para sua realidade e questionam a relevância de preparar demonstrações financeiras de acordo com o padrão internacional PME para os usuários de suas demonstrações financeiras, uma vez que estes estão muito mais interessados em informações sobre fluxos de caixa, liquidez e solvência.

Ainda conforme Delloite (2012) em alguns países, a convergência dos padrões locais para o modelo PME tem se tornado um processo complicado. Nos países que desenvolveram seus próprios padrões para PME, tais normas têm apresentado sérias limitações do ponto de vista do usuário: são difíceis de entender do ponto de vista dos credores e demais provedores de capital, possuem documentação suporte limitada, como livros e softwares e não são fiscalizadas adequadamente pelas autoridades competentes. Estudos realizados pelo Banco Mundial com mais de 80 países emergentes e em desenvolvimento revelaram que, para a maioria deles, a adoção pelas PME traz desvantagens que inclusive impedem o crescimento econômico.

Neste sentido, identificar 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, se torna importante, uma vez que contribui no levantamento dos fatores que corroboram a aderência do CPC PME ao cenário contábil atual, bem como na determinação do nível de conhecimento e adesão ao pronunciamento CPC PME e concomitantemente do CPC *Full*, as particularidades que influenciam no resultado econômico das empresas e se a adoção do pronunciamento PME traz benefícios à empresa adotante e aos seus usuários internos e externos.

1.4 Caracterização da Pesquisa e Estrutura do Trabalho

A pesquisa se caracteriza como de natureza exploratória e, para atender aos objetivos geral e específicos, utilizou-se o método qualitativo.

Para a coleta de dados, entrevistas foram realizadas em uma amostra por conveniência, compreendendo escritórios de contabilidade de grandes centros e do interior, cuja técnica adotada para tratamento dos dados foi a análise de conteúdo, conforme Bardin (2007).

A análise de conteúdo foi organizada por meio de temas, denominado pelo software utilizado como "nós" de acordo com um modelo aberto, onde as categorias de análise foram estruturadas, com utilização do software NVIVO versão 9.

O presente trabalho está discorrido em 5 (cinco) capítulos, os quais apresentam os seguintes conteúdos:

O capítulo 1 se refere à Introdução sobre o assunto, o capítulo 2, discorre sobre o referencial teórico aplicado no trabalho, uma vez que este se faz necessário para o entendimento e a contextualização dos tópicos apresentados e discutidos nos capítulos seguintes. O capítulo 3 apresenta os procedimentos metodológicos, apresentando o modelo de pesquisa, métodos e instrumentos utilizados para a coleta e análise dos dados. E finalizando os capítulos 4 e 5 apresentam a análise dos resultados, as conclusões e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo discorre sobre o referencial teórico deste trabalho, que encontra-se dividido de forma a apresentar, analisar e discutir os principais conceitos necessários para o entendimento desta pesquisa, seus objetivos e resultados.

2.1 O Cenário das Pequenas e Médias Empresas no Brasil

Segundo Niyama (2005), no Brasil, até a década de 70, a contabilidade foi marcada pela forte influência fiscal. Nesse período, a contabilidade era influenciada e realizada meramente para atender aos interesses do fisco, sendo a figura do contador, muitas vezes, confundida com a de um “servidor público do governo”. Dessa forma, forneciam-se poucas informações sobre a situação econômica e financeira das entidades aos seus usuários e não eram voltadas à tomada de decisões.

Visando atender aos interesses de seus usuários, como investidores, instituições financeiras, ao governo e sindicatos, a contabilidade gradativamente foi moldada para atendimento aos seus reais objetivos, sendo reformulada por instituições como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central (BACEN), Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) dentre outros, conforme apresentado na figura 1:

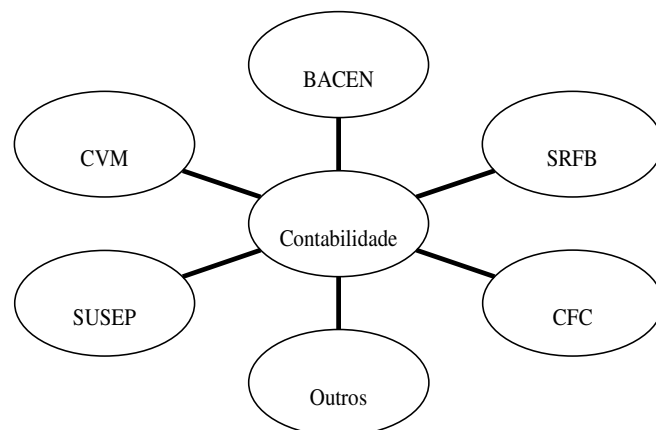


Figura 1: A Influência das Instituições na Contabilidade

Fonte: Próprio Autor

Com a evolução e amadurecimento dos órgãos de classe no Brasil, deixa de prevalecer a forte influência das regras governamentais e fiscais sobre determinados aspectos da contabilidade brasileira.

Neste sentido, a partir de 2010 para as PME no Brasil o engessado regime *CODE LAW* dá lugar ao flexível regime *COMMOM LAW*. Fato que antecede o CPC PME, tem-se que de acordo com Reis (2007), o Brasil possuía essa característica *CODE LAW*, ou seja, apresentava estruturas gerais de organização mais regulamentadas, com forte interferência da legislação tributária na Contabilidade.

Neste sentido, no modelo *CODE LAW*, as mudanças nas leis são lentas e normalmente, não acompanham a evolução dos negócios, o que para Reis (2007) os órgãos normatizadores estão envolvidos com suas funções de fiscalizadores do desempenho das empresas, possuindo os órgãos governamentais interesses específicos sobre a tributação dos lucros, o que ainda provocava nos contadores, principalmente os de empresas menores, que possuem poucos usuários externos, a elaboração de uma contabilidade apenas para atender aos fins fiscais, não focando na elaboração e fornecimento de informações confiáveis para a tomada de decisão.

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, onde seu artigo 177 prevê a segregação da escrituração mercantil da escrituração fiscal, minimizando a influência do fisco na elaboração das demonstrações financeiras. Ainda no ano de 2007, foi emitida a instrução nº 457/2007 da CVM, determinando a obrigatoriedade das normas IFRS para as demonstrações financeiras consolidadas relativas ao exercício de 2010 e posteriores, sendo opcionais para os exercícios de 2008 e 2009.

Finalizando este ciclo, com a homologação da Resolução CFC nº 1.255/09, ficou aprovada a 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. Desta forma, 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.

2.2 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução CFC nº 1.055/05 com o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos, levando sempre em consideração a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional. O CPC é um comitê autônomo composto por representantes das seguintes instituições: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC); Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&F BOVESPA); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Além dessas entidades que compõem o CPC, outros 6 representantes, como o CMN, a CVM, a SUSEP, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e a Federação Brasileira dos Bancos (FEBRABAN) foram convidados e participam mensalmente dos trabalhos do CPC. Outras entidades ou especialistas, eventualmente, são convidados a participar dos trabalhos do CPC. Nas reuniões, as entidades convidadas têm direito à voz, mas não têm direito a voto. Os membros do CPC têm direito a voz e a voto. O CPC delibera por 2/3 de seus membros e o CFC fornece toda a estrutura necessária para a realização dos trabalhos. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010).

Os membros do CPC durante os anos de 2007 a 2010 produziram 63 documentos contábeis (entre pronunciamentos, interpretações e orientações) baseados tanto nas Leis 11.638/07 e 11.941/09 e nas normas emitidas pelo IASB. Os órgãos reguladores brasileiros têm acompanhado o CPC aprovando e tornando obrigatórios os seus pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações. A alteração da Lei das Sociedades por Ações, as normas do CPC e o poder regulatório, principalmente da CVM, Susep e Bacen, permitiram ao Brasil assumir o compromisso de alinhar suas práticas contábeis às normas internacionais emitidas pelo IASB, sendo que o processo de convergência é uma realidade no País.

Em julho de 2009, de acordo com o próprio órgão normativo, o *International Accounting Standard Board* – IASB emitiu o IFRS para pequenas e médias empresas (SME). Logo depois o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC emitiu uma norma equivalente no Brasil o “CPC – PME” em dezembro de 2009.

O CPC PME é um conjunto completo de princípios contábeis. Ou seja, ele não precisa ser lido “em conjunto” com qualquer outra norma, por exemplo, com os demais CPC. A leitura e a aplicação da norma são muito mais simples se comparadas com o CPC pleno. Assim como na norma plena, o CPC PME também prevê algumas isenções facultativas quando de sua adoção pela primeira vez, para facilitar o processo.

Em geral o CPC PME pode ser aplicado somente por empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas, independente de sua forma jurídica (Ltda., S.A. etc). Assim, ainda que seja desejável para muitas empresas aplicarem o CPC PME, são proibidas de utilizar essa norma: (i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; (ii) as sociedades de grande porte (empresas com ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões), (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. Outros países têm limitações diferentes, por exemplo, as empresas privadas (i.e. sem emissão de títulos no mercado) na Inglaterra, mesmo que de grande porte, podem utilizar o IFRS PME.

Desta forma, a aplicação do CPC PME ou do CPC *Full*, o que for aplicável, é obrigatória para todas as pequenas e médias empresas no Brasil na preparação de suas demonstrações financeiras a partir de 2010. Neste sentido, segundo o SEBRAE (2011) estima-se que existam 5 milhões de empresas que estariam neste grupo no Brasil.

2.3 O CPC aplicado nas Pequenas e Médias Empresas

De acordo com o pronunciamento, o CPC-PME, em sua Seção I, item 1.2, esclarece que as PME - Pequenas e Médias Empresas:

- (a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e
- (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos.

Ainda na Seção I, item 1.3, o CPC-PME inclui como Pequenas e Médias Empresas:

(...) as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte.

As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas.

Segundo o CPC, não estão incluídos nesse conceito (i) as companhias abertas reguladas pela CVM; (ii) as sociedades de grande porte, definidas pela Lei nº 11.638/07 como as sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum, que, no exercício social anterior, apresentem ativo total superior a R\$240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$300 milhões; (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.

Ressalta-se que em referência à obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis, o Pronunciamento elucida, ainda, que, se a empresa for obrigada à prestação pública de contas e aplicar o CPC PME em seus relatórios contábeis, estes não poderão ser descritos como se estivessem em conformidade com as Normas de Contabilidade para PME, mesmo que haja permissão ou exigibilidade legal do uso do Pronunciamento. Deloitte (2010, p. 22) complementa ainda que:

Uma controlada cuja controladora utiliza a versão integral dos IFRSs não está proibida de usar o IFRS para PMEs em suas próprias demonstrações financeiras, desde que essa controlada não tenha obrigação de prestação pública de suas contas. Se a controlada optar por usar o IFRS para PMEs, deverá segui-lo na íntegra – não poderá optar por adotar apenas algumas exigências do IFRS para PMEs e outras exigências dos IFRSs.

Assim, estão obrigadas a elaborar seus relatórios contábeis de acordo com orientações do CPC PME as empresas que não tenham obrigação pública de prestação de contas e que não transacionem suas ações na bolsa de valores, independente de sua forma jurídica, podendo ser Limitada (Ltda.) ou Sociedade Anônima (S.A.).

2.4 Visão Global das Pequenas e Médias Empresas

A definição das PME varia de acordo com a metodologia adotada por cada país, mais especificamente, pelo tamanho de cada mercado. Segundo PUGA (2002) Países de economia desenvolvida como os Estados Unidos identificam-nas como tendo 500 funcionários ou menos. Em países em desenvolvimento, por sua vez, onde o tamanho do mercado e os indicadores de tamanho das organizações são menores, os pontos de corte estão entre 100 trabalhadores e 250 trabalhadores. O ambiente que caracteriza tais organizações é melhor descrito de acordo com a forma de propriedade, grau de informalidade, poder de mercado e nível de sofisticação tecnológica, que não está sempre correlacionado com o tamanho da firma.

A formação de blocos econômicos tem aumentado o consenso em torno da classificação das PME. Na União Européia, tais empresas possuem até 250 empregados, nas Américas, adotado pelos países que integram o NAFTA e pelo Brasil, consideram-se as PME aquelas com até 500 empregados. Na Ásia, Taiwan considera aquelas que possuem até 200 empregados, Coreia do Sul e Japão até 300 empregados (PUGA, 2002).

As pequenas empresas apresentam pelo menos três contribuições para a economia. A primeira refere-se à criação de novos postos de trabalho e por essa razão, como ponto chave para o emprego e redução da pobreza. Em especial, os trabalhos criados pelas PME são mais consistentes em condições de relativa abundância de mão-de-obra e deficiência de capital, característicos de países em desenvolvimento. A segunda contribuição é que as mesmas são fonte de consideráveis atividades de inovação, o que contribui para o desenvolvimento do talento empreendedor e competitividade de exportação como base para uma futura expansão industrial. Finalmente, elas adicionam uma maior flexibilidade à estrutura industrial e promovem um grande dinamismo na economia. (WORLD BANK, 2003).

Segundo Puga (2002), ainda que as empresas costumem ser classificadas também em função da receita bruta anual, como ocorre no Brasil e na União Européia, e do capital realizado, como na Coréia do Sul, Japão e Taiwan, órgãos nacionais de apoio às PME também estabelecem suas definições, como no caso da *Small Business Administration* (SBA) nos Estados Unidos, classificando as organizações utilizando critérios mais detalhados, de acordo com a atividade econômica, levando em consideração o grau de competição da indústria, além de considerar o tamanho médio das empresas e as barreiras à entrada.

A partir dos anos 1980, o mundo teve uma nova visão acerca das PME por ocasião do surgimento de evidências empíricas de que em diversos países, o desempenho destas empresas estava superando a das grandes firmas (PUGA, 2002). O mesmo autor afirma que este reconhecimento da importância está ligado à “mudança no paradigma tecnológico”, na qual se prioriza as inovações, sendo que Audretsch (1999) apud Puga (2002) aponta que as pequenas empresas e novas empresas não replicam simplesmente o comportamento das grandes organizações, mas sim, atuam como agentes de mudança.

O interesse pelas Micro, Pequenas e Médias Empresas tem aumentado devido ao papel desempenhado pelas mesmas na criação líquida de empregos, até mesmo em períodos de recessão. Ademais, diversos setores produziram maiores volumes de inovações que grandes empresas, provando dessa maneira, a capacidade de serem flexíveis e de rápida adaptação frente às mudanças tecnológicas (PUGA,2000).

O mesmo autor afirma que para estimular o desenvolvimento das PME, governos buscaram conceder empréstimos, facilitar o acesso destas empresas ao sistema financeiro, conceder assistência técnica antes e depois do início das atividades e incentivar a cooperação entre elas.

A possibilidade das PME se tornarem atores do mercado internacional tem atraído as mesmas a buscarem novos mercados. É particularmente evidente esse movimento em países cujo tamanho de mercado apresenta-se no limite completo, que possuem tradição internacional de comércio, são tecnologicamente orientados para produtos, possuem razoável competição doméstica, apresentam voluntariedade e habilidade para exportar internacionalmente, e possuem baixas barreiras para transpor fronteira de países (HOLMUND, 2007). Para Zoltan *et al.*(2007), as PME possuem dois desafios diante da globalização, a proteção dos direitos de propriedade e barreiras à entrada. Uma limitação de operar no exterior é a barreira à entrada, tais como: imperfeições no mercado financeiro; diferenças de sistemas legais; culturas e línguas. Estas barreiras limitam a expansão internacional, sendo esta limitação maior para as pequenas empresas quando comparadas às grandes organizações.

Para tanto, o autor sugere como políticas, a eliminação das barreiras à entrada, quando possível; inovações legais para proteger os direitos de propriedade; manter um eficiente ambiente institucional para mitigar custos de transação; e abrir o mercado doméstico para multinacionais.

A participação relativa das PME nos países é algo verificado atualmente, porém Neto (1980, p. 16) já afirmava na década de 80 que “constata-se que qualquer que seja o parâmetro adotado, a participação dessas empresas tem se situado sempre ao redor de 90% do total dos estabelecimentos existentes nos diversos países do mundo”.

2.5 Pequenas e Médias Empresas no Brasil

De acordo com Mandilas et al. (2010), a atenção do IASB para as PME, criando uma norma específica, é em decorrência de sua importância perante a economia mundial. Na Europa, segundo os referidos autores, as PME podem ser consideradas a espinha dorsal da economia, promovendo a concorrência, a inovação e gerando empregos. De acordo com dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE 2000), elas representam mais de 95% das organizações em todo o mundo. De acordo com o SEBRAE (2011), no Brasil, as microempresas e as de pequeno porte representam 99,2% das organizações formais e geram 57,2% dos empregos totais (26% do total da massa salarial), conforme pesquisa realizada em 2005, o que demonstra a importância dessas entidades na economia do País.

Cabe esclarecer que o critério adotado para conceituar Micro e Pequenas Empresas (MPE) pelo SEBRAE é pela receita bruta anual, cujos valores foram atualizados pelo Decreto nº 5.028/2004, de 31 de março de 2004. Conforme o SEBRAE, as Microempresas (ME) possuem receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14, e as Empresas de Pequeno Porte (EPP), receita bruta anual superior a R\$ 433.755,14 e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00 (SEBRAE, 2011).

Ainda, segundo o SEBRAE, o setor das PME representa cerca de 43% da renda total dos setores industrial, comercial e de serviços, o que equivale a 30% do PIB do país. Em contrapartida, são responsáveis por apenas 2% do total das exportações.

As PME podem ocupar espaços na cadeia produtiva de grandes empresas, e podem se desenvolver e proporcionar o desenvolvimento entre elas a um só tempo. Segundo Amato Neto (2008) “as PME propiciam um lastro de estabilidade econômica e servem, em muitas situações de incertezas e de refluxo das atividades econômicas, como verdadeiros colchões amortecedores dos impactos da crise, tornando mínimos os seus efeitos negativos sobre as grandes empresas.”

No Brasil existem diferentes formas de classificação das micro e pequenas empresas, enquanto alguns estados e municípios possuem metodologia própria. (SEBRAE 2011). Neste sentido, para inferir a classificação das MPE, a primeira medida legal ocorreu em 1984, quando foi instituída a Lei nº 7.256, Estatuto da Micro e Pequena Empresa. (SEBRAE, 2011).

O SEBRAE utiliza como critério o número de pessoas e o faturamento, apresentado na Tabela 1:

Tabela 1: Brasil: Classificação de PME adotada pelo SEBRAE

	Indústria e Construção	Comércio e Serviços
Microempresa	até 19 funcionários	até 09 funcionários
Pequena Empresa	de 20 a 99 funcionários	de 10 a 49 funcionários

Fonte: Elaborado a partir de SEBRAE (2011)

A classificação adotada pelo BNDES é a mesma abordada pela Carta Circular nº 64/02 de 14/10/2002, que leva em conta a receita operacional bruta anual - ou anualizada (ROB), conforme apresentado na Tabela 2:

Tabela 2: Classificação de PME adotada pelo BNDES**Tabela 2 – Brasil: Classificação adotada pelo BNDES**

Porte da Empresa	Micro	Pequena	Média	Grande
Receita Operacional Bruta (em milhões de R\$)	até 1,2	acima de 1,2 até 10,5	acima de 10 até 60	acima de 60

Fonte: BNDES(2008)

De acordo com o pronunciamento CPC PME em suas disposições, este pode ser aplicado somente por empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas, independente de sua forma jurídica (Ltda., S.A. de capital fechado). Todavia, ainda que seja desejável para muitas empresas aplicarem o CPC PME, são proibidas de utilizar essa norma: (i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; (ii) as sociedades de grande porte (empresas com ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões), (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. Outros países têm limitações diferentes, por exemplo, as empresas privadas (i.e. sem emissão de títulos no mercado) na Inglaterra, mesmo que de grande porte, podem utilizar o IFRS PME.

Considerando os parâmetros adotados pelo CPC para a definição das PME, percebe-se que tal conceito envolve uma diversidade de organizações, com características bastante distintas entre si. Neste sentido, uma sociedade com faturamento em torno de R\$299 milhões possui uma estrutura bem mais preparada para a implementação desta Norma que uma empresa cujo faturamento seja de R\$100 mil. Todavia, conforme o CPC, todas elas estão sujeitas às disposições e enquadramento do mesmo pronunciamento.

2.6 Vantagens e Desvantagens do CPC PME

Em atendimento às reivindicações desta categoria de empresas, em meados de 2009, o IASB aprovou o pronunciamento específico para as PME, cujas características diferenciam-se daquele das companhias listadas em bolsa. Sua elaboração o distingue dos demais pronunciamentos aplicáveis às demais companhias, onde foi considerado a relação custo-benefício para sua implantação, com simplificação de conteúdo, leitura e interpretação, se comparado ao conjunto completo das normas em um único volume, que pode ser aplicado de forma autônoma, sem que se tenha que recorrer a qualquer outra orientação ou pronunciamento.

Anteriormente à edição do pronunciamento IFRS para PME, Fearnley e Hines (2007) afirmaram que o modelo da contabilidade aplicável às empresas listadas limitava sua relevância para as entidades não cotadas em bolsa, cujas ações não são negociadas publicamente. Segundo Shearer (2005 apud Fearnley e Hines 2007), as normas IFRS foram escritas, visando o atendimento das necessidades dos usuários dos mercados de capitais mundiais, e argumentou que uma solução diferente seria necessária para aplicação exclusiva às PME.

De acordo com Tweedie (2011), o IFRS destinado às PME é aplicável para aproximadamente 95% das empresas, em todo o mundo, o que é considerado um grande avanço, em termos de normas contábeis a esta categoria de empresas. Ainda, segundo Pacter (2010), o IFRS para as PME possui menor complexidade, se comparado ao conjunto completo, possuindo uma linguagem clara e de fácil compreensão, tendo em vista que houve a omissão de determinados tópicos considerados irrelevantes para aplicação às PME, limitando desta forma as políticas contábeis ao contexto em que estão inseridas, reduzindo inclusive as informações requeridas a serem divulgadas.

A adoção da IFRS pelas PME segundo o Banco Mundial possui como principal benefício a facilitação do acesso dessas empresas a diversas fontes de financiamento, o que provavelmente não seria possível de outro modo ou outras vias, sendo ainda um modelo de prestação de contas interessante para esta categoria de empresas, face ao seu porte e estrutura societária (DELOITTE, 2010). Neste sentido, segundo o IFAC, os principais benefícios e vantagens trazidas pela aplicação do IFRS pelas PME estão relacionados principalmente a melhoria na qualidade e comparabilidade das Demonstrações Financeiras (DELOITTE, 2010). Assim, verifica-se que o conjunto destes aspectos promove maior confiabilidade das informações produzidas pelas PME, podendo suportar melhor as decisões sobre crédito, financiamento e investimento. No Brasil, tendo em vista a não existência de diversas fontes de financiamento para as PME, esta fica restrita praticamente ao BNDES.

Toda essa simplificação, no entanto, é questionada por alguns profissionais da área contábil, para os quais as novas práticas são, em sua maioria, as mesmas impostas às grandes empresas, através do conjunto completo de Normas IFRS, ocorrendo apenas uma simplificação em determinados aspectos

(SCHNEIDER, 2010). Korps (2011), afirma que apesar do esforço empreendido pelas normas IFRS, no sentido de enriquecer a qualidade produzida pela informação contábil, refletindo a realidade econômica das companhias, onde sua aplicação prática está condicionada a interpretações subjetivas, dificultando, desse modo, a comparabilidade entre essas categorias de empresas.

Lungu e Caraiani (2007), já haviam se pronunciado no mesmo sentido, afirmando que, embora a IFRS para PME venha simplificar uma série de problemas existentes, a forma como estão sendo impostos, *top down*, poderá enfrentar uma série de barreiras para sua aplicação. Estes autores não acreditam que os usuários destas informações tenham suas necessidades satisfeitas, pela simples aplicação da Norma. Entendendo-se que os usuários da informação, nas grandes companhias não são os mesmos que os das pequenas, abre-se a possibilidade de questionamentos sobre a pretensão do IASB de criar uma norma de aplicação universal.

Mandilas *et al.* (2010) afirmam que, embora se estabeleçam princípios de contabilidade comuns, proporcionando maior transparência entre as empresas e permitindo a comparabilidade das demonstrações financeiras em nível internacional, sua implementação e aplicação por parte das PME não será uma tarefa simples. Segundo os autores, as diferentes necessidades existentes entre os usuários das PME, o custo exigido para adoção e aplicação da IFRS e a eficiência de conhecimento são considerados alguns dos fatores que impedem o sucesso da adoção da IFRS pelas PME. Os autores acreditam que a adoção da IFRS e a existência de um sistema de contabilidade comum não oferecerão muitos benefícios, porém entendem que as empresas poderão ser beneficiadas em função do aparecimento de novas oportunidades para expandir e aumentar os investimentos.

2.7 Paradigmas do CPC PME

Conforme Thiago *et al* (2010), com exceção das sociedades anônimas e das limitadas de grande porte, os demais tipos de empresa não possuem uma legislação societária específica, sendo, portanto, regidas pelas determinações constantes no Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/02, mais especificamente, no Título I e II, que tratam do Empresário e das Sociedades Empresárias respectivamente. No capítulo IV, a referida legislação discorre sobre a Escrituração do Empresário e da Sociedade Empresária, determinando no art. 1.179, que estes

(...) são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (BRASIL, 2009)

Thiago *et al* (2010) ressaltam que no artigo 1.179, em seu segundo parágrafo, a lei dispensa o pequeno empresário de tais exigências, assegurando tratamento diferenciado e simplificado a este e ao empresário rural. No entanto, não há uma definição do que seja o pequeno empresário citado no referido dispositivo legal. O Código Civil determina também a obrigatoriedade do Livro Diário, Balancetes Diários e critérios de avaliação de alguns elementos patrimoniais.

Os referidos autores afirmam ainda que as PME careciam de uma legislação societária própria, que as atendesse em suas especificidades, pois a Lei 6.404/76, que trouxe determinações às sociedades por ações, é apenas aplicável a estas sociedades. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) dispensa as microempresas e as de pequeno porte da escrituração comercial, exigindo apenas que se sejam mantidos o Livro Caixa, o Livro de Registro de Inventário e a documentação que serviu de base para essa escrituração, enquanto não decorrido o prazo decadencial.

Assim, a contabilidade das pequenas e médias empresas está voltada, prioritariamente, para o atendimento tempestivo das exigências fiscais e tributárias, como, por exemplo, compreender a sistemática da Substituição Tributária, o Sistema Público de Escrituração Digital, a Nota Fiscal eletrônica e apuração dos impostos a serem pagos, entre outras.

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.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são apresentados os métodos e procedimentos aplicados no presente trabalho, considerando os procedimentos metodológicos que foram aplicados para a obtenção dos resultados desta pesquisa, visando o cumprimento de seus objetivos.

3.1 Modelo da Pesquisa

Tendo como parâmetro o problema de pesquisa deste trabalho, bem como a revisão bibliográfica realizada, seu modelo de pesquisa foi estruturado e amparado nos conceitos e parâmetros que suportaram os estudos sobre o cenário atual na adoção do pronunciamento contábil CPC PME pelos escritórios contábeis, visando analisar os critérios utilizados por estes, na adoção inicial do pronunciamento, possibilitando ainda a identificação de características que pudessem esclarecer e ratificar não somente a situação problema, mas também os objetivos geral e específicos da pesquisa.

Desta forma, para realização desta dissertação, utilizou-se a pesquisa do tipo exploratória, pois segundo BARDIN (2007), a pesquisa metodológica da análise de conteúdo procura investigar através da decomposição dos discursos, as particularidades das idéias de indivíduos ou grupos, gerando posteriormente, categorias de análises que permitam construir a interpretação do pesquisador.

A partir do cenário identificado, desenvolveu-se um modelo para esta pesquisa, conforme Figura 2.

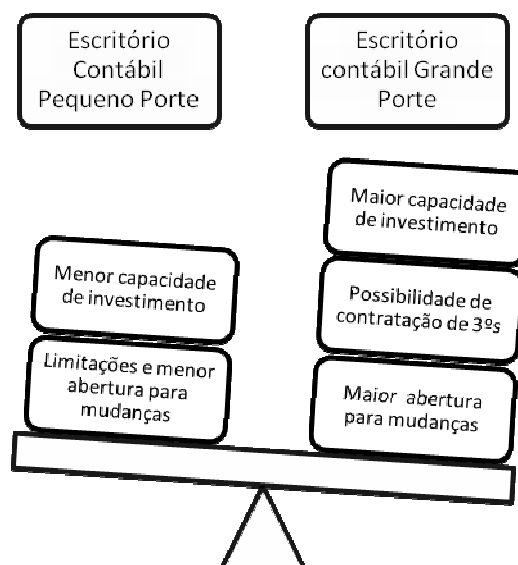


Figura 2: Principais Características dos Escritórios Contábeis

Fonte: Próprio Autor

3.2 Método de Pesquisa

Método de pesquisa é o conjunto de procedimentos e técnicas para a coleta e análise de dados, onde se ordena a escolha dos procedimentos sistemáticos para descrição e explicação dos fenômenos pesquisados.

Com relação ao método de pesquisa, utiliza-se o qualitativo, por ser apropriado para avaliar tanto opiniões, atitudes e preferências como comportamentos, através de entrevistas e questionários, onde de acordo com Collins e Hussey, (2005, p.26), a pesquisa qualitativa envolve examinar e refletir as percepções para obter o entendimento das atividades sociais ou humanas.

Segundo BARDIN (2007), a metodologia da análise de conteúdo procura investigar através da decomposição dos discursos, as particularidades das idéias de indivíduos ou grupos, gerando posteriormente, categorias de análises que permitam construir a interpretação do pesquisador.

Conforme Merriam (2002) este tipo de pesquisa é utilizado quando o pesquisador deseja obter um entendimento em profundidade de um fenômeno, uma pessoa ou uma situação. Segundo a autora, os pesquisadores que utilizam a pesquisa qualitativa não estão interessados em opiniões superficiais das pessoas, ou em causa e efeito como na pesquisa experimental e que as questões de significado, entendimento e processos são apropriadas para a pesquisa qualitativa.

Como este trabalho é relativo à análise sobre 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 a partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2010, verifica-se que o método qualitativo se torna adequado ao tema proposto.

De acordo com Gil (2010), as pesquisas tipo exploratórias possuem maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito ou construindo novas hipóteses.

Neste contexto, de acordo com a natureza deste trabalho, realizou-se uma pesquisa de campo, utilizando-se do método de pesquisa qualitativo, de natureza exploratória.

3.2.1 População e Amostra

Segundo Vergara (2000), a população é um conjunto de elementos a ser tratado em um determinado estudo, enquanto sua amostra é uma parte dessa população ou universo.

Consoante a proposta, para a obtenção dos resultados desejados nesta pesquisa, a população foi constituída por escritórios de assessoramento contábil; já sua amostra empregada (elementos-chave), da qual se desejou obter informações, foram os entrevistados de quatro escritórios contábeis, estabelecidos no estado de São Paulo, nas cidades de Campinas, Valinhos e Jundiaí e em Minas Gerais, na cidade de Uberaba.

Com relação à amostra, definiu-se a utilização de amostra por conveniência.

Diante da definição da população e amostra desta pesquisa, duas questões foram levantadas e discutidas antes da definição e elaboração do roteiro de pesquisa:

1. Quantos escritórios contábeis seriam selecionados?
2. Quais profissionais desses escritórios deveriam ser entrevistados?

Essas questões foram discutidas com o orientador, o qual contribuiu de forma importante para a definição e posterior agendamento das entrevistas.

Desse modo, de acordo com a proposta desta pesquisa, foram selecionados quatro escritórios de assessoramento contábil. Por ausência de definição na literatura específica quanto ao porte desses escritórios, no sentido de se enquadrarem como sendo de grande ou de pequeno porte, a classificação empregada no presente trabalho se deu quanto ao número de clientes. Desta forma, foram selecionados dois escritórios com mais de 150 clientes, aqui classificados como de grande porte e dois escritórios com menos de 150 clientes, sendo classificados como de pequeno porte.

No caso de escritórios de assessoramento contábil, a seleção de escritórios compreendidos em cenários muito distintos poderia impactar nos resultados, considerando a existência de inúmeros escritórios de assessoramento contábil sem um nível mínimo de formalização e estrutura técnica. Neste sentido, o critério de seleção destes escritórios, foi pautado na premissa de que estes deveriam estar devidamente registrados em seus conselhos regionais de contabilidade, como pessoa jurídica e apresentar existência no segmento superior a cinco anos. Dentre os quatro escritórios, constaram ainda, dois escritórios que possuem como técnicos responsáveis Técnicos em Contabilidade cuja formação é nível médio.

Tendo respondida a primeira questão, o próximo passo era a identificação do perfil do profissional a ser entrevistado.

Com base na própria experiência profissional do autor, visando obter respostas que permitissem uma análise efetiva e posterior consecução dos objetivos propostos nesta pesquisa, concluiu-se que os entrevistados deveriam ser os proprietários dos escritórios de assessoramento contábil, por possuírem vivência e experiência na área de atuação, conhecimento sobre a estrutura dos escritórios contábeis bem como de seus clientes, e ainda com poder de decisão e posicionamento na empresa na direção e

coordenação dos trabalhos técnicos desenvolvidos. Desta forma, concluiu-se que os entrevistados deveriam ocupar cargos de sócios administradores destes escritórios de assessoramento contábil.

Com base nas definições dos critérios mencionados, foram selecionados os escritórios de assessoramento contábil, bem como os profissionais que foram entrevistados, cujos contatos ocorreram nos meses de março e abril de 2012, por meio de indicações de profissionais da área de escritórios de assessoramento contábil. Apresenta-se, no Quadro 2, a relação das empresas, dos profissionais e sua identificação neste trabalho:

Quadro 2: Identificação das Empresas e Profissionais Entrevistados

Empresa	Característica	Ordem Profissional	Ordem Entrevista
A1	Escritório Grande Porte	1	A1EGP1
B2	Escritório Grande Porte	2	B2EGP2
C3	Escritório Pequeno Porte	3	C3EPP3
D4	Escritório Pequeno Porte	4	D4EPP4

3.2.2 Instrumentos Utilizados na Coleta de Dados

Visando promover a análise dos dados coletados e inferência sobre os resultados da pesquisa, os mesmos precisavam ser primeiramente coletados junto à amostra determinada na pesquisa. Neste sentido, a obtenção de informações acerca dos grupos da amostra poderia se dar de vários formatos, dentre eles, através de entrevistas.

Desta forma, segundo Mattar (1999), o instrumento a ser aplicado para a obtenção dos dados servirá para o registro das respostas. De acordo com Richardson et al. (2011), a interação entre pessoas por meio das entrevistas é importante na pesquisa em Ciências Sociais, sendo a entrevista uma técnica que permite o desenvolvimento de uma estreita relação entre as pessoas.

Neste trabalho, tendo em vista sua característica qualitativa, foram realizadas entrevistas com perguntas abertas, cujo instrumento de coleta de dados foi composto por um roteiro de entrevista previamente elaborado.

3.2.3 A Elaboração do Roteiro de Entrevista

O processo de qualificação deste trabalho ocorreu na agenda do dia 03 de fevereiro de 2012, onde, nesta data foi apresentado à banca examinadora além do projeto da pesquisa, um esboço do roteiro de entrevista, contemplando além das orientações colhidas do orientador, a experiência do autor até

aquele momento, bem como o contexto que havia sido estudado e estruturado durante o levantamento prévio do referencial teórico.

Neste sentido, a banca ofereceu sua contribuição solicitando a reestruturação de algumas questões, no sentido de torná-las mais diretas, de forma a estabelecer uma melhor relação entre os objetivos, referencial teórico e as questões do roteiro.

Assim, a primeira revisão do roteiro foi realizada antes do agendamento efetivo das entrevistas e da realização do pré-teste do instrumento.

De acordo com Richardson et al. (2011), alguns pesquisadores recomendam realizar o pré-teste do instrumento que será utilizado, o qual deverá consistir na aplicação prévia para um número reduzido de elementos, detentores das mesmas características da amostra sob avaliação. Em tempo, destacam ainda que dentre os objetivos do pré-teste dos instrumentos de coleta de dados, a obtenção de novas informações por meio das discussões para correção de possíveis falhas existentes na formulação do instrumento, se faz importante, no sentido de promover os acertos necessários.

Neste sentido, foi realizado no mês de março de 2012, o pré-teste do roteiro de entrevista com um profissional da área de assessoramento contábil, o qual mantém conhecimento da área a ser pesquisada, bem como dos detalhes específicos do objeto do presente estudo. Assim, como resultado, foi obtido um segundo e último ajuste no roteiro.

Após esta data, mediante a organização das questões, definiu-se o roteiro de entrevista com sua versão final, o qual pode ser consultado no Apêndice I.

Este por sua vez, foi elaborado baseado na seguinte estrutura:

- a) Perguntas para caracterizar o cenário atual do setor;
- b) Perguntas para caracterizar o pronunciamento CPC PME;
- c) Dezoito perguntas abertas para atender aos objetivos do estudo.

3.2.4 Etapas da Análise de Conteúdo

Segundo Bardin (2007), a análise de conteúdo divide-se em três etapas, com a primeira de pré-análise, a segunda para a exploração do material e, a terceira para tratamento dos resultados (inferência e interpretação). Desta forma temos pela ordem:

✓ Pré-Análise

Consiste como sendo uma fase operacional de organização de ideias e materiais, para seleção dos documentos que serão avaliados, formulação das hipóteses e objetivos, bem como para a estruturação de indicadores que irão fundamentar a interpretação final.

Aqui, de acordo com Bardin (2007), para execução dos procedimentos analíticos, faz-se necessário a observância das seguintes regras:

- **Exaustividade:** leva em conta todos os elementos, sem qualquer tipo de omissão;
- **Representatividade:** possibilita utilização de amostra que represente seu universo;
- **Homogeneidade:** dados devem ser relativos a um mesmo tema, e obtidos por uma mesma técnica e realizados por indivíduos semelhantes;
- **Pertinência:** documentos devem adequar-se ao conteúdo, para alcance do objetivo.

✓ Exploração do Material

Consiste nas operações de codificação, decomposição ou enumeração, conforme os critérios previamente definidos. De acordo com Bardin (2007), a codificação corresponde à transformação efetuada de acordo com regras precisas dos dados brutos que, por meio de um trabalho de recorte, agregação e enumeração, permite atingir uma representação do conteúdo estudado.

Segundo o autor, a organização da codificação compreende três escolhas para a análise qualitativa e categorial:

- **Recorte:** escolha das unidades;
- **Enumeração:** escolha das regras de contagem;
- **Classificação e Agregação:** escolha das categorias.

Ainda, conforme Bardin (2007), considerando a categorização, isolamento de elementos e respectivo agrupamento, um conjunto de categorias relevantes deve possuir as seguintes qualidades:

- **Exclusão Mútua:** cada elemento não pode existir em mais de uma divisão;
- **Homogeneidade:** um único princípio de classificação deve governar a sua organização;
- **Pertinência:** a categoria deve estar adaptada ao material de análise escolhido;

- **Objetividade e Fidelidade:** diferentes partes de um material (mesma categoria) devem ser codificadas da mesma maneira;
- **Produtividade:** conjunto de categorias deve ser produtivo e fornecer bons resultados.

Após o estabelecimento das categorias, a análise de conteúdo poderá ser desenvolvida, para tratamento dos resultados, tomando (inferência e interpretação).

✓ Tratamento dos Resultados

Segundo Bardin (2007), a análise de conteúdo fornece informações suplementares ao leitor crítico de uma mensagem, o qual deseja distanciar-se da sua leitura para um conhecimento mais profundo sobre o material estudado.

Para esta pesquisa, optou-se por organizar os conteúdos a partir dos temas, por meio de um modelo aberto, segundo o qual as categorias de análise foram estruturadas durante as etapas da análise. O procedimento realizado justifica-se, considerando que a pesquisa é qualitativa, e de natureza exploratória.

Seguindo a orientação de autores que estudam a pesquisa qualitativa, utilizou-se neste estudo a triangulação de dados, visando sua comparação aos objetos dessa pesquisa. Neste sentido, segundo Silverman (2001), a triangulação de dados compreende o confronto de diferentes tipos de métodos e dados, visando a identificação de pontos comuns.

Tendo em vista o formato de pesquisa empregado no presente estudo, o próprio autor realizou as entrevistas, que gravadas no formato digital, na forma de áudio com um gravador de voz da marca Philips. Após esta etapa, todas as entrevistas gravadas foram transferidas para um desktop, onde foi realizado todo o trabalho de pesquisa e análise.

Em complemento, visando cumprir com a proposta da análise de conteúdo, foi adquirida uma licença do programa, NVIVO, versão 9, o qual sua licença prevê sua utilização por um período de um ano, 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 RESULTADOS

4.1 Coleta de Dados – Execução da Pesquisa

Uma vez definida a amostra da população (entrevistados), bem como da definição do roteiro de entrevistas, após o processo de qualificação a que foi submetido o projeto do presente estudo no início de fevereiro de 2012, durante parte dos meses de fevereiro e março de 2012, foram enviados os convites para participação desta pesquisa.

Os contatos iniciais se deram por meio telefônico e, posteriormente para confirmação e formalização das datas das entrevistas, foram enviadas mensagens eletrônicas (*e-mails*), onde o modelo do *e-mail* convite enviado pode ser observado no Apêndice II.

Uma vez cumprida as formalidades dos contatos e agendamentos, todas as entrevistas foram efetivamente realizadas durante os meses de março e abril de 2012, tendo uma duração de aproximadamente trinta e cinco minutos cada, o que gerou mais de 140 minutos de gravação total.

Todas as entrevistas foram realizadas conforme agenda disponibilizada e dentro do horário comercial, onde foi mantida a prática das visitas no ambiente de trabalho do entrevistado.

Uma vez mantido o padrão de entrevistas para todos os entrevistados, todas as questões foram repassadas, não havendo nenhuma diferenciação entre as entrevistas, considerando a forma como foram realizadas.

Seguindo o formato da análise dos dados, as entrevistas gravadas foram transferidas para análise e avaliação no programa NVIVO, onde foram devidamente importadas e classificadas, conforme descrito nos Quadros 3, 4 e 5, referente a caracterização dos entrevistados e das empresas de atuação.

Quadro 3: Caracterização dos Entrevistados 1

Entrevista	Data e Hora da Entrevista	Local da Entrevista	Padrão de Atuação
ECGP01	05/03/12 - 15:00	Campinas,SP.	Escritório Contábil
ECGP02	12/03/12 - 13:30	Valinhos,SP.	Escritório Contábil
ECPP03	20/04/12 - 16:00	Jundiai,SP.	Escritório Contábil
ECPP04	30/04/12 - 10:00	Uberaba,MG.	Escritório Contábil

Quadro 4: Caracterização dos Entrevistados 2

Entrevista	Cargo no Escritório	Graduação	Período no Escritório
ECGP01	Sócio Administrador	Direito	26 anos
ECGP02	Sócio Administrador	Téc.Contabilidade	12 anos
ECPP03	Sócio Administrador	Contador	8 anos
ECPP04	Sócio Administrador	Téc.Contabilidade	14 anos

Quadro 5: Caracterização das Empresas de Atuação

Entrevista	Total de Funcionários	Total de Clientes	Faturamento Estimado R\$
ECGP01	18	253	300.000,00
ECGP02	11	152	162.000,00
ECPP03	5	64	50.000,00
ECPP04	2	31	20.000,00

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 (2007), sendo a seguir, detalhado as etapas de realização das análises.

✓ 1ª Etapa – Identificação de Palavras-Chave

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

Tendo em vista a aquisição do *software* NVIVO, foi realizada consulta nesta ferramenta, visando identificar palavras ou frases que são citadas com frequência maior no discurso dos entrevistados. Assim, eliminando expressões mais comuns utilizadas por todos os entrevistados do tipo “como”, “que”, “nos” etc., essa análise gerou aproximadamente 193 palavras passíveis de análise, que foram reunidas através da matriz de palavras-chave, apresentada no Apêndice III.

Tendo em vista a realização desta consulta no processo de avaliação e análise dos principais pontos abordados pelos entrevistados na pesquisa, houve um facilitador para verificação do teor das gravações realizadas no *software* NVIVO.

➤ 2ª Etapa – Formação das Unidades de Significado

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, formou-se as unidades de significado, identificando os elementos intermediários da análise. As teorias de Lavelle e Dionne (1999), Bardin (2007), Strauss e Corbin (2008) e Richardson et al. (2011) foram aqui estudadas.

Desta forma, entre as unidades de registro mais aplicadas tem-se a palavra e o tema. Segundo Bardin (2007), 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 (2007) 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 dos dados se deu através do *software* NVIVO, que dentre suas funções, possibilita a inserção e criação de nós, bem como a alocação dos trechos analisados, através da função de “arrastar” o trecho já codificado para um nó que já existe ou com a possibilidade de criação de um novo nó de acordo com a avaliação realizada dos dados.

Tendo em vista que houve relativo consumo de horas durante o mês de Outubro e Novembro de 2012 para análise de todas as entrevistas realizadas, e considerando que esta atividade se traduz num trabalho detalhista e que deve ser realizado com certa lentidão, dada sua característica, estima-se que o tempo total consumido para esta atividade foi de aproximadamente 38 horas.

Finalizando esta etapa, foram identificadas um total de 71 unidades de significado, que conforme apêndice IV, podem ser verificadas na matriz de unidades de significado e categorias.

➤ 3ª Etapa – Formação das Categorias

Esta etapa se define pela atividade de categorização, onde se deu a classificação das unidades de significado nas diversas categorias.

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, verificou-se os elementos existentes das propriedades e dimensões dos dados brutos coletados. Esta etapa classifica estes elementos, onde a partir da análise das informações e agrupamento dos conceitos, tem-se como objetivo responder ao problema de pesquisa deste trabalho, relacionado tanto ao objetivo geral quanto aos 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 (2007), 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 (2007) 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 da categorização nesta pesquisa, visando facilitar o processo de análise dos dados, bem como os desdobramentos e explicações destes. Conforme Strauss e Corbin (2008), que afirmam que agrupar conceitos em categorias é importante porque permite ao analista reduzir o número de unidades com as quais trabalha, a realização da categorização nesta pesquisa seguiu estes conceitos.

Desta forma, todas as unidades de significado, extraídas 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 através das ferramentas disponibilizadas no *software* NVIVO bem como em planilhas eletrônicas. Neste sentido, obtiveram-se seis categorias, as quais são demonstradas na matriz de unidades de significado e categorias, conforme Apêndice IV sumarizado no Quadro 6.

Quadro 6: Categorias Resultantes da Análise de Conteúdo

Categoria	Descrição da Categoria
Categ-1	Ambiente Contábil x Ambiente Fiscal
Categ-2	Tempestividade de Adoção
Categ-3	Estrutura do Escritório Contábil
Categ-4	Comportamento dos Clientes
Categ-5	Dificuldades de Adoção
Categ-6	Treinamento e Qualificação Técnica

➤ **4ª Etapa – Análise dos Resultados**

Esta etapa do processo de análise de conteúdo é composta da análise dos resultados, onde foram confrontados os elementos formados nas categorias destacadas na 3ª etapa retro citada, com os elementos constantes identificados ou não no referencial teórico, definindo o modelo decorrente desta pesquisa. Em seguida, evidencia-se a apresentação e análise das categorias formuladas:

A **Categoria Categ-1 – Ambiente Contábil x Ambiente Fiscal** foi formulada pelas unidades de significado apresentadas no Quadro 7.

Quadro 7: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-1

Ambiente Contábil x Ambiente Fiscal
Atendimento ao CPC PME
Atendimento às Disposições da Legislação Fiscal e Cumprimento de Obrigações Acessórias
Escritórios Contábeis Maiores Possuem maior Qualidade dos Serviços Prestados
Falta de Preparo dos Profissionais da Área Contábil
Público Atendido por Escritórios Contábeis não Esperam Grandes Mudanças dos Serviços
Dificuldades Impostas pelo Governo Dificulta a Realização de Melhores Serviços

Nesta categoria analisou-se o ambiente de inserção do Escritório Contábil. Verificou-se uma importância destacada para o cumprimento das obrigações acessórias, onde a aplicabilidade do pronunciamento CPC PME foi deixado 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. Tem-se ainda que a falta de mão de obra qualificada e a necessidade de formação de pessoal interno nos próprios escritórios dificultam ainda mais este cenário. O período de mudanças tanto contábeis quanto fiscais, foi prejudicial para o atendimento ao pronunciamento, onde em alguns casos verificou-se que a própria Lei 6.404/76 ainda não foi incorporada plenamente. Escritórios Contábeis por possuírem clientes dos mais variados segmentos e tamanhos, sentem dificuldade em aplicar o pronunciamento para clientes tidos como pequenos, onde a própria cultura dos empresários e valorização dos escritórios comprometem a qualidade dos serviços a serem prestados. Constatou-se que existem dificuldades desde a ocultação de

informações por parte dos clientes como um extrato bancário, até o não faturamento adequado das receitas mensais, onde independentemente do tamanho do escritório, a qualidade dos serviços fica comprometida em função da falta de importância dada pelo próprio cliente ao escritório contábil.

Tivemos resistência para adotar nas pequenas empresas, houve dificuldade na definição de que seria geral, como íamos tratar o CPC para um bar, como íamos tratar para aqueles clientes que não necessitam de relatórios de resultado, ou mesmo aqueles que não estão preocupados, que não faturam direito e as vezes necessitariam de financiamento, essa resistência por parte dos pequenos clientes estamos sofrendo até hoje, nessa nova adequação. Estamos trabalhando nisso, efetuando treinamento e focando nas seções do CPC que estão mais próximo da realidade, por exemplo, temos um cliente que trata dos ativos biológicos, ativo imobilizado que poderíamos estar incluindo.

A maior dificuldade está no Estoque pois o cliente não possui controle interno, portanto estamos muito longe daquilo que o CPC propõe. A grande variável é que temos 250 clientes das mais variados segmentos, pequeno bazar, bar, clientes com grande informalidade, e que à décadas o escritório vem cobrando uma forma legal, devido a essa gama de clientes há uma grande dificuldade.(ECGP01)

Foi um momento péssimo, uma vez que estávamos em um cenário novo, os escritórios necessitavam de um tempo maior, inclusive por conta do software, ou atualização, que não conseguiram acompanhar tantas mudanças. Outra grande dificuldade são os profissionais que estão no mercado. Os nossos colaboradores pouquíssimos tem conhecimento. Portanto, temos que formar profissional internamente. As universidades, as faculdades e os cursos livres possuem grande deficiências. Se a adoção tivesse vindo separado do Sped seria melhor. Não encontramos no mercado mão de obra qualificada. Por conta do prazo de entrega ser mensal e as multas envolvidas focamos mais o fiscal. O Sped contábil com depende do resultado do exercício, deu pra dar uma respirada. O próprio site da Receita Federal também não contribuiu pois houve um grande congestionamento. (ECGP01)

Tudo isto veio junto, quase que num pacote só. Face as questões de aplicação de multas etc etc, a opção foi correr atrás dos assuntos do SPED inicialmente. Infelizmente a ênfase foi dada como sempre em atendimento as questões fiscais e a contabilidade novamente fica para segundo plano. O alto custo pelo não cumprimento destas obrigações acessórias nos força a atender primeiro esta demanda.(ECGP02)

Escritório contábil sempre vai dar atenção mais para a parte fiscal. Quando vieram o SPED fiscal e contábil, todas as atenções se voltaram para eles. Para nenhuma destas obrigações os prazos foram adequados. Tudo veio em

cima da hora. E como sempre teve corre corre para ajustar tudo. Como tudo que envolve a parte fiscal envolve o pagamento de multas que não são baratas, a preocupação se volta sempre para as questões fiscais. A incidência de determinadas multas, pode quebrar um escritório.(ECPP03)

Pela complexidade e tempo foi complicado e difícil. Reaprender uma série de coisas que estávamos acostumados a fazer vai ser um desafio grande. Alguns colegas até falam em vender seu escritórios, por conta desta situação. De forma alguma. Esta parte contábil está ficando para depois. Imagina se alguma obrigação acessória é deixada de ser entregue. Dependendo da questão podemos fechar. Para fazer a própria DIPJ de algumas tivemos dificuldade de entender as fichas com alteração contábil e sem alteração contábil.(ECPP04)

Em seguida, a **Categoria Categ-2 – Tempestividade de Adoção** formada pelas unidades de significado constantes do Quadro 8.

Quadro 8: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-2

Tempestividade de Adoção
Mudanças de Processos Internos para Geração de Novas Informações
Definição de Planos de Ação para Absorção das Alterações
Maior Abertura no Nível das Informações a Serem Divulgadas e Aumento do Nível de Exigências
Contratação de Serviços Externos para Auxílio na Adoção
Aplicação do <i>Deemed Cost</i> "Custro Atribuído" para Reavaliação dos Ativos
Impactos da Adoção do Pronunciamento CPC PME não Ligados ao Lucro
Implantação e Adaptação de Novos Sistemas de Informação
Segurança e Guarda da Integridade das Informações
Conflito entre as Bases de Informação Contábil x Fiscal
Maior Dose de Subjetividade e Maior Julgamento Técnico do Contador
Emprego da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica para Interpretação dos Fatos
Mudança de Postura dos Profissionais de Contabilidade

Nesta categoria analisou-se a tempestividade de adoção do pronunciamento, bem como os fatores internos e externos que influenciaram no processo de adoção do pronunciamento por parte dos escritórios contábeis. Desse modo, constatou-se que praticamente todo ambiente e estrutura dos escritórios influenciam, direta ou indiretamente no processo de adoção do pronunciamento, sofrendo influência ou pressões seja por oneração de atividades e obrigações fiscais a serem cumpridas, seja pela necessidade do aumento de processos internos e geração de novas informações, até mesmo na 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.

Neste contexto, as pequenas e médias empresas alvo do CPC PME possuem claramente dificuldades na adoção de duas contabilidades, principalmente pela escassez de recursos que lhes conferem condições peculiares.

O divisor de definição de pequenas, médios e grandes empresas é complexo. Em um escritório de contabilidade dificilmente terá uma grande empresa, pois estes clientes possuem um departamento internamente.

Assim os escritórios de contabilidade ficam com a grande maioria de empresas definidas como pequenas empresas, e dentro desse prazo temos a consciência de que a partir de 2010 já deveríamos ter adotado, mas nós não conseguimos, até mesmo por conta das novas obrigações.

Tomamos a decisão de que a partir de 2012 estamos fazendo uma adequação no plano de contas, pois anteriormente as demonstrações foram maquiadas, mas existem dúvidas, estamos separando por seguimento, inclusive por conta das Notas Explicativas.

Necessitamos de um diagnóstico de cada cliente para pontuar o que está ocorrendo durante esse ano.(ECGP01)

Não. Tínhamos uma contabilidade de 8 horas por mês, agora passamos a 40 horas, sem aumento. Muito pelo contrário, como as empresas agora precisam fornecer maiores informações, fornecendo relatório de clientes e fornecedores, por exemplo, elas se acham no direito de pedir desconto. Esse é o grande problema que desestimula o empresário de contabilidade.

O escritório precisa investir na capacitação técnica do funcionário, mas não tem o retorno. Inclusive o próprio mercado leva esse profissionais.

Todo investimento na parte estrutural, software, capacitação técnica dos profissionais, tecnologia da informação, os escritórios não conseguem repassar no custo, sendo assim muito desestimulante.(ECGP01)

Temos conhecimento de todo contexto do CPC PME. Porém como dito, a ênfase recai sobre as questões fiscais.No início da adoção tinha-se um alto custo para participar de cursos etc. Com o passar do tempo o acesso foi ficando mais fácil. Contatos com assessorias nos proporcionaram acesso aos detalhes, prazos e condições para adoção do CPC.(ECGP02)

Os clientes maiores, por conta da demanda com bancos, financiamentos etc, tem de fato comentado sobre a aplicação da nova contabilidade, sem muitos detalhes. Há um receio por parte dos clientes em adotar ou não adotar. A preocupação recai em não se aumentar os valores dos honorários em função da nova contabilidade. Já tivemos solicitações de clientes para adotar o conjunto de demonstrativos contábeis com base no CPC, principalmente as notas explicativas. Fica claro que o mercado aos poucos vem promovendo aos

clientes o acesso a informação.(ECGP02)

Foi muito curto. Ainda não estendemos a todos os clientes a implementação do pronunciamento. Por conta de diversos fatores de dificuldade, as empresas menores acabam se fechando e dificultando a relação da prestação do serviço. Em função do investimento para qualificação da equipe, a maioria dos clientes não vê com bons olhos o aumento de preço de honorários para receber uma melhor informação contábil. Acabamos tendo que absorver isto. Outra coisa é a retenção de documentos importantes para a realização da contabilidade mensal. Por vezes não recebemos até extratos bancários. Isto dificulta e muito o processo de contabilização. As empresas muitas das vezes adquirem ativos, contraem empréstimos e acabam não informando ao escritório.(ECGP02)

Não alteramos em nada nosso sistema para atender ao CPC PME. Pelo que entendemos não foi muito necessário. Os maiores impactos seriam na questão do reconhecimento das receitas e da depreciação contábil x fiscal. Aqui neste segundo item, para alguns clientes, o controle alternativo em excel por enquanto atende em alguns casos, em função da mudança da vida útil de alguns bens.(ECGP02)

Temos algumas informações do CPC PME, como o prazo de adoção etc. Mas para adotar integralmente o pronunciamento preenchendo todas as condições requeridas não temos condições. Falta entendimento do pronunciamento para aplicação completa. Ainda estamos presos nos conceitos da lei 6.404 e no contexto fiscal de prestação de contas ao fisco. Tem vários assuntos como valor justo, ajuste a valor presente e novas formas de se imobilizar os bens que falta muito entendimento. Continuamos a aplicar o contexto como sempre o fizemos. Estão falando sobre essência sobre a forma, mas parar para pensar sobre a aplicação individual deste conceito, cliente a cliente v ai inviabilizar nosso negócio. Houve aumento de tempo para trabalhar com a mesma contabilidade, sem que houvesse aumento de honorários. Aqui reside o grande problema. Não dá para fazer novos investimentos em pessoas, sistemas etc. O trabalho temos ciência que aumentou, porém não existe a possibilidade de uma melhor remuneração por parte dos clientes em função deste novo cenário.(ECPP03)

Mantemos tudo como está. Nenhuma alteração foi feita em sistema para trabalharmos com o CPC. Não dá para fazer investimento sobre algo que ainda não sabemos o que e como fazer. Volto a dizer que, o perfil dos escritórios de contabilidade é fechado, e embora fomos atrás de informações sobre isto, ficamos um tanto que perdidos.

Para fechar 2010, alteramos somente a estrutura dos balanços, como circulante e não circulante etc. Para fechar 2011, entendemos que fizemos um

trabalho melhor que para 2010, mas ainda sim alguém do que deveria ser feito.(ECPP03)

Depois que falamos um pouco sobre a questão antes da entrevista, ficamos um pouco mais a par do cenário. Até então, tínhamos muito pouca informação.(ECPP04)

De jeito nenhum. Tudo foi muito em cima da hora. Como na parte fiscal esta mudança da contabilidade veio de surpresa. Quando vimos já estávamos atrasados com tudo. Para tanto, nenhum investimento foi realizado.(ECPP04)

Nosso sisteminha é simples e nada complexo. Não foi feito nenhuma alteração nele.

Para o fechamento de 2010, posso falar que não fizemos as mudanças e alterações em nenhum cliente. Temos ciência que isto não é bom não termos feito nada, mas por força de toda dificuldade encontrada, somos obrigados a manter as coisas como estão.2011 fizemos uma coisa e outra como a alteração do grupo dos ativos e passivos, mas nada além.(ECPP04)

A **Categoria Categ-3 – Estrutura do Escritório Contábil** foi formada pelas unidades de significado apresentadas no Quadro 9.

Quadro 9: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-3

Estrutura do Escritório Contábil
Maior Exigência na Formação Técnica dos Profissionais de Contabilidade
Oportunidade de Crescimento pelos Escritórios Contábeis na Adoção e Implantação do CPC PME
Seletividade na Carteira de Clientes pelos Escritórios Contábeis
Alteração na Concorrência de Mercado pelos Escritórios de Contabilidade
Ferramentas para Manutenção e Atualização das Informações
Disponibilização no Mercado de Capital de Giro para os Escritórios Contábeis

Nesta categoria analisou-se a estrutura dos escritórios contábeis, tanto em relação à sua própria exposição no mercado, relacionado à 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 a captação de novos clientes e retenção destes. Nessa avaliação, notou-se que os escritórios de contabilidade, à partir deste novo cenário contábil, ficaram expostos 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 dos honorários por conta do aumento da demanda de horas e capacitação técnica. Isso resultou em um caso específico, que um

proprietário de escritório cogitou em vender a carteira de clientes, por não ter condições de mantê-lo, em função deste cenário atual.

Tínhamos uma contabilidade de 8 horas por mês, agora passamos a 40 horas, sem aumento. Muito pelo contrário, como as empresas agora precisam fornecer maiores informações, fornecendo relatório de clientes e fornecedores, por exemplo, elas se acham no direito de pedir desconto. Esse é o grande problema que desestimula o empresário de contabilidade.

O escritório precisa investir na capacitação técnica do funcionário, mas não tem o retorno. Inclusive o próprio mercado leva esses profissionais.

Todo investimento na parte estrutural, software, capacitação técnica dos profissionais, tecnologia da informação, os escritórios não conseguem repassar no custo, sendo assim muito desestimulante.(ECGP01)

Em função do investimento para qualificação da equipe, a maioria dos clientes não vê com bons olhos o aumento de preço de honorários para receber uma melhor informação contábil. Acabamos tendo que absorver isto. Outra coisa é a retenção de documentos importantes para a realização da contabilidade mensal. Por vezes não recebemos até extratos bancários. Isto dificulta e muito o processo de contabilização. As empresas muitas das vezes adquirem ativos, contraem empréstimos e acabam não informando ao escritório.(ECGP02)

Não realizamos benchmarking. Na verdade contratamos serviço de uma consultoria para nos ajudar a adequar ao cenário. Isto foi fundamental para que pudéssemos atender no início alguns clientes. Duas vezes por mês recebíamos a visita de um consultor durante o dia todo que nos ajudou a compreender e aplicar o pronunciamento. Nos treinamentos trazíamos dúvidas que o consultor nos ajudou a entender e resolver. Aqui ficou o maior custo de adoção do CPC PME para nós, e o investimento foi inevitável, porém tivemos um diferencial perante nossos clientes.(ECGP02)

Neste segmento da contabilidade, que são os escritórios de assessoramento contábil, temos real oportunidade de melhoria da qualidade dos serviços prestados, no sentido de oferecer serviços diferenciados e com padrão de qualidade mais afinado. Sabemos que a concorrência encontra dificuldades para aplicação das novas disposições contábeis, todavia temos condições de sair na frente, promovendo o aprendizado da equipe. Neste sentido, a mão de obra deve ser tratada internamente, e foi o que realmente fizemos. É difícil encontrar no mercado um profissional alinhado com o CPC e quando encontra, o valor do salário não conseguimos pagar. Fica a preocupação somente da perda dos profissionais para o mercado, que absorve bem a mão de obra qualificada gerada pelo escritório contábil. (ECGP02)

Houve aumento de tempo para trabalhar com a mesma contabilidade, sem que houvesse aumento de honorários. Aqui reside o grande problema. Não dá para fazer novos investimentos em pessoas, sistemas etc. O trabalho temos ciência que aumentou, porém não existe a possibilidade de uma melhor remuneração por parte dos clientes em função deste novo cenário.(ECPP03)

No que foi realizado, não houve nenhum aumento. Os aumentos são repassados uma vez ao ano, conforme previsto em contrato e se formos falar em aumento por conta disto, é bem provável que iremos fechar as portas, pois iremos perder os poucos clientes que temos. Ficamos limitados a novos investimento, e estamos verificando inclusive a possibilidade da venda da carteira de clientes que temos, pelo nível de dificuldade encontrado atualmente para manutenção de toda estrutura que temos.(ECPP04)

Não obstante, de acordo com o último trecho da entrevista supracitado, percebeu-se que escritórios de contabilidade menores, tendem a ter maiores problemas com este cenário, onde cogita-se até mesmo a venda da carteira de clientes, 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 numa maior dependência de recursos financeiros externos, o que demandaria na busca de recursos através de bancos e outras fontes.

Não sei, talvez pelo perfil dos clientes, poucos, mas poucos mesmo falam sobre esta contabilidade CPC. Apenas uns 3 por conta de banco. Fora isto nenhum outro ainda abordou o tema com o escritório.(ECPP04)

Nota-se ainda que o perfil do escritório é aderente ao perfil do próprio cliente. Quanto menor o escritório contábil, verificou-se que menor será o porte de seus clientes. Analisando o escritório contábil de pequeno porte, "conforme definição do autor", constatou-se que o perfil de seus clientes são aderentes ao perfil do prestador de serviços, ou seja, não necessitam de maiores informações, para manutenção de seus negócios, e tão somente as tradicionais informações mensais, "guias de impostos para pagamento". Pela característica, percebe-se que o pequeno prestador de serviço contábil, não acompanha a evolução contábil atualmente requerida, e tão somente e ainda de forma precária, as atualizações fiscais.

A **Categoria Categ-4 – Comportamento dos Clientes**, é formada pelas unidades de significado apresentadas no Quadro 10.

Quadro 10: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-4

Comportamento dos Clientes
Falta de Comprometimento na Prestação de Informações aos Escritórios
Desconhecimento dos Documentos Necessários para Registro Contábil
Negligência para Geração de Informações Contábeis
Informações Inidôneas para Redução de Impostos
Desconhecimento das Sanções Impostas pelo Mercado (Bancos, Fornecedores, Receita Federal etc)
Comportamento Ético das Empresas Clientes
Resistência por Parte das Empresas na Prestação de Informações aos Escritórios
Iniciativa pelas Empresas para Adoção na Íntegra e Aplicação do CPC PME
Transferência da Contabilidade para Outros Escritórios Contábeis com Exigências Menores
Valorização dos Serviços Prestados pelos Escritórios Contábeis
Desvalorização dos Serviços Prestados pelos Escritórios Contábeis
Falta de Perspectiva de Crescimento no Mercado
Escritórios de Contabilidade não Oferecem Serviços além de Simples Apuração de Impostos
Falta de Apoio do Governo às Micro, Pequenas e Empresas de Pequeno Porte
Falta de Relevância das Informações Contábeis pelos seus Usuários
Cultura dos Clientes dos Escritórios Contábeis não Permite maior Valorização da Categoria
Falta de Aprimoramento das Técnicas Contábeis Provoca Desvalorização por parte dos Clientes
Valor dos Honorários Cobrados pelos Escritórios Influencia na Escolha do Escritório Contábil
Atendimento não Qualificado dos Escritórios Promove a Migração dos Clientes
Imposições Governamentais Impedem o Crescimento dos Escritórios Contábeis

Nesta categoria analisou-se o comportamento dos clientes dos escritórios de contabilidade. Nesta linha, percebeu-se que atenção dada pelos clientes aos escritórios contábeis, é um grande dificultador para que seja realizado um trabalho razoável. Evidenciou-se que independentemente do tamanho do escritório prestador de serviços, o perfil do cliente, bem como sua maneira de prestar informações consistentes aos escritórios, na grande maioria dos casos compromete a qualidade do trabalho a ser realizado.

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 pelos escritórios contábeis, todavia, faltou a atenção e importância por parte dos clientes a esta nova demanda de conhecimento a ser aplicado pelos prestadores de serviço.

Com poucos clientes nos conversamos, em alguns casos no fechamento de balanço, para extrair informações negligenciadas pelos clientes,

fundamentando no CPC a obrigação das informações para o escritório. A informação por mala direta, email, etc, seria descartada pelos clientes, pois segundo ele, a obrigação da adoção é do escritório, o cliente não tem participação ou responsabilidade.

No comunicado de final de ano "2010", foi colocado uma frase sobre a obrigação do CPC PME, e na atual carteira, apenas 3 clientes de um total de 250 demonstraram real interesse.(ECGP01)

Os clientes maiores, por conta da demanda com bancos, financiamentos etc, tem de fato comentado sobre a aplicação da nova contabilidade, sem muitos detalhes. Há um receio por parte dos clientes em adotar ou não adotar. A preocupação recai em não se aumentar os valores dos honorários em função da nova contabilidade. Já tivemos solicitações de clientes para adotar o conjunto de demonstrativos contábeis com base no CPC, principalmente as notas explicativas. Fica claro que o mercado aos poucos vem promovendo aos clientes o acesso a informação.(ECGP02).

Se pegarmos toda nossa carteira de clientes, para encerrar 2010 foi muito pouco a aplicação do CPC PME num contexto geral. De 152 clientes apenas 8 receberam alguma alteração referente ao CPC PME, incluindo o conjunto de demonstrações financeiras. Para o encerramento de 2011, houve uma extensão maior do pronunciamento, porém para clientes menores, de fato não há muita aderência, pelo fato da pouca importância que dão à informação contábil. Na verdade não há muita cooperação do cliente no tocante a geração da informação e envio ao escritório. Aqui reside o maior problema. As operações ocorrem e não somos informados e também dão pouca ou nenhuma importância a estas alterações.(ECGP02)

É o mesmo caso da pergunta anterior. Temos casos de adoção em 2010 e continuidade em 2011. Alguns clientes optaram por sair do escritório e levar a contabilidade para outro escritório. Temos informações de que não foi dada continuidade dos trabalhos pelo novo escritório. Em outros casos quem não adotou em 2010 adotaram em 2011 e em outros casos ainda temos a situação de que encerraremos 2012 sem contemplar nenhum parâmetro do pronunciamento. (ECGP02).

Conforme questão 16, na maioria dos casos foi tratado cliente a cliente a adoção. Em pouquíssimos casos, conseguimos reajustar os honorários em função das novas disposições contábeis. Foram casos bem pontuais onde em função da característica do cliente e por conta de pagar uma consultoria para nos ajudar, conseguimos repassar parte do custo. Mas foi muito difícil e um desafio. Ouvimos de tudo neste momento dos clientes. Do problema ser nosso até eu não vou ganhar nada com isto, ouvimos de tudo um pouco. Infelizmente é o perfil do cliente de contabilidade e a cultura dos proprietários de pequenas e médias empresas que influencia a dificuldade do emprego do CPC

PME. Não há valorização da informação contábil.(ECGP02)

Na maioria das vezes, o que o CPC pede para ser feito, o custo para realizar não compensa o investimento. Até mesmo para se falar de aumento de honorário para que possamos buscar um curso específico, temos dificuldade. Ninguém quer pagar mais caro para ter acesso a estas informações. Outro ponto é a dificuldade de se obter documento de alguns clientes. Como vai se fazer uma boa contabilidade com a ausência de informações, as vezes até mesmo extratos de banco.(ECPP03)

Alguns poucos clientes comentam sobre a contabilidade que os bancos estão pedindo agora. Mudamos a estrutura do balanço referente a nova classificação dos ativos e passivos e enviamos para atender as solicitações que tivemos. Falta entender melhor até para fazer as notas explicativas, que não tínhamos o hábito de fazê-las. Os próprios clientes, além da questão da importância do serviço e valor de novos honorários propostos, dificultam nossa programação e evolução quanto ao tema para ser convertido a eles mesmos. Nossa parte estamos procurando fazer, porém falta reciprocidade. Neste cenário, vimos de tudo um pouco, desde a perda de clientes, até a internação da contabilidade por parte de clientes maiores, para tentar atender melhor a questão. Por enquanto estamos realizando o que de mais necessário para o momento.(ECPP03)

Não sei, talvez pelo perfil dos clientes, poucos, mas poucos mesmo falam sobre esta contabilidade CPC. Apenas uns 3 por conta de banco. Fora isto nenhum outro ainda.

Não fizemos nenhuma propaganda ou comunicado para os clientes deste CPC. Os que pediram vieram direto já com as informações solicitadas pelo banco. O fato é que pedem, e tentamos fazer o melhor. Porém, quando recebem encaminham direto ao banco sem nem mesmo olhar o que está sendo passado. Não tem valor nenhum sobre o pouco que está sendo feito.(ECPP04)

Está sendo caso a caso. Quem não solicitou nada, não fizemos nada ainda. Até porque, muitos não enviam sequer documentos, o que dificulta até mesmo se fazer uma boa contabilidade.

Por condição específica de cada cliente. Assim como nós, tem colegas de outros escritórios que estão pensando em vender a carteira por conta destas questões.(ECPP04)

Em termos comparativos, verificou-se que em alguns casos, houve migração de clientes para outros escritórios, bem como a internação da contabilidade por parte de outro cliente, na tentativa de atender melhor a esta demanda imposta pela adoção do pronunciamento.

Constata-se que existe certa unanimidade entre os escritórios contábeis, quando o assunto é falta de comprometimento do cliente para envio de informações consistentes ao escritório, para que seja realizado um trabalho razoável de processamento, registro e análise das informações contábeis.

Um dos entrevistados mencionou a posição de um cliente que disse que a obrigação de adoção do pronunciamento é do escritório e não do cliente.

Outro entrevistado citou que para que tivesse maior suporte e aprimoramento do conhecimento técnico, teve que recorrer a serviço de consultoria técnica especializada, para que pudesse dar maior suporte aos seus clientes, tem como acesso a maiores informações. Este entrevistado, conforme característica definida pelo autor, é considerado escritório contábil de grande porte.

Desta forma, constata-se que para escritórios contábeis maiores existe maior disponibilidade de recurso para ser aplicado em treinamento e qualificação do corpo técnico.

Evidenciou-se ainda que o entrevistado que teve dispêndio maior com a contratação de consultoria técnica especializada, foi o que vislumbrou maiores e melhores oportunidades de negócio, com o advento da adoção do pronunciamento contábil CPC PME. Isso pode ser um diferencial para os escritórios que utilizam ou venham a utilizar esse instrumento, uma vez que existe uma tendência real de garantia de qualidade superior dos serviços prestados.

A **Categoria Categ-5 – Dificuldades de Adoção** foi formada pelas unidades de significado apresentadas no Quadro 11.

Quadro 11: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-5

Dificuldades de Adoção
Dificuldade para Definição do Enquadramento das Empresas Alcançadas pelo CPC PME
Complexidade para Enquadramento das Seções do CPC PME
Grande Variedade de Clientes e Suas particularidades para Adoção e Implantação do CPC PME
Inaplicabilidade de Reajustes nos Honorários para Suprir a Demanda de Trabalho Interno
Aumento da Demanda de Trabalho nos Escritórios Contábeis
Benchmarking com Outros Escritórios Contábeis
Ferramentas Utilizadas pelos Escritórios para Divulgação das Exigências requeridas pelo CPC PME
Manifestação do Interesse pelo CPC PME por parte das Empresas Clientes
Inversão na Responsabilidade da Aplicação do CPC PME
Tempo Hábil x Prazo para Aplicação do CPC PME
Modelo Individual de Aplicação do CPC PME
Modelo Genérico da Aplicação do CPC PME
Aplicabilidade da Adoção mediante Exigência Mercadológica
Aplicabilidade da Adoção Mediante Exigência Normativa
Cultura da Classe Empresarial com descrédito pelas Legislações Contábeis
Temor por Futuras Fiscalizações dos Órgãos Normativos
Necessidade de Mercado requerida pelos Demonstrativos de Acordo com o CPC PME

Nesta categoria analisaram-se as dificuldades na adoção do pronunciamento CPC PME pelos escritórios contábeis, de modo a verificar qual ou quais foram os principais problemas enfrentados, para que este pudesse adotar na integralidade, todo 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 dos escritórios contábeis, existe uma similaridade entre as principais dificuldades mencionadas, no que diz respeito a 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.

Houve dificuldade na definição de que seria geral, como íamos tratar o CPC para um bar, como íamos tratar para aqueles clientes que não necessitam de relatórios de resultado, ou mesmo aqueles que não estão preocupados, que não faturam direito e as vezes necessitariam de financiamento, essa resistência por parte dos pequenos clientes estamos sofrendo até hoje, nessa nova adequação. Estamos trabalhando nisso, efetuando treinamento e focando nos CPC que estão mais próximo da realidade, por exemplo, temos um cliente que trata dos ativos biológicos, ativo imobilizado que poderíamos estar incluindo.

A maior dificuldade está no Estoque pois o cliente não possui controle interno, portanto estamos muito longe daquilo que o CPC propõe. A grande variável é que temos 250 clientes das mais variados segmentos, pequeno bazar, bar, clientes com grande informalidade, e que à décadas o escritório vem cobrando uma forma legal, devido a essa gama de clientes há uma grande dificuldade.(ECGP01)

Se a aplicação é lei, tem que ser feito, ou seja, somente por exigência normativa.(ECGP01)

A adequação está sendo cliente a cliente. Como temos diversos segmentos, a adoção está sendo realizada cliente a cliente, verificando a questão particular de cada um. Dependendo do segmento, estendemos o mesmo modelo a todos, tomando o cuidado de alterar os pontos peculiares de cada um, principalmente para elaboração das notas explicativas.(ECGP02)

Na maioria dos casos por questões específicas de mercado de cada cliente, pois bancos, financeiras e fornecedores acabaram solicitando as demonstrações no formato CPC. Para os demais casos, por conta da exigência normativa. A fiscalização ainda é pequena neste sentido e a maior demanda foi por exigência do próprio mercado. Mas estamos razoavelmente alinhados neste sentido e no que depender do escritório, estenderemos a

todos os clientes o modelo CPC. Entendemos que embora existam dificuldades por conta do perfil dos próprios clientes, é importante levarmos a nova cultura a 100% da carteira.(ECGP02)

Existe e muito. No primeiro ano, 2010 houve muita dificuldade para a interpretação das seções do CPC PME, até para formatar a Demonstração de Fluxo de Caixa. Para o encerramento de 2011, muitas dúvidas foram esclarecidas e adotamos um formato padrão para as demonstrações, excluindo as notas explicativas que tiveram que ser conforme a situação de cada cliente. Para o encerramento de 2011 tivemos significativa melhora neste contexto. Alguns clientes fizeram ainda o laudo de avaliação dos ativos "deemed cost" para tratar as taxas de depreciação de forma diferenciada, contábil x fiscal. Aqui entendemos que foi um dos maiores desafios, uma vez que tivemos que tratar em controle alternativo as taxas de vida útil dos bens, com reflexo na própria DIPJ e reflexos no RTT Regime tributário de transição.(ECGP02)

Em pouquíssimos casos, conseguimos reajustar os honorários em função das novas disposições contábeis. Foram casos bem pontuais onde em função da característica do cliente e por conta de pagar uma consultoria para nos ajudar, conseguimos repassar parte do custo. Mas foi muito difícil e um desafio. Ouvimos de tudo neste momento dos clientes. Do problema ser nosso até eu não vou ganhar nada com isto, ouvimos de tudo um pouco. Infelizmente é o perfil do cliente de contabilidade e a cultura dos proprietários de pequenas e médias empresas que influencia a dificuldade do emprego do CPC PME. Não há valorização da informação contábil.(ECGP02)

Não fizemos nada direcionado e específico para os clientes, relacionado a socialização quanto a adoção do pronunciamento. Atendemos os pedidos para adequação que tivemos até então e só. Nossa carteira é diversificada, porém num contexto de pequenas e médias empresas, temos muitas pequenas, não no conceito fiscal, mas no conceito societário, como vimos numa palestra do sindicato. Os clientes que solicitam informações adicionais vamos entregando e conversando conforme a demanda vai surgindo. Infelizmente da forma que saiu o pronunciamento, vamos repassando as informações da mesma moeda, pois as dificuldades quanto a investimento, tempo de estudo e mão de obra é o que mais pesa para nós.(ECPP03)

De forma alguma, não teve prazo. Quando ficamos sabendo da questão, pouco depois já estávamos sendo cobrados por um cliente de porte maior do escritório. Foi ruim pois não estávamos inteirados sobre o tema e acabamos por perdê-lo, pois precisava de uma atenção rápida e não tínhamos como

proporcionar. O tempo foi muito curto. até hoje não estendemos a todos da carteira.(ECPP03)

Os escritórios são fechados. Os poucos que sabemos que estão tratando da questão com uma clareza maior, não passam informação. Quanto a isto até entendemos mas não fomos buscar informações com outros escritórios não.(ECPP03)

As dificuldades são a falta de informação e clareza do que precisa ser feito. Quando entendemos melhor sobre algum tema, fica inviável aplicá-lo, até mesmo pelo custo da geração da informação. Na maioria das vezes, o que o CPC pede para ser feito, o custo para realizar não compensa o investimento. Até mesmo para se falar de aumento de honorário para que possamos buscar um curso específico, temos dificuldade. Ninguém quer pagar mais caro para ter acesso a estas informações. Outro ponto é a dificuldade de se obter documento de alguns clientes. Como vai se fazer uma boa contabilidade com a ausência de informações, as vezes até mesmo extratos de banco. Conforme falamos, para 2011 fizemos um trabalho melhor, porém, sem atender ainda um contexto mais abrangente do pronunciamento.(ECPP03)

Infelizmente pelas condições de cada cliente, a adoção está sendo feito somente por força normativa, não estamos realizando nenhuma modificação, por uma questão espontânea. Tentamos fazer algo melhor para 2011. Houve avanço, mas sabemos que temos que melhorar ainda mais. Por exemplo, todo contexto de demonstrações financeiras a serem entregues não fazemos. Falta nota explicativa etc.(ECPP03)

Pela complexidade e tempo foi complicado e difícil. Reaprender uma série de coisas que estávamos acostumados a fazer vai ser um desafio grande. Alguns colegas até falam em vender seu escritórios, por conta desta situação. (ECPP04)

Entender melhor a parte de receita, ativo imobilizado, valor justo e outras coisas. Para 2011 foi feito algum arranjo sim, até por conta da solicitação dos bancos dos clientes, mas nada que possa ser considerado adequado, assim entendemos. Sabemos que falta muito a fazer e que precisamos melhorar em muita coisa, porém estas dificuldades encontradas nos impedem de fazer um trabalho melhor e mais adequado. (ECPP04)

Entretanto, em um contexto comparativo entre os entrevistados, separando-os em categorias de escritórios de grande e de pequeno porte, evidencia-se como maior problema, a ausência de recursos, bem como maior dificuldade ao acesso de informações específicas para tratamento técnico do pronunciamento CPC PME.

Nota-se que os escritórios de menor porte, situados no interior e não nos grandes centros, enfrentam maiores barreiras, para que sejam realizados trabalhos de qualidade, todavia, quando a questão se relaciona à carteira de clientes, para ambas as classes, percebe-se que problemas similares são enfrentados.

A seguir apresenta-se a **Categoria Categ-6 – Treinamento e Qualificação Técnica** formada pelas unidades de significado apresentadas no Quadro 12.

Quadro 12: Unidades de Significado – Formação Categoria - Categ-6

Treinamento e Qualificação Técnica
Formação Interna de Profissionais Capacitados
Deficiência de Disponibilização de Cursos Específicos no Mercado
Falta de Profissionais Capacitados no Mercado
Profissionais Capacitados Internamente são Absorvidos pelo Mercado
Formação de Profissionais de Cursos Superiores a quem do Esperado pelo Mercado
Manutenção e Disseminação de Informações Técnicas
Desinteresse dos Sócios de Escritórios Contábeis pelo Aprimoramento de Conceitos Técnicos
Sindicato da Categoria Promoveu Poucos Eventos para Resolução de Todas as Dúvidas
Alto Custo de Profissionais de Mercado
Contratação de Consultorias Técnicas para Suporte e Auxílio Técnico Específico

Nesta categoria 06 verificou-se a questão do treinamento e qualificação técnica dos profissionais dos escritórios contábeis entrevistados, onde se buscou analisar qual a importância dada, bem como as formas como foram adquiridos os novos conhecimentos a serem aplicados na adoção do pronunciamento CPC PME.

Apurou-se que houve significativa transferência de responsabilidade na obtenção dos novos conhecimentos, dos sócios responsáveis para os funcionários "coordenadores" responsáveis pela contabilidade dos escritórios. Nesta categoria 6, ficou evidente que os escritórios maiores, "de grande porte" possuem maior capacidade de investimento, bem como mais disposição para buscar novos conhecimentos. Os escritórios entrevistados menores, "de pequeno porte", não possuem a mesma disposição para buscar novos conhecimentos, bem como maior restrição para aplicação de recursos direcionados a treinamento técnico.

Verificou-se ainda que os sócios dos escritórios de certa forma, pouco ou nada se instruíram das novas disposições do pronunciamento para este processo. Em um dos casos, houve participação mais ativa dos sócios no aprendizado do pronunciamento, tendo em vista que houve a contratação de

escritório para assessoria específica, visando auxiliar na adoção do pronunciamento. Em sentido contrário, um dos entrevistados de escritório "de pequeno porte", externou que existe a ideia da venda da carteira de clientes, tendo em vista a grande dificuldade evidenciada pelos seus proprietários para manutenção do negócio, face as últimas exigências promulgadas, tanto contábeis quanto da esfera fiscal.

Foi distribuído internamente o material sobre o CPC PME, e posteriormente marcado um debate onde cada um iria estudar um CPC e transmitir para os demais. Com a rotina esse estudo não deu continuidade. Alguns profissionais participaram de cursos. De outra forma, buscamos cursos para capacitação, onde verificamos que existem poucos cursos de boa qualidade. Temos funcionários que estão cursando o curso de Ciências Contábeis atualmente, onde este tema é pouco abordado e explorado nas próprias faculdades que estão formando os futuros profissionais da área.(ECGP01)

Os sócios do escritório, buscam periodicamente informações individualmente, através de pesquisas eletrônicas.(ECGP01)

Fizemos reuniões inicialmente para apresentar e discutir sobre a adoção do CPC PME. Depois selecionamos os coordenadores e encaminhamos para treinamento, para que pudessem ser multiplicadores aos demais membros da equipe.

De fato houve a participação da coordenação, bem como dos sócios em cursos específicos. Com isto houve a multiplicação do conhecimento com os demais, através de reuniões e socialização das apostilas de treinamento.

Um dos coordenadores se inscreveu em uma pós graduação específica numa instituição de ensino superior para aprofundar no conhecimento. Fizemos questão de pagar a metade do curso. Uma vez ao mês nos reunimos para discutirmos os principais pontos e alterações fiscais e agora contábeis.(ECGP02)

Não realizamos benchmarking. Na verdade contratamos serviço de uma consultoria para nos ajudar a adequar ao cenário. Isto foi fundamental para que pudéssemos atender no início alguns clientes. Duas vezes por mês recebíamos a visita de um consultor durante o dia todo que nos ajudou a compreender e aplicar o pronunciamento. Nos treinamentos trazíamos dúvidas que o consultor nos ajudou a entender e resolver. Aqui ficou o maior custo de adoção do CPC PME para nós, porém tivemos um diferencial perante nossos clientes.(ECGP02)

No início conversamos a respeito destas regras, porém sem muitas informações, o que prevalece até hoje. Conforme as necessidades de

informação vão surgindo, vamos conversando e tentando orientar da melhor forma. Conversamos mais sobre questões fiscais. Como falta ainda informação, falamos pouco sobre o tema aqui no escritório. Quem está estudando atualmente, está tendo mais contato com a questão.

Nós sócios participamos de algumas palestras, mas nada que pudesse nos dar um entendimento razoável sobre o tema. Como dissemos foi tudo muito rápido e quando vimos já estávamos sendo cobrados. Alguns funcionários estão cursando ciências contábeis e estão tendo aulas sobre a questão. Um funcionário foi participar de um curso de um dia e voltou com mais dúvidas do que foi.

Ainda falta um pouco de oportunidades específicas de treinamento. Quando tem alguma palestra do conselho fica tudo lotado e às vezes perdemos a oportunidade de participar.(ECPP03)

Não fizemos nenhum comunicado. Como somos somente em 2 aqui no escritório, o que surgiu tratamos de resolver para entregar a informação, mas precisamos conversar melhor a respeito sim.

Não houve nenhuma participação em curso ou treinamento específico. Fizemos e fazemos somente algumas leituras. O problema é que tem muita coisa da parte fiscal e o resto fica a margem de uma melhor importância.(ECPP04)

Sobre a questão da norma foram poucas conversas. Falta sim mais diálogo e interação para entender melhor o que está sendo pedido. O material que deixou com a gente vai ajudar a entender melhor.

Houve conversa com outro escritório sim, mas nada para copiar algo ou algum procedimento. O entendimento do colega também estava longe do ideal para ser copiado.(ECPP04)

Após essas constatações, confrontaram-se as práticas realizadas pelos escritórios de contabilidade, e a partir das respostas dos entrevistados, considerando a importância do tema neste momento, constata-se que houve pouco envolvimento dos sócios dos escritórios, na busca pelo aprimoramento técnico adequado, para resolução dos principais problemas e dúvidas encontradas no emprego do pronunciamento. De fato em alguns casos, houve a busca pela participação de cursos e palestras, bem como se verificou que em alguns escritórios, alguns funcionários estão cursando o curso de ciências contábeis, todavia, conforme relatado por um dos entrevistados, as informações obtidas pelo estudantes de nível superior referente ao tema, é de pouca relevância para emprego em seu dia a dia de trabalho. Neste sentido, diante de um dos relatos, verifica-se que algumas instituições de ensino, também necessitam de uma crescente melhoria e aumento da qualidade de ensino das novas práticas contábeis.

Constatou-se ainda que no "ECGP02" escritório contábil de grande porte, um dos coordenadores se inscreveu em um curso específico de pós-graduação numa instituição de ensino, para obter maiores conhecimentos sobre o tema e aplicá-los em seu dia a dia. Neste sentido, houve a confirmação da iniciativa por parte de não sócio, na busca de maior conhecimento sobre o tema.

➤ **5ª Etapa da Análise de Conteúdo – Interpretação dos Resultados**

Nesta 5ª etapa são apresentados os principais resultados obtidos através do processo de análise realizada neste trabalho, a qual foi empregada a técnica da análise de conteúdo, visando responder tanto o problema de pesquisa, quanto aos objetivos geral e específicos.

Objetivo Geral

Tendo em vista o objetivo geral do presente estudo que é analisar quais são os fatores determinantes que influenciam os Escritórios de Contabilidade na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes, através da análise de conteúdo, foram criadas 6 categorias que traduzem os principais fatores que influenciaram negativamente os escritórios de contabilidade na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes.

▪ **Categoria 1 – Ambiente Contábil x Ambiente Fiscal**

Evidenciou-se que os ambientes aos quais os escritórios contábeis estão inseridos, existe significativa ênfase de manutenção do ambiente fiscal, onde a tendência ao cumprimento das obrigações principais e acessórias, face as pesadas multas impostas pelos órgãos federais, estaduais e municipais, conduzem os prestadores de serviço a dedicarem um maior tempo na tratativa fiscal, para manutenção dos clientes. Evidenciou-se ainda que houve acúmulo de mudanças, todas recebidas quase simultaneamente, conflitando as prioridades fiscais e contábeis.

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. Ainda foi apontado como um fator importante no ambiente contábil, a falta de interpretação adequada do pronunciamento, bem como a aplicação da subjetividade e a avaliação da essência econômica sobre a forma jurídica, como os fatores mais relevantes que dificultam o ambiente contábil. Por imposição do novo padrão IFRS, por exemplo, as empresas tem que

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.

Adicionalmente, por essas empresas serem de pequeno porte, geralmente não têm estrutura para desenvolver uma política de governança corporativa com o consequente aprimoramento de controles internos. Pequenas 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 exige uma maior integração entre administração e contabilidade nas tomadas de decisões estratégicas. Porém, nas empresas de pequeno porte, geralmente é o proprietário que toma todas as decisões. Muitas vezes, não há um departamento de contabilidade no negócio, restringindo-se somente à escrituração do livro caixa, pois são empresas assessoradas por escritórios de contabilidade também de pequeno porte, especializados somente em empresas optantes pelo SIMPLES e pelo Lucro Presumido.

▪ **Categoria 2 – Tempestividade de Adoção**

Evidenciou-se que tanto os fatores internos e externos influenciam na tempestividade da adoção do pronunciamento, na medida em que a falta de mão de obra qualificada, necessidade de revisão e mudança dos processos internos para geração de novas informações e mudança da postura dos profissionais de contabilidade são apontados como fatores que mais influenciam na tempestividade da adoção do pronunciamento.

O fato da influência fiscal, no contexto contábil das empresas, promove o atraso da tempestividade da adoção, uma vez que a forte influência fiscal ainda prevalece arraigada no dia a dia dos escritórios contábeis. Soma-se a isto o fato de que a Receita Federal do Brasil não aceita o novo padrão contábil como base inicial de cálculo dos tributos federais IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Assim, 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 do novo padrão contábil na base de cálculo dos tributos federais.

Outro componente que desencoraja a maioria das PME 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.

▪ **Categoria 3 – Estrutura do Escritório Contábil**

Evidenciou-se que os escritórios contábeis, tendo em vista o cenário vigente, ficaram expostos a diversas condições de mercado desfavoráveis, uma vez que houve aumento na demanda de trabalho, bem como a necessidade de investimento, por parte dos proprietários.

Quanto ao seu porte, características dos clientes e capacidade de novos investimentos, verifica-se que os escritórios contábeis de grande porte, segundo a classificação do autor, possuem maior capacidade e melhor estrutura para oferecer condições mais favoráveis de acesso a informação, maior disposição na busca de novas informações, bem como para realização de novos negócios, tendo em vista que buscam alternativas para melhor preparação técnica, visando melhor atendimento, manutenção e retenção de seus clientes.

Tendo em vista as dificuldades oriundas da própria estrutura, um dos entrevistados cogita em vender sua carteira de clientes, face as dificuldades encontradas, para manutenção do negócio.

▪ **Categoria 4 – Comportamento dos Clientes**

Evidenciou-se que independentemente do porte do escritório, o perfil do cliente, bem como a forma de prestação das informações ao escritório, em sua grande maioria compromete a qualidade do trabalho a ser realizado.

Observou-se ainda que existe por parte dos clientes uma grande preocupação em atender a solicitação de bancos e demais instituições, todavia sem dar a devida importância as informações prestadas.

Os resultados apontaram que em alguns casos, houve a migração de clientes para outros escritórios, seja por problema no atendimento técnico ou prestação de informações incorretas por culpa recíproca, seja por mal atendimento e falta de atenção para resolução de problemas.

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.

▪ **Categoria 5 – Dificuldades da Adoção**

Evidenciou-se que a grande dificuldade no que diz respeito a condição técnica do prestador de serviço, problemas na 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, são tidos como fatores que mais influenciam negativamente na adoção do pronunciamento.

Uma questão comum aos entrevistados foi a dúvida sobre a aplicação do CPC PME ou do CPC *Full* ou modelo completo do CPC. Aqui fica uma situação bastante importante, uma vez que existem significativas diferenças entre eles, que podem alterar os resultados econômicos das empresas, onde se observou que não existe nenhum preparo por parte dos entrevistados para questões relacionadas a este tema.

A dificuldade ao acesso de informações relevantes, se fez uma condição específica dos escritórios de menor porte.

Evidenciou-se que os escritórios entrevistados, localizados em Campinas, SP., ou em sua região metropolitana, possuem maior facilidade na obtenção de informações atualizadas sobre o CPC PME. Já o escritório entrevistado localizado no interior de Minas Gerais, apresenta maior dificuldade na obtenção de informações relevantes e consistentes sobre o tema.

▪ **Categoria 6 – Treinamento e Qualificação Técnica**

Evidenciaram-se restrições na busca por aprimoramento técnico adequado, tendo em vista que todos os entrevistados apresentaram cenários diferentes para esta categoria. Neste sentido, apenas o sócio entrevistado do "ECGP02", teve participação ativa no processo de adoção do pronunciamento, uma vez que contratou serviço de consultoria especializado sobre o assunto. Todos os demais entrevistados, ou se envolveram parcialmente, ou não se envolveram no processo.

A busca pela participação de cursos e palestras, sobre o tema foi citada pelos entrevistados "ECGP01", "ECGP02" e "ECPP03", sendo que somente o "ECPP04" não participou de nenhum treinamento ou atualização sobre o tema.

Foi citado pelo entrevistado "ECGP01" que alguns de seus colaboradores estão cursando o curso de Ciências Contábeis, todavia na percepção do entrevistado a própria instituição de ensino não promove a socialização do tema de forma mais completa e específica, onde verifica-se que as informações obtidas pelo estudantes de nível superior referente o tema, é de pouca relevância para emprego em seu dia a dia de trabalho. Desta forma, verifica-se que existe, na percepção do entrevistado, que as instituições de ensino, também necessitam de uma crescente melhoria e aumento da qualidade de ensino das novas práticas contábeis.

Assim, após analisadas as 6 categorias evidencia-se que no Brasil a adoção do CPC PME encontra-se em um estágio muito aquém do esperado, justificado e suportado pelas várias situações apresentadas, distintas entre os entrevistados.

Corroborando os resultados obtidos no presente estudo com um estudo desenvolvido na Grécia, sobre o processo de adoção dos IFRS para PME, onde 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 usuários 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, onde 11% das empresas entrevistadas, apesar de acreditarem que a adoção dos IFRS e a existência de um sistema de contabilidade comum da 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, os diferentes níveis de conhecimento dos profissionais, bem como as diferentes necessidades dos usuários das PME e o fato de o país ter um código de leis forte, podem ser considerados como desvantagem ou até como empecilhos no processo que se inicia.

Objetivos Específicos

A questão relativa aos objetivos específicos do presente trabalho foi evidenciar como foram planejados os procedimentos para a preparação do conjunto de demonstrações financeiras à partir do exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010, bem como evidenciar os principais fatores internos e externos que influenciaram na adoção do Pronunciamento PME, e verificar o comportamento da sociedade contábil e empresária perante a nova exigência nas Demonstrações Contábeis no formato CPC PME e seu nível de conhecimento sobre o referido pronunciamento PME, foi apurada através das entrevistas realizadas, que as 6 (seis) categorias criadas para responder o objetivo geral corroboram ainda as respostas dos objetivos específicos, onde evidenciou-se que não houve por parte de nenhum dos entrevistados a elaboração ou planejamento que definisse procedimentos para preparação das demonstrações financeiras no novo formato de forma ordenada. O rol das inúmeras dificuldades encontradas conforme descrito nas entrevistas realizadas e o fato de não haver punição direta às empresas que não adotaram o padrão CPC PME, promovem um ambiente confortável aos escritórios contábeis, no sentido de protelar a adoção do pronunciamento CPC PME.

Na maioria dos casos observados, a adoção do padrão CPC PME nas pequenas e médias empresas ocorre somente por necessidade de mercado, porém sem que haja procedimentos específicos na preparação do conjunto de demonstrações financeiras neste padrão. Evidenciou-se que as empresas que procuram financiamentos de longo prazo, que estão em fase de fusões e aquisições, ou que são reguladas por órgãos governamentais são exemplos de empresas que se sentem obrigadas ou motivadas a adotar o novo padrão contábil.

Evidenciou-se que embora o pronunciamento CPC PME, seja uma forma simplificada das normas de contabilidade, permitindo o preparo de demonstrações financeiras com um menor volume de informações e divulgação, facilitando de certa forma o estudo e a análise das demonstrações por parte do contador, existe uma grande dificuldade por parte dos contadores, em elaborar demonstrações contábeis como uma Demonstração de Fluxo de Caixa, seja pelo método direto ou indireto ou redigir notas explicativas sobre as demonstrações financeiras. Desta forma, constata-se que ainda são confeccionados para fins gerais somente o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados.

De acordo com os dados das entrevistas, foi possível concluir que um dos maiores desafios enfrentados pelos contadores dos escritórios de contabilidade diante do pronunciamento CPC PME, é compreender de fato o que ele exige que seja realizado, bem como o que deve ser divulgado.

Na medida em que as pequenas e médias empresas têm a opção de utilizar o conjunto completo dos pronunciamentos, CPC *Full*, ou utilizar o pronunciamento CPC PME, de acordo com os dados levantados, conclui-se que as poucas adoções realizadas pelos escritórios de contabilidade 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 através 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*.

Neste sentido, o conjunto completo dos CPC, conhecido como 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 os seus indicadores de performance econômico-financeiros. Em contra partida, estes gastos, em caso de adoção do pronunciamento CPC PME seriam carregados diretamente no resultado da empresa, promovendo resultado econômico menor.

Desta forma conclui-se que não existiu nenhum critério específico para adoção do pronunciamento CPC PME, uma vez que existe um desconhecimento por parte dos contadores dos escritórios de contabilidade, tanto do CPC PME, quanto do CPC *Full*, o que inclusive pode inviabilizar novos negócios ou negócios já existentes, em função do não conhecimento das normas, bem como de suas principais diferenças. Esta conclusão é sustentada pelo fato de na pesquisa, ser constatado que dos 4 (quatro) entrevistados, todos que realizaram a adoção de algum pronunciamento, usaram o pronunciamento CPC PME, porém sem sustentar tecnicamente a real motivação pela opção deste.

Percebeu-se ainda que os escritórios contábeis entrevistados não conseguiram atualizar a sua equipe de contabilidade acerca das alterações instituídas pelas novas normas contábeis. Isso se deve

pela falta de profissionais qualificados no mercado. Esse fato permite concluir que foi essencial a contratação por parte de um dos entrevistados de assessoria externa para auxílio a estes contadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi realizado com o objetivo de analisar quais são os fatores determinantes que influenciaram os Escritórios de Contabilidade na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes. Para tanto, foi realizada uma pesquisa do tipo exploratória, com a utilização do método qualitativo, utilizando como procedimento para a coleta de dados entrevistas em profundidade com sócios de quatro escritórios diferentes.

Tendo em vista o emprego da análise qualitativa, foi possível identificar seis categorias de fatores indicativos de diferenciação das práticas internas dos escritórios contábeis, onde pela distinção realizada pelo autor, entre os escritórios, diferenciando-os por grande porte e pequeno porte, dois grupos de escritórios foram segregados, onde foram confrontadas as práticas adotadas entre eles.

Como fatores que influenciam negativamente na adoção do pronunciamento CPC PME, destaca-se a influência das regras fiscais que prevalecem arraigadas no cenário contábil no Brasil, mais fortemente no dia a dia dos escritórios de contabilidade, uma vez que este setor, por força das pesadas multas impostas pelo governo, pelo não cumprimento da entrega das obrigações acessórias, direcionam maior importância e dedicam maior tempo ao cumprimento das obrigações acessórias como GIA, SPED Fiscal, Nota Fiscal Eletrônica, DACTON, DCTF, DIPJ e outras.

Como questões relacionadas especificamente à adoção do CPC PME, que vem a onerar os custos de adoção, são a obrigatoriedade das empresas reavaliarem a vida útil de seus ativos imobilizados, e na transição para a nova norma, a adotar o valor justo para valoração desses ativos, além de outras demandas. Para atender a essas exigências, as empresas necessitam obter laudos técnicos para embasamento dos novos valores de ativos, como taxas de depreciação com base na vida útil dos bens, incorrendo em custos que podem ser impraticáveis para pequenas organizações.

Adicionalmente, as empresas de pequeno porte, geralmente não têm estrutura para desenvolver uma política de governança corporativa com o consequente aprimoramento de seus controles internos. Normalmente, trabalham com quadro de pessoal multifuncional e com 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 exige uma maior integração entre administração e contabilidade nas tomadas de decisões estratégicas. Porém, nas empresas de pequeno porte, geralmente é o proprietário quem toma todas as decisões e muitas vezes, não há um departamento de contabilidade no negócio, restringindo-se os registros das operações somente à escrituração do livro caixa, uma vez que estas empresas são assessoradas por escritórios de contabilidade na maioria das vezes também de pequeno porte, especializados somente em empresas optantes pelo SIMPLES e pelo Lucro Presumido, que conforme evidenciado no presente estudo, muitos desconhecem até mesmo suas responsabilidades e

atribuições frente aos requisitos, formalidades, isenções e restrições que o pronunciamento CPC PME requer na sua adoção.

Alguns fatores que podem explicar este desconhecimento e não adoção são a sobrecarga de trabalho com que os contadores dos escritórios contábeis se confrontam e a falta de divulgação, orientação e treinamento, conforme apontado em algumas questões.

No contexto apresentado, nenhuma das empresas que estão em vias de convergência, teve como fator motivador de sua adesão em atender ao Pronunciamento o auxílio no processo gerencial de análises que o pronunciamento possibilita. Desta forma, em uma análise global deste estudo, pode-se inferir que ainda não há uma preocupação representativa das PME em adequar-se ao CPC PME e que os profissionais envolvidos ainda estão despreparados para atender, na íntegra, aos ditames da convergência internacional das demonstrações contábeis.

Assim, elas 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, liquidez e solvência, do que propriamente no conjunto completo de demonstrações financeiras que estão obrigados a divulgar.

Soma-se a isto o fato de que, a Receita Federal do Brasil não aceita o novo padrão contábil como base inicial de cálculo dos tributos federais IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Assim, 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 do novo padrão contábil na base de cálculo dos tributos federais.

Outro componente que desencoraja a maioria das PME a adotar o padrão CPC PME 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.

Evidencia-se assim que, na grande maioria dos casos, a adoção do padrão CPC PME nas pequenas e médias empresas ocorre somente por necessidade de mercado. Empresas que procuram financiamentos de longo prazo, que estão em fase de fusões e aquisições ou que são reguladas por órgãos governamentais são exemplos de empresas que se sentem obrigadas ou motivadas a adotar o novo padrão contábil.

Tendo em vista a amostra estudada ser de escritórios de contabilidade, onde os serviços contábeis são terceirizados, não foi possível identificar nenhuma empresa de pequeno porte constante na amostra dos escritórios, com um sistema de governança corporativa bem estruturado e que fizesse de suas demonstrações financeiras e de seus controles internos importantes ferramentas administrativas. Portanto, o incentivo à adoção do padrão CPC PME poderia criar um padrão para empresas extremamente pequenas, dispensando-as de obrigações custosas para a manutenção de uma contabilidade mais simples. Neste sentido o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB),

responsável por elaborar e promulgar o IFRS, está em processo de desenvolvimento de uma subseção da IFRS PME, com as principais normas e princípios aplicáveis às microempresas.

Adicionalmente, como forma de forçar a adoção do pronunciamento, poderia ser exigido que empresas de médio porte fossem obrigadas a ter seus balanços auditados por auditores independentes para fins de registro do comércio e outras exigências legais. O que também poderia motivar a adoção do CPC PME seria a exigência por partes das instituições financeiras de demonstrações financeiras auditadas de forma mais incisiva para empréstimos e recursos de grande monta.

Neste sentido, poderia ser desenvolvido um programa de educação continuada obrigatório para os contadores nos moldes do que já existe para os auditores independentes, que forçasse os contadores a adotar o pronunciamento de forma compulsória, após o cumprimento de um determinado número de horas de treinamento.

Outro aspecto relevante e que fortemente motivaria as empresas a se enquadrarem no CPC PME seria a aceitação por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil do referido padrão contábil como ponto de partida para o cálculo de contribuições e impostos federais, bem como a abertura de linhas de financiamento e investimento específicas para empresas que adotassem o padrão CPC PME.

Alguns pontos importantes, segundo Mandilas *et al.* (2010), são as diferentes necessidades existentes entre os usuários das PME, onde o custo exigido para adoção e aplicação do CPC PME, bem como a deficiência de conhecimento dos responsáveis pela aplicação do pronunciamento são alguns dos fatores que impedem o sucesso da adoção do padrão CPC pelas PME. Aqueles autores acreditam que a adoção do padrão IFRS e a existência de um sistema de contabilidade comum não oferecerão muitos benefícios, porém entendem que as empresas poderão ser beneficiadas em função do aparecimento de novas oportunidades para expandir e aumentar os investimentos.

Para que houvesse uma forte adesão ao pronunciamento CPC PME, é necessário fortalecer a fiscalização mais incisiva sobre os profissionais de contabilidade em geral, inclusive sobre os escritórios de contabilidade no que tange à aderência ao padrão CPC PME das demonstrações financeiras preparadas por eles. Desta forma, é possível que cresça a adesão de empresas de pequeno e médio porte a ela. Todavia, vislumbra-se que até todo este cenário ser implementado, o que atualmente se opera por tempo indeterminado, teremos no Brasil um número significativo de empresas gerando demonstrações financeiras com base em um padrão contábil ultrapassado, por conta de fatores e empecilhos específicos do cenário brasileiro.

Tendo em vista, a continuidade e o aprofundamento deste estudo, novas investigações podem ser exploradas em futuras pesquisas aumentando a amostragem de escritórios contábeis, para que se possa avaliar se 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 escritórios contábeis na aplicação dos pronunciamentos, conforme

necessidade constatada na presente pesquisa, uma vez que existe um desconhecimento por parte dos contadores dos escritórios de contabilidade, 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.

Os resultados aqui apresentados podem ser explorados ainda em pesquisas futuras, de modo a avaliar e identificar se a divisão imposta pela Lei 11.638/07 que define grandes empresas das demais empresas existentes no Brasil, se o cenário aqui existente demanda maior flexibilização para adoção do pronunciamento, ou se há a necessidade da divisão de regras para empresas que embora estejam enquadradas no conceito das PME, não conseguem atender aos requisitos definidos atualmente.

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 trazer volta as salas de aulas, profissionais já graduados e atualmente desatualizados que atuam no mercado aplicando regras e conceitos já ultrapassados, sob pena da suspensão ou perda do direito do exercício da profissão.

O presente estudo evidenciou ainda a necessidade de suscitar na classe empresarial de um modo geral a necessidade do conhecimento do pronunciamento CPC PME, cuja ênfase no mesmo ainda é pequena e o seu desconhecimento limita o próprio empresário de um potencial crescimento interno, em termos de novos controles internos, bem como a geração de informações relevantes que 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 empírica sobre a adoção do pronunciamento CPC PME pelos escritórios contábeis, considerando a grande escassez de estudos relacionados dessa natureza na literatura nacional. Este trabalho apresenta como principal limitação, sua amostra, que foi realizada por conveniência, onde seus resultados são válidos para o grupo compreendido analisado, não permitindo a inferência dos resultados para outras pesquisas.

Assim, com base nas conclusões expostas, evidencia-se neste contexto que pesquisas futuras podem complementar os resultados apresentados, uma vez que estudos dessa natureza não foram observados na literatura nacional, representando, desta forma, novas oportunidades para realização de futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2007.
- BUENO, Ary Silveira. Seminário: *Novas Regras de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas Marcam Nova Fase para o Contador*. Disponível em <<http://www.aspr.com.br/integra.php?integra=769>>. Acesso em 31 agosto 2011
- BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro* Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 12 de nov. 2011.
- 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: 12 de nov. 2011.
- 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: 19 nov. 2011.
- COLLINS, H.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC (Brasil). *Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PME_eGlossario.pdf>. Acesso em: 11 de nov. 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2009*. Brasília: CFC, 2010.
- DELOITTE. *IFRS para PMEs ao seu alcance: um guia para sua jornada rumo ao padrão contábil global* Disponível em: <http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pocket_PME.pdf>. Acesso em: 05 de nov. 2011.
- DELSAUZ, P. *Notícias do Congresso da FEE em Veneza*. Disponível em <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/49/Noticias.pdf>> Acesso em 12 nov. 2011.
- ERNST & YOUNG E FIPECAFI. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.
- FEARNLEY, S.; HINES, T. *How IFRS has destabilized financial reporting for UK non-listed entities*. *Journal of Financial*. v. 15, n. 4, p. 394-408, 2007.
- (FUCAPE). Vitória-ES, 2007. Disponível em: <http://www.fucape.br/_admin/upload/prod_cientifica/Dissertacao%20Danilo%20Reis.pdf> Acesso em 12 nov. de 2011.
- GERON, C. M. S. *Evolução das Práticas Contábeis no Brasil nos Últimos Trinta Anos: da lei nº 6.404/76 à lei nº 11.638/07*. 2008. 292 f. Dissertação (Mestrado em Ciências

Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23102008144110/publico/Dissert_Cecilia_Geron.pdf>. Acesso em: 05 de nov. 2011.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

HOLMLUND, M.; SÖREN, K.; VANYUSHYN, V. *Small and Mediu-sized Enterprises' Internationalization and the Influence of Importing on Exporting*. *International Business Journal*. Vol. 25 (5): 459-475. 2007

IASC FOUNDATION PUBLICATIONS DEPARTMENT. *A Guide Through IFRS: including the full consolidated text of the Standards and Interpretations and accompanying documents issued by the International Accounting Standards Board as at 1 July 2009 with extensive cross-references and other annotations*. London: IASC Foundation Publications Department, 2009.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs): incluindo as normas internacionais de contabilidade (IASs) e as interpretações tal como aprovadas em 1º de janeiro de 2009*, volumes 1 e 2. São Paulo: Ibracon, 2010.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, Al. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

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

KORPS, A. *Excesso de subjetividade*. *Revista Capital Aberto*, V. 8, n. 94, p.44-45, jun. 2011

KRIPPENDORFF, K. *Metodologia de análisis de contenido: teoria e práctica*. Barcelona, Ediciones Paidós, 1990.

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.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A.; *Fundamentos de Metodologia Científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEMES, S.; SILVA, M. G. A *Experiência de Empresas Brasileiras na Adoção das IFRS*. *Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n. 3, p.37-58, jul. 2007.

LIMA, Luiz Murilo Strube. *Entendendo e Aplicando as Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2010.

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 Standards for Small and Medium sized Entities, Working Paper: Academy of Economic Studies of Bucharest. Dascalu, 2007.*

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.*

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

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

MATTAR, F. N. *Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento*. São Paulo: Atlas, 1999.

MCMANUS, Kieran John. *IFRS – Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade e da Lei nº 11.638 no Brasil – Aspectos Práticos e Contábeis Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

OLABUENAGA, J.I. R.; ISPIZUA, M.A. *La descodificacion de la vida cotidiana: metodos de investigacion cualitativa*. Bilbao, Universidad de deusto, 1989

OCDE Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, 2000, *Policy Brief, Small and Medium sized Enterprises: Local Strength, Global Reach*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/3/30/1918307.pdf>>. Acesso em: 12 de nov. 2011.

PACTER, P. *IFRS para PMEs ao seu alcance 2010: um guia para a sua jornada rumo ao padrão contábil global*. Disponível em <http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pocket_PME.pdf>. Acesso em: 27 de nov. 2011.

PEREIRA, D.S.; SANTOS, G.M. *Impactos sistêmicos da adoção das normas internacionais de contabilidade nos sistemas de informação das pequenas e médias empresas no Brasil*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5kwt/impactos-sistemicos-da-adocao-das-normas-internacionais-de-contabilidade-nos-sistemas-de-informacao-das-pequenas-e-medias-empresas-no-brasil-george-magno-santos-diego-dos-santos-pereira>. Acesso em 30 de nov. 2012.

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 12 nov. 2011.

PUGA, F.P. *Experiências de Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas nos Estados Unidos, na Itália e em Taiwan*. Textos para Discussão n. 75. BNDES. Rio de Janeiro, 15 de fevereiro, 2000.

_____. *O Apoio Financeiro às Micro, Pequenas e Médias Empresas na Espanha, no Japão e no México*. Textos para Discussão n. 96. BNDES. Rio de Janeiro, agosto, 2002.

REIS, D. J. S. *Implicações de mudanças macroeconômicas no valor informacional contábil das empresas brasileiras*./ 2007, 47 p. Dissertação (Mestrado) em Ciências Contábeis . Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças

RIBIERI, F. *O impacto da adoção antecipada dos pronunciamentos do IFRS no processo de governança corporativa da Gerdau S.A. e Metalúrgica Gerdau S.A.* 2009, 78 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.sindcontsp.org.br/dinamico/download/O%20i mpacto%20da%20adocao%20antecipada%20dos%20pronunciamentos%20do%20IFRS%20no%20processo%20de%20governanca%20corporativa%20da%20Gerdau%20S.A.%20e%20Metalurgica%20Gerdau%20S.A.pdf>>. Acesso em: 12 de nov. 2011.

RICHARDSON, R. J. et al. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, A. L. *A importância das novas regras contábeis nas micro empresas*. Disponível em: <<http://classecontabil.uol.com.br/artigos/ver/2114>>. Acesso em: 05 nov. 2011.

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 Standards (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. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=109919>. Acesso em: 19 nov. 2011.

SCHNEIDER, T. M. L. *Curso de Contabilidade IFRS – Convergência contábil na Micro, Pequena e Média CRCS*. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/44893527/00-cursoContabilidade-IFRS-Tanha>>. Acesso em: 19 de nov. 2011.

SHEARER, B. “*In support of a GAAP gap*”, Accountancy, September, pp. 96-7. UK, 2005.

SOARES, J. R. *Normas e Práticas Contábeis: Uma perspectiva internacional de harmonização. Aplicação das normas internacionais de contabilidade na União Europeia e Suíça*. Dissertação de Mestrado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

SEBRAE. *Boletim Estatístico de Micro e Pequenas Empresas. 1º semestre 2005*. Disponível em <http://www.sebraemg.com.br/arquivos/parasuaempresa/boletimestatisticompe/boletim_estatistico_mpe.pdf>. Acesso em: 05 de nov. 2010.

STRAUSS, A.; CORBIN, J. *Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para desenvolvimento de teoria fundamentada*. São Paulo: Artmed, 2008.

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 05 de nov. 2011.

TWEEDIE, D. *Quando utilizar o CPC para Pequenas e Médias Empresas–PMEs*. Disponível em: <<http://www.pwc.com/br/pt/ifrs-brasil/navegador-contabil/quando-utilizar-cpc-para-pequenas-medias-empresas.jhtml>>. Acesso em: 26 de nov. 2011.

TRUJILLO FERRARI, A. *Metodologia da ciência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ZOLTAN J.; MORCK, R.; SHAVER, J. M.; YEUNG, B. *The Internationalization of Small and Medium-Sized Enterprises: A Policy Perspective*. *Small Business Economics* 9:7–20, 1997.

GLOSSÁRIO

Benchmarking: é um processo contínuo de comparação dos produtos, serviços e práticas empresarias entre os mais fortes concorrentes ou empresas reconhecidas como líderes.

Code Law: é o modelo puro de legislação e regulamentação baseado no Direito Romano, em que os Poderes Executivo e Legislativo são supremos.

Comitê Pronunciamentos Contábeis: é uma entidade autônoma criada pela Resolução CFC nº 1055/05. Tem como objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre Procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, para permitir a emissão pela entidade reguladora brasileira visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência na Contabilidade Brasileira às normas internacionais de contabilidade.

Common Law: é a auto-regulação promovida por entidades não controladas pelo governo como IASB, FASB e CFC, que editaram no exterior os princípios geralmente aceitos de Contabilidade e as Normas Internacionais de Contabilidade e no Brasil os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Demonstrações Financeiras Consolidadas: são aquelas resultantes da agregação das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileira de Contabilidade, de duas ou mais entidades das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s).

Disclosure: é o conceito pelo qual as demonstrações contábeis devem refletir todos os fatos administrativos bem como as informações para que estas possam ser interpretadas por terceiros. Este premissa também está na legislação brasileira e nas NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade, que de forma genérica exigem individualização e clareza na escrituração contábil e nas demonstrações contábeis.

Nota Fiscal Eletrônica: é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços ocorrido entre as partes.

Obrigação acessória: é uma obrigação tributária de decorre de lei para prestação de informações positivas ou negativas de interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Sped: abreviação de Sistema Público de Escrituração Digital contempla o programa de modernização das administrações tributárias e aduaneiras, tendo os seguintes objetivos:

promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes com estabelecimentos de diferentes órgãos fiscalizadores; e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso as informações e fiscalização mais efetiva das operações de cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Substituição Tributária: é o regime pelo qual a responsabilidade pelo tributo devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte.

Top down: Mostra o sentido que alguma ordem, implementação ou mudança é realizada, no caso “de cima para baixo”.

Transparência contábil: a contabilidade tem uma função técnica de qualificar e mensurar o patrimônio das empresas, mas também produz informações relevantes para a sociedade, como os fornecedores, clientes e governo. Com o advento da Lei 11.638/2007, que estabeleceu no Brasil o padrão internacional de balanços contábeis, tornando mais claras as informações, com ênfase nas notas explicativas. Um dos efeitos da transparência é o valor da credibilidade, que no mercado traduz em crédito mais barato.

US GAAP: é a sigla do “United States *Generally Accepted Accounting Principles*”, que são os Princípios Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América”. Estas normas devem seguidas por todas as empresas, incluindo as de outros países, que quiserem negociar suas ações e/ou títulos em Bolsa de Valores em território norte-americano.

Valor justo: segundo as Normas Internacionais de Contabilidade, a quantia pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transação em que não existe relacionamento entre elas.

Valor presente: é o valor aplicado ou retirado, na data atual, por meio de alguma operação financeira, que ao render juros a uma determinada taxa, o valor do montante de uma data futura será de igual valor nominal na data atual.

APÊNDICES

Apêndice I – Roteiro de Entrevista

Título do Trabalho: Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do Pronunciamento CPC PME

Esta pesquisa faz parte da Dissertação a ser apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, Curso de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie, sob a orientação do Prof. Dr. Henrique Formigoni. Agradeço antecipadamente vossa colaboração para a realização deste trabalho, onde o resultado gerado será a favor da atividade empresarial em epígrafe, do segmento de escritórios contábeis.

Objetivo do Estudo

Alicerçado no problema de pesquisa, o objetivo deste estudo constitui na verificação e evidenciação de quais foram os procedimentos adotados pelos escritórios de contabilidade visando a preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes.

Neste sentido, para alcançar seu objetivo, foram estabelecidas as seguintes categorias:

- Evidenciar o comportamento dos profissionais dos escritórios contábeis frente as mudanças no ambiente contábil e a importância do pronunciamento CPC PME;
- Identificar como foram planejados os procedimentos para a preparação do conjunto de demonstrações financeiras dos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2011;
- Verificar como os escritórios contábeis promoveram o treinamento e a capacitação de seus sócios e profissionais;
- Identificar a visão e o comportamento dos clientes dos escritórios contábeis, face a obrigatoriedade de adoção do pronunciamento CPC PME;
- Verificar quais foram as principais dificuldades encontradas para adoção do CPC PME;
- Identificar se houveram alterações sistêmicas para aderência das novas práticas contábeis.

Adoção do Pronunciamento Técnico CPC PME

Em virtude do nível de atualidade do tema, seu estudo torna-se oportuno e essencial, visto que o mesmo possibilitará a exposição conceitual e prática das principais mudanças, reflexos, vantagens, e dificuldades existentes e outras que possivelmente poderão existir nesse processo, viabilizando a ênfase nas Pequenas e Médias Empresas, dada a representatividade que as mesmas possuem no âmbito nacional e internacional dos negócios e na contribuição à economia.

Neste sentido, identificar os fatores determinantes que levam ou não os escritórios contábeis a adotar o pronunciamento, permitindo o entendimento e atuação de modo preditivo, conduzindo e disseminando as práticas de adoção do pronunciamento CPC PME.

A identificação dos fatores determinantes pode auxiliar no processo de entendimento e adoção do pronunciamento CPC PME, para melhor desempenho dos serviços realizados pelos escritórios de assessoramento contábil e, assim, contribuir para o desenvolvimento e crescimento da profissão de Contador.

Processo de Entrevista

O roteiro de entrevistas é composto apenas por perguntas abertas, de forma que o entrevistado possa fornecer informações relevantes sobre o objeto deste estudo. O questionário da entrevista aborda os seguintes tópicos:

- Caracterização do Processo de Adoção do Pronunciamento CPC PME;
- Cenário do Setor de Escritórios Contábeis Atualmente;
- Fatores que Dificultaram a Adoção do Pronunciamento CPC PME.

O tempo estimado de duração da entrevista é de 25' a '40'.

1. PERGUNTAS ABERTAS

- 1- Como as alterações das normas contábeis foram vistas pelo setor/segmento?
- 2- Tendo em vista outras obrigações impostas pelo governo como o SPED Contábil, SPED Fiscal, o atual momento para adoção bem como o prazo é adequado?
- 3- Você conhece as normas, prazos e condições do pronunciamento CPC PME que devem ser aplicadas?
- 4- Os clientes têm comentado acerca do pronunciamento. Existem solicitações dos próprios clientes para que o mesmo seja aplicado em suas empresas?
- 5- Houve socialização das alterações promovidas por este CPC com os clientes do escritório? De que forma: através de reuniões, circular/mala direta/etc?
- 6- Como o escritório promoveu a apresentação do CPC PME ao seu corpo técnico?
- 7- Houve a 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?
- 8- Qual(is) foi(ram) o(s) investimento(s) para capacitação do corpo técnico do escritório?
- 9- O prazo para adoção deste pronunciamento foi suficiente/adequado para que sua aplicação fosse realizada corretamente?
- 10- Existe tempo de estudo, reuniões, discussões dedicados a melhoria do aprendizado da norma? Qual a periodicidade?
- 11- Foi realizado benchmarking com outros escritórios para socialização dos novos conceitos do pronunciamento?
- 12- Houveram alterações sistêmicas para aderência das novas práticas contábeis?
- 13- Para fechamento do exercício de 2010, foi aplicado o contexto do CPC PME?
- 14- Quais as principais dificuldades encontradas? Caso não tenha adotado o pronunciamento, tem interesse de promover as adequações no encerramento de 2011?

15- A adequação está sendo específica cliente a cliente, caso a caso, ou um mesmo modelo está sendo replicado a todos os clientes?

16- A aplicação deste pronunciamento se dá em função das exigências normativas ou tão somente por uma condição de mercado específica de cada cliente?

17- Para o encerramento de 2011, comparativamente a 2010, existe algum ponto de melhoria na aplicação do pronunciamento?

18- Caso houve a adoção do CPC PME para determinado cliente ou grupo de clientes, houve alteração no valor dos honorários praticados anteriormente?

Apêndice II – Formalização do Convite para Participação da Pesquisa

Subject: Mestrado Profissional – Entrevista/George Magno

Prezado Sr.(a) XXXXXXXXXXXX

Tendo em vista nosso primeiro contato, ressalto meu interesse e a importância de agendarmos a entrevista citada para coleta das respostas das questões contidas em minha pesquisa para conclusão do curso de Mestrado Profissional na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Desta forma, para o cumprimento do cronograma, precisaria ser realizada até o dia 05.03.2012, cuja mesma consumirá aproximadamente 30 minutos de sua atenção.

Tema: Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do Pronunciamento CPC PME. Confirma agendamento no local já informado?

Muito obrigado pela atenção e ajuda pela colaboração nesta pesquisa.

George Magno Santos

Curso de Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Apêndice III – Palavras mais Utilizadas nas Entrevistas

Palavra	Extensão	Frequência
cliente	7	90
não	3	65
CPC	3	47
escritório	10	40
pronuncimento	13	32
PME	3	30
algum	5	29
caso	4	27
informação	10	27
alteração	10	23
ser	3	23
contábil	8	19
conta	5	17
contabilidade	13	17
específico	10	17
pouco	5	17
prazo	5	17
dificuldade	11	16
forma	5	16
mais	4	16
muito	5	16
aplicação	9	15
condição	8	15
curso	5	15
normas	6	15
realizar	8	15
empresa	8	14
existe	6	14
fiscal	6	14
nenhum	6	14
adotar	6	13
ainda	5	13
contábeis	9	13
maior	5	13
nova	4	13
questão	7	13
sped	4	13
tudo	4	13
contexto	8	12
grande	6	12
adequação	9	11
mercado	7	11
obrigação	9	11
aumento	7	10
nada	4	10
parte	5	10
falta	5	9
feito	5	9
honorário	9	9
investimento	12	9

Palavra	Extensão	Frequência
socialização	12	9
segmento	9	8
somente	7	8
treinamento	11	8
valor	5	8
banco	5	7
bem	3	7
corpo	5	7
custo	5	7
dever	5	7
exigência	9	7
função	6	7
melhoria	8	7
modelo	6	7
momento	7	7
normativa	9	7
nota	4	7
palestra	8	7
participação	12	7
tempo	7	7
vezes	5	7
aderência	9	6
atender	7	6
ativo	5	6
carteira	8	6
conceito	8	6
demonstração	11	6
explicativa	11	6
funcionário	11	6
pequenas	8	6
reunião	7	6
sim	3	6
sócios	6	6
capacitação	11	5
demais	6	5
exercício	9	5
fato	4	5
fechamento	10	5
importância	11	5
maioria	7	5
profissional	12	5
técnica	7	5
trabalho	8	5
ano	3	4
anteriormente	13	4
benchmarking	14	4
corretamente	12	4
demanda	7	4
depois	6	4
determinado	11	4

Palavra	Extensão	Frequência
dúvida	6	4
entendimento	12	4
estudo	6	4
governo	7	4
hora	4	4
infelizmente	12	4
interesse	9	4
multa	5	4
oportunidade	11	4
prática	7	4
problema	8	4
replicar	8	4
serviço	7	4
sistêmicas	10	4
tema	4	4
atenção	7	3
balanço	7	3
bens	4	3
boa	3	3
cenário	7	3
colega	6	3
comunicado	10	3
continuidade	12	3
controle	8	3
desafio	7	3
documento	9	3
duas	4	3
entrega	7	3
equipe	6	3
finaceiras	10	3
hoje	4	3
mês	3	3
mudança	7	3
perfil	6	3
ponto	5	3
qualidade	9	3
realização	10	3
receita	7	3
segundo	7	3
sentido	7	3
situação	8	3
alternativo	11	2
assessoria	10	2
assunto	7	2
característica	14	2
circulante	10	2
clareza	7	2
conjunto	8	2
consultor	9	2
consultoria	11	2

Palavra	Extensão	Frequência
contato	7	2
coordenadores	13	2
cultura	7	2
curto	5	2
definição	9	2
depreciação	11	2
dia	3	2
diferenciado	12	2
dipj	4	2
direito	7	2
disposição	10	2
diversos	8	2
eletrônica	10	2
essência	8	2
extrato	7	2
financiamento	13	2
força	5	2
formato	7	2
fornecedor	10	2
geração	7	2
imobilizado	11	2
importante	10	2
interno	7	2
interpretação	13	2
material	8	2
média	5	2
mensal	6	2
necessário	10	2
padrão	6	2
pedido	6	2
plano	5	2
principalmente	14	2
reflexo	7	2
relatório	9	2
resistência	11	2
resultado	9	2
ruim	4	2
sistema	7	2
software	8	2
taxa	4	2
útil	4	2
verdade	7	2
vida	4	2

Apêndice IV– Categorias e Matriz de Unidades de Significado

Categoria	Descrição da Categoria
Categ-1	Ambiente Contábil x Ambiente Fiscal
Categ-2	Tempestividade de Adoção
Categ-3	Estrutura do Escritório Contábil
Categ-4	Comportamento dos Clientes
Categ-5	Dificuldades de Adoção
Categ-6	Treinamento e Qualificação Técnica

Unidade	Categoria	Descrição da Unidade de Significado	Entrevistas	Referência
US1	Categ-1	Atendimento ao CPC PME	4	8
US2	Categ-1	Atendimento às Disposições da Legislação Fiscal e Cumprimento de Obrigações Acessórias	4	8
US3	Categ-1	Escritórios Contábeis Maiores Possuem maior Qualidade dos Serviços Prestados	1	1
US4	Categ-1	Falta de Preparo dos Profissionais da Área Contábil	4	4
US5	Categ-1	Público Atendido por Escritórios Contábeis não Esperam Grandes Mudanças dos Serviços	3	4
US6	Categ-1	Dificuldades impostas pelo Governo Dificulta a Realização de Melhores Serviços	4	12
US7	Categ-2	Mudanças de Processos Internos para Geração de Novas Informações	4	6
US8	Categ-2	Definição de Planos de Ação para Absorção das Alterações	1	1
US9	Categ-2	Maior Abertura no Nível das Informações a Serem Divulgadas e Aumento do Nível de Exigências	1	1
US10	Categ-2	Contratação de Serviços Externos para Auxílio na Adoção	1	1
US11	Categ-2	Aplicação do <i>Deemed Cost</i> "Custro Atribuído" para Reavaliação dos Ativos	1	1
US12	Categ-2	Impactos da Adoção do Pronunciamento CPC PME não Ligados ao Lucro	1	1
US13	Categ-2	Implantação e Adaptação de Novos Sistemas de Informação	4	4
US14	Categ-2	Segurança e Guarda da Integridade das Informações	1	1
US15	Categ-2	Conflito entre as Bases de Informação Contábil x Fiscal	4	5
US16	Categ-2	Maior Dose de Subjetividade e Maior Julgamento Técnico do Contador	1	1
US17	Categ-2	Emprego da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica para Interpretação dos Fatos	1	1
US18	Categ-2	Mudança de Postura dos Profissionais de Contabilidade	4	4
US19	Categ-3	Maior Exigência na Formação Técnica dos Profissionais de Contabilidade	3	3
US20	Categ-3	Oportunidade de Crescimento pelos Escritórios Contábeis na Adoção e Implantação do CPC PME	1	1
US21	Categ-3	Seletividade na Carteira de Clientes pelos Escritórios Contábeis	3	3
US22	Categ-3	Alteração na Concorrência de Mercado pelos Escritórios de Contabilidade	3	3
US23	Categ-3	Ferramentas para Manutenção e Atualização das Informações	2	3
US24	Categ-3	Disponibilização no Mercado de Capital de Giro para os Escritórios Contábeis	1	1
US25	Categ-4	Falta de Comprometimento na Prestação de Informações aos Escritórios	3	3
US26	Categ-4	Desconhecimento dos Documentos Necessários para Registro Contábil	4	9
US27	Categ-4	Negligência para Geração de Informações Contábeis	3	5
US28	Categ-4	Informações Inidôneas para Redução de Impostos	1	1
US29	Categ-4	Desconhecimento das Sanções Impostas pelo Mercado (Bancos, Fornecedores, Receita Federal etc)	4	6
US30	Categ-4	Comportamento Ético das Empresas Clientes	1	1
US31	Categ-4	Resistência por Parte das Empresas na Prestação de Informações aos Escritórios	4	7
US32	Categ-4	Iniciativa pelas Empresas para Adoção na Íntegra e Aplicação do CPC PME	3	3
US33	Categ-4	Transferência da Contabilidade para Outros Escritórios Contábeis com Exigências Menores	2	2
US34	Categ-4	Valorização dos Serviços Prestados pelos Escritórios Contábeis	1	1
US35	Categ-4	Desvalorização dos Serviços Prestados pelos Escritórios Contábeis	1	1
US36	Categ-4	Falta de Perspectiva de Crescimento no Mercado	1	1
US37	Categ-4	Escritórios de Contabilidade não Oferecem Serviços além de Simples Apuração de Impostos	2	2
US38	Categ-4	Falta de Apoio do Governo às Micro, Pequenas e Empresas de Pequeno Porte	4	4
US39	Categ-4	Falta de Relevância das Informações Contábeis pelos seus Usuários	1	1
US40	Categ-4	Cultura dos Clientes dos Escritórios Contábeis não Permite maior Valorização da Categoria	4	6
US41	Categ-4	Falta de Aprimoramento das Técnicas Contábeis Provoca Desvalorização por parte dos Clientes	4	4
US42	Categ-4	Valor dos Honorários Cobrados pelos Escritórios Influencia na Escolha do Escritório Contábil	3	3
US43	Categ-4	Atendimento não Qualificado dos Escritórios Promove a Migração dos Clientes	2	2
US44	Categ-4	Imposições Governamentais Impedem o Crescimento dos Escritórios Contábeis	1	1
US45	Categ-5	Dificuldade para Definição do Enquadramento das Empresas Alcançadas pelo CPC PME	1	1

US46	Categ-5	Complexidade para Enquadramento das Seções do CPC PME	4	4
US47	Categ-5	Grande Variedade de Clientes e Suas particularidades para Adoção e Implantação do CPC PME	4	6
US48	Categ-5	Inaplicabilidade de Reajustes nos Honorários para Suprir a Demanda de Trabalho Interno	4	8
US49	Categ-5	Aumento da Demanda de Trabalho nos Escritórios Contábeis	1	1
US50	Categ-5	Benchmarking com Outros Escritórios Contábeis	4	4
US51	Categ-5	Ferramentas Utilizadas pelos Escritórios para Divulgação das Exigências requeridas pelo CPC PME	4	4
US52	Categ-5	Manifestação do Interesse pelo CPC PME por parte das Empresas Clientes	3	3
US53	Categ-5	Inversão na Responsabilidade da Aplicação do CPC PME	2	2
US54	Categ-5	Tempo Hábil x Prazo para Aplicação do CPC PME	4	8
US55	Categ-5	Modelo Individual de Aplicação do CPC PME	4	4
US56	Categ-5	Modelo Genérico da Aplicação do CPC PME	4	4
US57	Categ-5	Aplicabilidade da Adoção mediante Exigência Mercadológica	3	3
US58	Categ-5	Aplicabilidade da Adoção Mediante Exigência Normativa	4	4
US59	Categ-5	Cultura da Classe Empresarial com descrédito pelas Legislações Contábeis	2	2
US60	Categ-5	Temor por Futuras Fiscalizações dos Órgãos Normativos	1	1
US61	Categ-5	Necessidade de Mercado requerida pelos Demonstrativos de Acordo com o CPC PME	2	2
US62	Categ-6	Formação Interna de Profissionais Capacitados	1	1
US63	Categ-6	Deficiência de Disponibilização de Cursos Específicos no Mercado	2	3
US64	Categ-6	Falta de Profissionais Capacitados no Mercado	3	4
US65	Categ-6	Profissionais Capacitados Internamente são Absorvidos pelo Mercado	1	1
US66	Categ-6	Formação de Profissionais de Cursos Superiores a quem do Esperado pelo Mercado	2	2
US67	Categ-6	Manutenção e Disseminação de Informações Técnicas	2	2
US68	Categ-6	Desinteresse dos Sócios de Escritórios Contábeis pelo Aprimoramento de Conceitos Técnicos	1	1
US69	Categ-6	Sindicato da Categoria Promoveu Poucos Eventos para Resolução de Todas as Dúvidas	1	1
US70	Categ-6	Alto Custo de Profissionais de Mercado	1	1
US71	Categ-6	Contratação de Consultorias Técnicas para Suporte e Auxílio Técnico Específico	2	2