



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

AMANDA THÁSSYA FERREIRA FÉLIX POMPEU ARRUDA

**ADOÇÃO DO CPC PME E CONHECIMENTO DO PADRÃO *IFRS for SME*: PERCEPÇÃO
DOS AGENTES**

FORTALEZA

2016

AMANDA THÁSSYA FERREIRA FÉLIX POMPEU ARRUDA

**ADOÇÃO DO CPC PME E CONHECIMENTO DO PADRÃO *IFRS for SME*: PERCEPÇÃO
DOS AGENTES**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Área de concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Carlos Dias Coelho.

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- A817a Arruda, Amanda Thássya Ferreira Félix Pompeu.
Adoção do CPC PME e conhecimento do padrão IFRS for SME : percepção dos agentes / Amanda Thássya Ferreira Félix Pompeu Arruda. – 2016.
116 f. : il.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2016.
Orientação: Prof. Dr. Antonio Carlos Dias Coelho.
1. CPC PME. 2. IFRS for SME. 3. Fatores Legais, Sociais, Econômicos. 4. Adoção de Padrão Contábil.
5. Brasil. I. Título.

CDD 658

AMANDA THÁSSYA FERREIRA FÉLIX POMPEU ARRUDA

**ADOÇÃO DO CPC PME E CONHECIMENTO DO PADRÃO *IFRS for SME*: PERCEPÇÃO
DOS AGENTES**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Mestrado Acadêmico em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em 28/06/2016

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Antonio Carlos Dias Coelho (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Dr. Áurio Lúcio Leocádio da Silva

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professora Dra. Roberta Carvalho de Alencar

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professora Dra. Joanília Neide de Sales Cia

Universidade de São Paulo (USP)

*A Deus, porque muitas
foram as mudanças e as
conquistas, todas elas, bênçãos
permitidas pelo Senhor.*

*Ao meu marido, Luís
Carlos, você é uma dessas
bênçãos.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, porque sei que Ele permitiu que esse sonho se realizasse.

Aos meus pais (Rita e Thomás) e à minha avó (Francisca), que não estão mais conosco, mas que sempre foram meu exemplo e meu orgulho.

Ao meu marido Luís Carlos, que é sempre tão bom, tão paciente, sofrendo comigo e me apoiando sempre. Palavras não são suficientes pra definir meu agradecimento a você.

À minha irmã Sayonara, meu cunhado Fabrício e meus sobrinhos Aryele e João Pedro, por todo amor e base familiar.

À Erlândia, Lucilândia (neném), Eislândia e Davi, por toda a torcida e incentivo.

À minha tia Iolanda e Tio Tarcísio pelas orações, torcidas e amor.

Ao meu orientador, professor Dr. Antonio Carlos Coelho, por toda orientação, paciência e conhecimentos ofertados, fundamentais para o desenvolvimento e conclusão deste trabalho.

Aos professores que fizeram parte da banca, professor Dr. Áurio Lúcio Leocádio da Silva; professora Dra. Roberta Carvalho de Alencar e professora Dra. Joanília Neide de Sales Cia, por todas as ricas contribuições para este trabalho.

À toda a turma 2014-2016, pois a amizade que temos foi fundamental para seguirmos juntos até aqui. Em especial ao Romulo por sempre ajudar com seus conhecimentos estatísticos e às minhas amigas que moram no meu coração: Bárbara, minha melhor dupla e Tatiana, a fofinha.

Às minhas amigas de orientação: Ariane Firmeza; Talyta Eduardo e às bolsistas Manu e Cris, pelo companheirismo.

Aos professores por todo ensinamento e aos funcionários do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC), representado neste pelo Ribamar, que nos acompanha durante toda esta caminhada.

À Universidade Federal do Ceará e à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), por essa oportunidade.

Aos contadores e empresários que aceitaram participar desta pesquisa, com solicitude para responder aos questionários desta pesquisa.

A todos que passaram por esse caminho, me apoiaram e me incentivaram, direta ou indiretamente, perto ou longe.

Muito obrigada.

*“Bendito seja Deus, que
não rejeitou a minha oração.”*

Salmos 66:20

RESUMO

Este trabalho investigou a percepção de contadores, de empresários e de gestores quanto aos fatores que os impulsionaram a conhecer e concordar com o *IFRS for SME* e à decisão por adotar ou não tal padrão contábil em pequenas e médias empresas brasileiras com relação à norma CPC PME. A literatura contábil tem se dedicado a tratar de diversos aspectos da adoção de padrão contábil internacional (IFRS) dirigido a orientar práticas contábeis específicas para empresas de capital fechado, conceituadas como Pequena e Média Empresa (PME). Dada a variedade de percepções quanto à obrigatoriedade, legalidade, benefícios e custos decorrentes da implantação desse novo padrão contábil e considerando a decisão por parte do empresário e do contador em adotar ou não tais normas, a pesquisa diferencia-se pela abordagem positiva, com cerne na utilidade da informação contábil, intentando para os fatores associados à decisão quanto à adoção do padrão *IFRS for SME*. Os dados que permitiram tal estudo foram coletados por intermédio de questionários destinados a contadores e empresários de pequenas e médias empresas, totalizando 142 e 102 respondentes respectivamente. As respostas foram analisadas mediante análise de *cluster*; relação com tabulação cruzada e análise multivariada não paramétrica denominada *CHI-SQUARED AUTOMATIC INTERACTION DETECTION (CHAID)*. Os achados da pesquisa permitiram relacionar os fatores influenciadores ou impeditivos na decisão por conhecer e adotar o CPC PME. No que tange à percepção dos contadores, identificou-se como características associadas à concordância e à adoção dos preceitos do CPC PME, a formação profissional e o enquadramento das PME no Simples Nacional. Ainda na percepção de contadores, os fatores que influenciam positiva ou negativamente a concordância com o CPC PME foram o reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros; a obtenção de vantagem competitiva; a exigência por parte do proprietário/gestor; a baixa capacitação por falta de treinamentos e o aumento nos gastos com os serviços contábeis; para a adoção da norma, os fatores incentivadores ou impeditivos foram a contribuição para expansão de negócios da empresa; a exigência por parte do proprietário/gestor; a obtenção de vantagem competitiva; o reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros e a prioridade em atender o Fisco. Na percepção dos empresários, o responsável pela firma e sua escolaridade; a quantidade de filiais da empresa; o setor e o mercado de atuação; o faturamento da empresa; a destinação da informação contábil; o enquadramento da PME no Simples Nacional e a execução da contabilidade se apresentaram como características associadas significativamente com o conhecimento sobre o CPC PME. Com relação à adoção, de todas as características já citadas, apenas a quantidade de filiais da empresa não apresentou relação significativa. Quanto aos fatores que influenciam no conhecimento do CPC PME, na percepção dos empresários, apurou-se apenas fatores impeditivos, dos quais a ausência de interesse por parte da empresa; a prioridade em atender o Fisco; e a ausência de interesse por parte do contador, bem como na análise dos fatores com relação à adoção, a ausência de interesse por parte da empresa e a expansão dos negócios surgem como determinantes da adoção ou não do normativo. Destaca-se que a prioridade em atender o Fisco; a expansão dos negócios da empresa e a formação profissional/acadêmica são os fatores e características que predominam na relação com o conhecimento/concordância e com a adoção. Esses resultados corroboram os estudos de Menezes et al (2014), Masera e Orth (2012), Pinto, Costa e Santos (2015), Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010), Antunes, Grecco e Formigoni (2012) e Santos (2011). Ademais, ressalta-se a baixa

concordância/conhecimento e baixa adoção do CPC PME por parte dos agentes (contadores e empresários), permitindo confirmar a hipótese de que tais características e fatores apontados contribuem para a baixa aceitação e adoção do CPC PME. Ressalta-se ainda que a adoção caminha na mesma direção que o conhecimento/concordância sobre o padrão IFRS for SME, na percepção de ambos os agentes.

Palavras-chave: CPC PME; *IFRS for SME*; Fatores Legais, Sociais, Econômicos; Adoção de Padrão Contábil; Brasil.

ABSTRACT

This study investigated the perception of accountants, entrepreneurs and managers regarding factors that boosted know and agree with the IFRS for SME and the decision to adopt or not this accounting standard for small and medium Brazilian companies regarding the adoption of the standard CPC PME. The accounting literature has been devoted to dealing with various aspects of international accounting standards for adoption (IFRS) for guiding specific accounting practices for private companies, renowned as Small and Medium Enterprises (SMEs). Given the variety of perceptions about the requirement, legality, benefits and costs of implementing this new accounting standards and considering the decision by the manager and the accountant to adopt or not such rules, the survey differs from the positive approach, with heart the use of accounting information, attempting to factors associated with the decision on the adoption of IFRS for SME. The data that allowed this study were collected through questionnaires intended for accountants and entrepreneurs of small and medium enterprises, totaling 142 and 102 respondents respectively. Responses were analyzed by cluster analysis; relation with crosstab and multivariate nonparametric called CHI-SQUARED AUTOMATIC INTERACTION DETECTION (CHAID). The findings allowed to relate the influencers or impeding factors in the decision to know and adopt the CPC PME. Regarding the perception of accountants, it has been identified as characteristics associated with agreement and the adoption of the provisions of the CPC PME, vocational training and the environment for SMEs in th National Simple. Even the perception of accountants, the factors that influence positively or negatively the agreement with CPC PME were strengthening for credit and / or reduction of financial costs; gaining competitive advantage; the requirement for the owner / manager; low capacity for lack of training and the increase in expenses with accounting services; for the adoption of the standard, the instigators or impeding factors were contributing to the company's business expansion; the requirement for the owner / manager; gaining competitive advantage; strengthening for credit and / or reduction of financial costs and the priority to meet the taxman. In the perception of entrepreneurs, responsible for the firm and their education; the amount of the company's subsidiaries; the sector and the market segment; the company's revenues; the allocation of accounting information; the framework for SMEs in the National Simple and implementation of accounting is presented as variables associated with knowledge about the CPC PME. Concerning the adoption of all the aforementioned features, only the number of branches of the company showed no significant relationship. As for the factors that influence the knowledge of the CPC PME, in the perception of entrepreneurs, it was found only impediments, including the lack of interest by the company; the priority to meet the tax authorities; and the lack of interest from the counter and the analysis of factors regarding the adoption, the lack of interest by the company and the expansion of business emerge as determinants of adoption or not of this standard. It is noteworthy that the priority to meet the tax authorities; the expansion of the business and professional / academic education are the factors and characteristics that predominate in relation to knowledge / agreement and adoption. These results corroborate studies Menezes et al (2014), Masera and Orth (2012), Pinto, Costa and Santos (2015), Mandilas, Nikolaisdis and Valsamidis (2010), Antunes, Grecco and Formigoni (2012) and Santos (2011). Moreover, it emphasizes the low agreement / knowledge and low adoption of CPC PME by agents (accountants and entrepreneurs), allowing confirm the

hypothesis that such features and pointed factors contribute to the low acceptance and adoption of CPC PME. It is noteworthy that the adoption walks in the same direction as the knowledge / consent of the IFRS for SME, in the perception of both agents.

Keywords: CPC PME; IFRS for SME; Legal factors, Social, Economic; Accounting Standard Adoption; Brazil.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CDL – Câmara de Dirigentes Lojistas

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CPC PME – Pronunciamento Técnico de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

FIEC– Federação das Indústrias do Estado do Ceará

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IFRS for SME -*The International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities*

ITG 1000 – Interpretação Técnica Geral para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

NBC TG 1000 - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica para Pequenas e Médias Empresas

PME – Pequena e Média Empresa

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Classificação de porte de empresa adotada pelo BNDES.....	28
Quadro 2- Resumo dos fatores identificados na literatura.....	41
Quadro 3 - Resumo dos estudos arrolados.....	45
Quadro 4 – Conteúdos do CPC PME.....	52
Quadro 5 – Decisão por adotar CPC PME.....	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição dos Clusters.....	61
Tabela 2 – Perfil e Formação.....	62
Tabela 3 – Perfil e Tempo de Atuação	63
Tabela 4 – Tabela 4 – Perfil e Abrangência de Atuação.....	64
Tabela 5 – Perfil e Enquadramento no SIMPLES.....	65
Tabela 6 – Perfil e Responsável pela firma.....	66
Tabela 7 – Perfil e Escolaridade.....	67
Tabela 8 – Perfil e Tempo de Fundação.....	68
Tabela 9 – Perfil e Quantidade de Filiais.....	69
Tabela 10 – Perfil e Setor de Atuação.....	69
Tabela 11 – Perfil e Mercado de Atuação.....	70
Tabela 12 – Perfil e Enquadramento Simples Nacional.....	71
Tabela 13 – Perfil e Faturamento.....	72
Tabela 14 – Perfil e Destinação da informação contábil.....	73
Tabela 15 – Perfil e Execução da Contabilidade.....	74

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Árvore de Classificação CHAID Concordância x Fatores – Contadores.....	75
Figura 2 – Árvore de Classificação CHAID Adoção x Fatores - Contadores.....	79
Figura 3 – Árvore de Classificação CHAID Conhecimento x Fatores - Empresários.....	82
Figura 4 – Árvore de Classificação CHAID Adoção x Fatores - Empresários.....	84

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	18
1.1 Contextualização	18
1.2 Questão da pesquisa.....	22
1.3 Desenvolvimento da Hipótese	22
1.4 Objetivos da pesquisa	23
1.5 Justificativa da pesquisa	23
1.6 Estrutura da dissertação	24
2 REVISÃO DE LITERATURA	25
2.1 Estrutura de Normas Contábeis no Brasil e Conteúdo do CPC PME.....	25
2.2 Utilidade da Informação Contábil e Fatores Associados à Adoção de <i>IFRS for SME</i>	35
2.3 Evidências sobre padrão contábil <i>IFRS for SME</i>	42
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	49
3.1 Tipologia da pesquisa	49
3.2 Delimitação do estudo	50
3.3 Coleta de Dados e Instrumento de Pesquisa	50
3.4 Formatação Conceitual e Validação do Questionário.....	52
3.5 Modelos para a Pesquisa.....	55
3.6 Procedimentos Econométricos.....	57
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	61
4.1 Validação dos questionários	61
4.2 Definição dos conglomerados (Cluster)	61
4.4 Perfil de concordância/conhecimento e adoção CPC PME	63
4.4.1. Em relação aos contadores	63
4.4.2. Em relação aos empresários/gestores	67
4.5 Apreciação da percepção dos contadores	75
4.5.1 Influências mútuas: fatores condicionantes e concordância/conhecimento.....	75
4.5.2 Influências mútuas: fatores condicionantes e adoção do CPC PME	79
4.6. Apreciação da percepção de empresários/gestores	83

4.6.1 Influências mútuas: fatores condicionantes e concordância/conhecimento	83
4.6.2 Influências mútuas: fatores condicionantes e adoção do CPC PME	85
5 CONCLUSÕES	88
REFERÊNCIAS.....	94
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO A CONTADORES	100
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO A PEQUENOS E MÉDIOS EMPRESÁRIOS	110

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A literatura contábil tem se dedicado a tratar de consequências, atributos e outros aspectos da adoção de padrão contábil internacional (IFRS) tanto aplicado às empresas de capital aberto e grandes empresas, cujo padrão internacional se implantou no Brasil a partir de 2008, quanto, mais recentemente, àquele dirigido a orientar práticas contábeis específicas para empresas de capital fechado.

Para este segundo caso, o padrão deriva dos preceitos contidos no documento “*The International Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities*” (IFRS for SME) emitido pelo IASB, em 2009; no Brasil se encaminhou a convergência a tal padrão pontualmente dirigido às pequenas e médias empresas (PME), sendo efetivado por meio do pronunciamento técnico CPC PME, com adoção obrigatória estipulada para 2010. Ainda mais recentemente este pronunciamento técnico foi ajustado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Interpretação Técnica ITG 1000, direcionada apenas às empresas classificadas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP).

A convergência internacional da contabilidade, como simples introdução dessas normas sem considerar aspectos culturais e institucionais dos países recebedores pode levar à não adoção de fato das regras propostas, prejudicando o processo de uniformização das práticas contábeis e se transformando em simples questão de formalidade. Nos países de estrutura *code law*, a contabilidade é caracterizada por orientação legalista, alinhada entre contabilidade financeira e fiscal, com prioridade em atender ao fisco e a credores de empréstimos (CARMO; RIBEIRO; CARVALHO, 2011).

Haja vista se abordar o Brasil como um país cuja tradição institucional baseia-se em estrutura jurídica codificada, levanta-se a possibilidade de que algum tipo de adaptação, discussão ou preparação poderia ter sido mais adequada, mormente no que tange à redução de custos de implantação, sejam explícitos, sejam custos de oportunidade. Um dos argumentos que existem contra a adoção desse padrão em PME diz respeito às normas internacionais não respeitarem as diferenças culturais e os estágios de evolução da economia nos países emergentes (GRANHA, 2014).

Por tais condições de expectativa de baixa adesão e levando conta o baixo *enforcement* das entidades promotoras da implantação, há que se buscar evidências da aceitação e aplicação do padrão contábil CPC PME, mesmo por que surgiram questionamentos quanto à sua legalidade e à sua obrigatoriedade.

Posto que a legalidade do CPC PME parece não se encontrar totalmente difundida entre os diversos agentes envolvidos com sua aplicação e funcionamento, especificamente, contadores, empresários, advogados, órgãos reguladores, dentre outros), conforme Masera e Orth (2012), se faz pertinente discussão em relação à sua obrigatoriedade de adoção, abordando-a com relação ao profissional contábil delegada pelo CFC e relativamente à obrigação das empresas, delegada pelo Código Civil Brasileiro e pela legislação fiscal.

Gomes *et al.* (2014) reiteram que esse processo de mudança de prática contábil, por ser considerado ruptura de paradigma na profissão contábil, não poderia ter sido tratado de forma instantânea, uma vez que envolveria todos os agentes (órgão regulador, profissionais, empresas) e careceria de aprofundamento na discussão da forma e do alcance de sua implantação, principalmente por serem as entidades afetadas sociedades de capital fechado, de caráter privado.

Tal processo de convergência no Brasil importaria em particularidades internas ao país; dentre elas, Gomes *et al.* (2014) citam: a forte influência da legislação fiscal para a prática da profissão contábil; as dificuldades que passam a surgir ao mensurar e reconhecer ativos e passivos, quando antes os métodos e taxas eram fixados claramente na legislação; e ainda a capacitação profissional que antes era voltada exclusivamente para escrituração e com a adoção passa a ser dirigida a identificar a essência dos fatos econômicos em detrimento do atendimento direto da sua forma técnico-jurídica.

Para Lima (2011), a adoção do IFRS no nível dos países vem deflagrando dois pontos de vistas constantes, mas não mutuamente excludentes: uma visão, que favorece a adoção das normas internacionais, justificando-se que o IFRS poderia melhorar o ambiente informacional da empresa e em contraste, posicionamento em que um padrão contábil superior não necessariamente se traduz em melhor qualidade de divulgação. Ainda não há unanimidade entre essas visões, tendo em conta as diferenças institucionais entre países.

Para Pedroza (2013), o objetivo da normatização para convergência ao padrão *IFRS for SME* seria permitir que as empresas abrangidas, classificadas como pequenas e médias, pudessem adotar padrão contábil para auxiliar da melhor maneira possível o processo decisório de seus usuários. Contudo, mudanças em padrão contábil trazem consigo, também segundo o autor, desafios para sua implantação decorrente de diferenças culturais como em casos de países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Os defensores da convergência ao *IFRS for SME* estimulam sua adoção por acreditar que pequenas e médias empresas poderiam obter facilidades de acesso ao capital, reduzir custos na captação de recursos e aumentar a qualidade das demonstrações; do mesmo modo, os profissionais contábeis poderiam obter valorização profissional com a prática de contabilidade supostamente mais informativa.

Lozada Rivera (2015), por exemplo, afirma que um dos objetivos do IASB ao promover o padrão *IFRS for SME* consiste em aumentar a qualidade da contabilidade nas economias emergentes. Santos (2011) e Botinha e Lemes (2013) também reconhecem esse possível aumento na qualidade das demonstrações como vantagem da adoção, e conseqüentemente a facilidade no acesso a financiamento.

Porém, pequenas e médias empresas brasileiras, por não participarem de mercado de capitais organizados e não terem precisamente definida a divisão entre propriedade e gestão, podem não ter o benefício esperado em comparação ao custo de se coletar, mensurar e divulgar tais informações, bem como em face de inúmeras dificuldades enfrentadas no processo de mudança de padrão contábil, já abordado em Santos (2011).

Nessa perspectiva, fatores sociais e econômicos, dentre eles, características regionais (assim como existem diferenças entre países também podem ser encontradas disputas em regiões de uma mesma economia); setor e tempo de atuação; classificação societária; aspectos tecnológicos, referentes a sistemas a ser utilizados no atendimento da adoção; e aspectos quanto ao custo-benefício da geração da informação conforme nova padronização. Ademais, uma vez que empresários e contadores podem não querer arcar com tais dispêndios por não identificar benefícios que justifiquem o ônus da adoção, custos de transação poderão emergir, influenciando diferentemente contadores e empresários quanto à percepção sobre a adesão a novo padrão contábil, no caso, o CPC PME.

Dada essa variedade de percepções quanto à obrigatoriedade, legalidade, benefícios e custos decorrentes da implantação de novo padrão contábil com base no *IFRS for SME*, emerge ainda, a decisão por parte do empresário e do contador em adotar ou não tais normas, tendo em vista o bem-estar social apoiado em convenções e em características econômicas da contabilidade, sem desprezar a análise do custo-benefício, como restrição da utilidade da informação contábil.

A padronização de certos aspectos da contabilidade pode capturar ganhos de coordenação social, porém não é fácil dizer o que é bom para um indivíduo, muito menos o que é bom para a sociedade como um todo (SUNDER, 2014).

Daí o cuidado ao discutir se padrão contábil que pode aprimorar a qualidade da informação contábil em empresa de capital, tenha capacidade em contribuir com o aperfeiçoamento da prática contábil em pequenas e médias empresas, de capital fechado, em termos de benefícios para os agentes e usuários específicos da informação contábil nestes casos (pequenos e médios empresários, contadores, fornecedores e bancos).

As características econômicas da contabilidade podem ser entendidas com base nos interesses econômicos dos agentes, porém mesmo persistente através do espaço e do tempo, não necessariamente pode ser denominada como convenção (SUNDER, 2014). Daí justifica-se a utilização de mecanismos sociais de decisão que os contadores e empresários precisam utilizar para decidir sobre padrões contábeis.

Os padrões contábeis para serem úteis precisam ser executáveis e estimularem o comportamento desejável por algum critério de escolha social; porém não estarão isentos de manipulação. Sunder (2014), afirma que os contadores utilizam métodos para tomada de decisões considerando o custo-benefício social, considerando que custos e benefícios são distribuídos de forma desigual.

Portanto, quanto às decisões que os contadores e empresários precisam tomar para definir sobre adotar ou não padrões contábeis internacionais em pequenas e médias empresas brasileiras, balanceando as vantagens e desvantagens desse processo para legitimar a decisão, entende-se como relevante a investigação sobre a percepção desses agentes.

Ademais, pode-se identificar o grau de adoção do padrão *IFRS for SME*, por meio do CPC PME no contexto econômico e cultural brasileiro, possibilitando identificar fatores

legais, sociais e econômicos que possam ter incentivado, dificultado ou até impedido tal decisão, bem como verificar a percepção de pequenos e médios empreendedores brasileiros quanto à informação contábil que recebem de seus contadores.

1.2 Questão da pesquisa

Pelo que foi contextualizado questiona-se na pesquisa a percepção – de profissionais da Contabilidade e de empresários (proprietários e/ou gestores) de pequenas e médias empresas de capital fechado – sobre a interação de fatores legais, sociais e econômicos condicionando a ação de empresas no sentido de que contadores e gestores tenham conhecimento ou que concordem com padrão contábil *IFRS for SME*; também se examina se tais fatores colaboraram ou criaram obstáculos para a determinação de aderir à adoção dos princípios emanados da norma CPC PME; investiga-se, portanto, se estas variáveis, esses fatores, podem ter afetado tais decisões, influenciando o nível de atendimento às normas e o nível de aderência aos preceitos do padrão contábil em causa.

1.3 Desenvolvimento da Hipótese

Fundamentou-se a hipótese nos conceitos acerca da utilidade da informação contábil e na ideia de restrições impostas pela relação custo-benefício para produzir tal informação, dado o contexto institucional e econômico brasileiro; ademais, consideraram-se possíveis fatores associados à decisão de contadores e empresários, considerando a utilidade desses agentes.

Por outro lado, também se amparou a hipótese em achados de estudos realizados anteriormente sobre o tema (MENEZES; *et al.*, 2014; SANTOS, 2011; MASERA; ORTH, 2012), os quais se detalham no momento da revisão da literatura.

Desta forma, considerou-se como hipótese norteadora do estudo, com base na percepção de contadores e de empresários e gestores, que características arroladas no questionário terão contribuído para baixo nível de conhecimento e concordância com o *IFRS for SME* e para baixo nível de adoção do padrão contábil CPC PME, estimulados por fatores legais, sociais e econômicos, próprios do ambiente institucional e econômico brasileiro.

1.4 Objetivos da pesquisa

O objetivo da pesquisa consiste em investigar a percepção de contadores e de empresários e gestores quanto aos fatores que os impulsionaram à decisão por conhecer ou não o padrão contábil IFRS for SME em pequenas e médias empresas brasileiras e quanto à adoção da norma CPC PME, partindo da premissa de que a utilidade da informação é limitada por relação custo-benefício entre fatores legais, sociais e econômicos e a complexidade da informação contábil demandada por seus usuários.

Pode-se desmembrá-lo em: i) mensurar o grau de adoção do padrão IFRS for SME por meio do CPC PME em pequenas e médias empresas no Brasil; ii) verificar se há relação entre a adoção e características determinantes do perfil dos agentes; iii) averiguar se há relação entre os fatores e o conhecimento/concordância da norma; iv) detectar os fatores legais, sociais e econômicos relacionados com a decisão por adotar o CPC PME.

Na busca por entender a percepção de contadores, empresários e gestores, ressalta-se que o estudo se desenvolve com a característica de pesquisa contábil com abordagem positiva, dado que a Abordagem Positiva da Contabilidade pode fornecer subsídios para explicar e prever o fato desses agentes decidirem por adotar ou não o novo padrão IFRS for SME no Brasil.

1.5 Justificativa da pesquisa

O processo de convergência às normas internacionais para pequenas e médias empresas no Brasil, ainda que recente, resultou em uma série de desafios (PEDROZA, 2013).

Nesse sentido, a discussão sobre a adoção do padrão IFRS for SME é oportuna para o entendimento sobre a atitude dos agentes envolvidos (contadores e empreendedores) quanto às normas tratadas no CPC PME para a prática contábil da quase totalidade das firmas brasileiras, uma vez que as pequenas e médias empresas representam cerca de 99% do total de estabelecimentos formais existentes enquanto o aproximado de apenas 1% das empresas não se enquadram nas normas de que se comenta nesta pesquisa (FARIA; SILVA, 2014).

O estudo se diferencia pela abordagem positiva, com cerne na utilidade da informação contábil, sob a perspectiva de contadores e empresários, intentando para fatores associados à decisão quanto à adoção do padrão IFRS for SME.

1.6 Estrutura da dissertação

O presente capítulo introduziu o tema desta pesquisa através de sua contextualização, apresentação da questão da pesquisa, da hipótese, dos objetivos e da sua justificativa.

O segundo capítulo fornece a revisão de literatura necessária para interpretação e embasamento dos resultados obtidos, trazendo como primeiro assunto a estrutura de normas contábeis no Brasil e o conteúdo do CPC PME, seguido da utilidade da informação contábil e fatores associados à adoção do padrão IFRS for SME. Em seguida, são apresentados estudos que apresentam evidências empíricas sobre IFRS for SME no Brasil e no mundo.

No capítulo terceiro, está disposta a metodologia de pesquisa que trata da tipologia da pesquisa, da amostra e dos dados, do modelo de pesquisa e da análise dos dados.

O quarto capítulo relaciona-se à descrição dos resultados obtidos embasada na utilidade da informação contábil e estudos anteriores expostos no segundo capítulo. O quinto e último capítulo segue com os pontos principais da pesquisa, analisando a confirmação ou não da hipótese, se o problema de pesquisa foi respondido, contribuições e sugestões para continuidade da pesquisa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A pesquisa assume como suporte para os testes da hipótese os conceitos de utilidade da informação contábil para pequenas e médias empresas, os quais são expostos por meio da Abordagem Positiva da Contabilidade; também considera conceitos acerca de custos para justificar tal utilidade, principalmente focando sobre custos de transação, representados por fatores legais, sociais e econômicos associados ao processo de decisão sobre o processo contábil; também se fundamenta e busca complementar achados decorrentes de estudos nacionais e internacionais que já debateram sobre *IFRS for SME*, sobre o CPC PME, enfocando sua adoção e consequências evidenciadas.

2.1 Estrutura de Normas Contábeis no Brasil e Conteúdo do CPC PME

A contabilidade brasileira, ao longo dos anos, passou por forte influência de fatores externos, quais sejam: fatores econômicos, financeiros, legais, culturais, entre outros (PEDROZA, 2013), ainda mais por se tratar de um país tradicionalmente sob uma estrutura jurídica *code law*, predominando a influência legal, principalmente tributária. Segundo Niyama e Silva (2011), tal estrutura implica numa contabilidade com padrões e procedimentos fortemente codificados, pouco flexíveis, com ênfase na proteção dos credores das companhias ao invés dos investidores.

Para Tavares (2010), toda a evolução da internacionalização de empresas, negócio e investidores, atingiu também o ambiente da ciência contábil e está correlacionada com o fato de que o poder de regulamentar padrões contábeis é exercido dentro de um ambiente de forças conflituosas, onde a soberania política e econômica exerce maior liderança nesse processo.

No Brasil, dois episódios foram marcantes no processo de convergência contábil aos padrões internacionais: a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC através da Resolução CFC nº 1.055/05, e a aprovação das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, que alteraram a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) introduzindo novos conceitos provenientes e convergentes com as IFRS para as sociedades anônimas de capital aberto e empresas de grande porte.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), constituído por meio da Resolução CFC nº. 1.055/05, atua como ponte institucional entre o Brasil e o IASB, unificando a emissão

de pronunciamentos contábeis, centralizando e tentando conciliar interesses de categorias diferentes: Conselho Federal de Contabilidade (CFC); 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&FBOVESPA), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); Banco Central do Brasil (BACEN); Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN); e a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e buscando alinhá-los aos padrões internacionais do IASB (GRANHA, 2014).

Iudícibus *et al.* (2010) elencam que, a partir do CPC, foram criados, em 2007 e 2008, 14 Pronunciamentos Técnicos e 2 Orientações e, em 2009, foram instituídos mais 26 Pronunciamentos Técnicos, afora o CPC PME, pronunciamento dirigido ao tema “Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas”, 12 Interpretações Técnicas, além de 10 Interpretações anexadas a 8 Pronunciamentos Técnicos e 01 Orientação.

Masera e Orth (2012) evidenciam o relato do presidente do CFC na época, ao indicar que existem duas opções para elaborar a escrituração contábil e as demonstrações contábeis no Brasil, configuradas nas normas internacionais completas (*Full IFRS*), que se dirigem essencialmente às companhias públicas de capital aberto e às empresas enquadradas pela Lei nº 11.638/07 (companhias de grande porte e entidades com divulgação obrigatória determinada por órgãos reguladores).

A segunda opção repousa nas normas internacionais para pequenas e médias empresas de capital fechado; para este processo de convergência ao padrão *IFRS for SME*, foi editado normativo referendando o Pronunciamento Técnico de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME), emitido pelo CPC. Deve-se ajuizar que companhias privadas e de capital fechado não se enquadrariam em regramentos de divulgação, dado que seus títulos não podem ser publicamente negociados; assim, suas informações estariam restritas a agentes em negociação privada, particular.

Ao se constatar que o Brasil pode ser considerado país cuja atividade econômica está tradicionalmente atrelada a interferências do governo, de órgãos reguladores de mercado e

de regras para a iniciativa privada (ALMEIDA; ZANOTELI; CARDOSO, 2014), a obrigatoriedade da adoção do referido CPC, determinada pelo CFC, ampara-se juridicamente na Lei 10.406/2002 que trata do Código Civil Brasileiro reforçada com a promulgação da Lei 12.249/10, a qual enfatiza o poder do CFC para fiscalizar o exercício da profissão contábil e regulamentar assuntos vinculados a princípios e processos contábeis.

Mesmo assim, o CPC PME não conteria força normativa para as empresas ser obrigadas a adotar os procedimentos contábeis aí aventados, o CFC o reforçou por meio da NBC TG 1000 veiculada pelas Resoluções 1.255/09, 1.285/2010 e 1.319/2010, que reproduzem o CPC PME com a finalidade de obrigar o profissional contábil a utilizar o conjunto de princípios estabelecidos pelo pronunciamento especificamente no caso de pequenas e médias empresas, mesmo que de caráter privado.

Do CPC PME, portanto, deriva a NBC TG 1000 e desta, surge ainda a Interpretação Técnica Geral editada pelo CFC, através da Resolução nº 1.418/2012 - ITG 1000, que concebe modelo simplificado a ser adotado por microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), definidas deste modo de acordo com a legislação tributária. Embora não seja pronunciamento emitido pelo CPC, busca simplificar procedimentos do CPC PME, sem mudar sua essência (PEDROZA, 2013) e que será considerada como balizamento para considerar-se adotado o CPC PME, pela sua força junto aos profissionais.

O conteúdo do CPC PME, documento com aproximadamente 240 páginas, já se comentou acima é bastante completo e abrangente em termos de eventos e fenômenos abordados em suas definições e orientações; também se tratou acima do tácito reconhecimento de tal dimensão pelo órgão regulador, com a emissão de normas balizadoras do atendimento por contadores e empresas de pequeno e médio porte.

Tal comportamento já implica em considerar o CPC PME além das necessidades informacionais e de controladoria de tais firmas no Brasil; deste modo, tratou-se nesta revisão dos pontos que Almeida *et al.* (2014) subdividem como conteúdo de conhecimentos básicos e intermediários, corroborando delimitações de Pedroza (2013), e acrescido de conteúdo referente ao conjunto completo de demonstrações contábeis determinado no CPC PME, tentando melhor explicar o grau de aplicabilidade da referida norma à realidade brasileira, ou seja, o mínimo esperado de adoção pelas empresas privadas brasileiras.

Destaca-se que tópicos versando sobre outros instrumentos financeiros; investimentos em controlada e coligada; *joint venture*; *goodwill*; demonstrações contábeis consolidadas; partes relacionadas; efeitos de mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis não foram aprofundados nesta discussão conceitual, por se tratar de assuntos complexos e pouco adequados ao tipo de empresa sob estudo, concordando com Almeida et al (2014) e Pedroza (2013).

A primeira questão considerada como básica, segundo a literatura citada, refere-se à conceituação de pequenas e médias empresas que, conforme o CPC PME, são empresas que: a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Pedroza (2013) esclarece que, por exclusão, tem-se que a empresa não é considerada como pequena e média se negociar suas ações em bolsa de valores ou enquadrar-se como instituições reguladas (por exemplo, instituições financeiras ou seguradoras).

Características utilizadas por órgãos como Sebrae, IBGE ou Caixa Econômica Federal, dentre elas, número de empregados, volume de ativos ou faturamento líquido não seriam essenciais para PME segundo a orientação do CPC. O BNDES (2015), por exemplo, categoriza as empresas por seu porte conforme a receita operacional bruta anual, determinando a classificação de acordo com o disposto no quadro 1.

Quadro 1- Classificação de porte de empresa adotada pelo BNDES

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2015)

Mesmo com o CPC PME não considerando essas classificações para definição de PME, Albu *et al.* (2013) defendem que as PME não devem ser tratadas como um grupo homogêneo, e que algumas PME podem se beneficiar mais que outras com a adoção da norma.

Almeida; Zanoteli e Cardoso (2014) afirmam que a lógica do CPC PME é a de que entidades que não se caracterizam como de grande porte segundo os critérios da Lei nº 11.638/07 (receita bruta anual acima de R\$ 300 milhões ou ativo total superior a R\$ 240 milhões) e que não obrigadas a prestação de contas públicas, mas divulgam suas demonstrações contábeis para uma ampla gama de usuários (bancos, empregados, sócios, entre outros) têm obrigação de aplicar tal norma.

O segundo ponto considerado como conhecimento básico para a implantação do novo padrão contábil refere-se à ênfase do CPC PME, ao determinar que, dentre as características qualitativas de informação em demonstrações contábeis está a primazia da essência sobre a forma, devendo as transações e outros eventos ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal, pois isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Deste modo, a essência econômica da transação deve prevalecer sobre seu aspecto jurídico ou contratual para fins de reconhecimento, mensuração e evidenciação (ALMEIDA; GAMA; CARDOSO, 2014). Os mesmos autores ainda ressaltam que tal conceito parece ser inicialmente simples, porém, ao se deparar com situações cujas regras são claras e influenciam as escolhas contábeis, a entidade deve reconhecer um evento por sua motivação econômica e, para isso, os elaboradores das demonstrações contábeis devem conhecer o negócio a fundo.

Quanto à apresentação das demonstrações contábeis, o CPC PME determina como conjunto completo de demonstrações contábeis: o balanço patrimonial ao final do período; a demonstração do resultado do período de divulgação; a demonstração do resultado abrangente do período de divulgação, sendo que esta pode ser apresentada em quadro demonstrativo ou compondo o relatório sobre mutações do patrimônio líquido; a demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação; a demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação; e as notas explicativas, que compreende o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2013), o objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de

caixa da entidade, e com isto proporcionar mais opções na tomada de decisões, para que estes relatórios atendam às necessidades das empresas (SOUZA; DRUM; CARVALHO, 2014).

O conteúdo considerado como conhecimentos intermediários essenciais para a adoção do novo padrão contábil refere-se a questões de: mensuração inicial e subsequente de ativos e passivos financeiros; mensuração subsequente de estoques; mensuração subsequente de propriedades para investimento; mensuração subsequente de ativo imobilizado a partir do valor líquido e de perdas por redução ao valor recuperável; métodos de depreciação; reconhecimento de ativos intangíveis; reconhecimento de arrendamento mercantil na arrendatária e na arrendadora; divulgação de passivos contingentes; reconhecimento de receita de venda de produtos, serviços prestados e contratos de construção; reconhecimento de subvenção e assistência governamental; e reconhecimento de custos de empréstimos.

No que concerne à mensuração de ativos e passivos financeiros, o CPC PME determina que um ativo ou passivo financeiro deve ser mensurado inicialmente pelo valor do custo da operação ou, em caso de transação financeira, pelo valor presente dos pagamentos futuros descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante e que, após o reconhecimento inicial de um desse ativo ou passivo financeiro, com exceção dos títulos patrimoniais, tais ativos e passivos devem ter o seu valor ajustado, em regime de competência, pelos juros acumulados com base na taxa efetiva de juros e deduzidos das amortizações de principal, estando sujeitos também a redução por ajuste ao valor recuperável (*impairment test*).

Zanoteli *et al.* (2014) salientam que para um instrumento financeiro ser reconhecido, este precisa ser identificado como tal, ou seja, instrumentos com regras firmadas em contrato que gerem o direito (ativo financeiro) de receber caixa ou outro ativo financeiro ou obrigação (passivo financeiro) de entregar caixa ou outro ativo financeiro.

Quanto à mensuração subsequente de estoques, o CPC PME (2009) determina que a entidade deve avaliar seus estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de venda.

A mensuração inicial de estoques se dá pelo seu preço de custo, compreendendo todos os custos incorridos para trazer o estoque para suas condições atuais deduzidos de todos os seus descontos e abatimentos. Em seguida, a entidade deverá mensurar seus estoques pelo menor valor entre seu custo e o seu preço de venda estimado, (valor de realização), uma vez,

deduzidos os custos para completar a produção e as despesas de venda (ZANOTELI; LOUZADA; MATTOS, 2014; PEDROZA, 2013). Os mesmos autores enfatizam que, isto posto, na data da preparação das demonstrações contábeis, a entidade deverá identificar o valor de custo dos itens constantes nos seus estoques e compará-los com seu preço de venda estimado menos os custos necessários para sua venda. Pedroza (2013) ainda ressalta que esta prática deve ser recorrente a cada data das demonstrações contábeis, considerando, portanto, a mensuração subsequente dos estoques relevante para que as informações contidas nas demonstrações não se apresentem de forma distorcida.

Já as propriedades para investimento, são as propriedades mantidas pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro para auferir aluguéis ou para valorização do capital, devendo ser inicialmente reconhecida pelo valor de custo e, subsequentemente, por seu valor justo com as alterações reconhecidas no resultado (CPC PME, 2009).

Segundo Rodrigues e Braunbeck (2013), a definição de propriedade para investimento se restringe a terrenos e edificações (imóveis), mantidos pelo proprietário para auferir aluguéis ou para valorização de capital, ou ambos. Pedroza (2013) destaca que por não serem adquiridas para fazerem parte das atividades normais da empresa (imobilizado), as propriedades para investimento configuram-se em uma categoria específica de ativo, cujo benefício econômico a ele associado se realiza por meio dos fluxos de caixa oriundos de aluguéis ou mesmo da venda quando essa não é a atividade fim da empresa, devendo fazer parte de propriedades para investimento no ativo não circulante subgrupo investimento.

No que tange à mensuração de ativo imobilizado, um item deste grupo do balanço deve ter o reconhecimento inicial pelo seu custo e, subsequentemente, deve-se mensurar todos os itens do ativo imobilizado pelo custo menos depreciação acumulada (valor líquido) e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas (CPC PME, 2009).

Pedroza (2013) destaca que para mensuração subsequente e determinação de sua vida útil, é necessário julgamento profissional no que se referem à escolha das políticas e estimativas contábeis. Além da depreciação, também é preciso considerar perda por irrecuperabilidade para identificar o valor contábil de um ativo ou grupos de ativos.

Zanoteli e Gama (2014) defendem que a utilização do teste de recuperabilidade (*impairment test*) se justifica, por considerar a depreciação como um processo de alocação de custos, e não um processo de avaliação. Entendendo que o processo de avaliação considera o valor contábil e o valor de realização de itens do ativo, ao identificar que o valor de determinado item do ativo se apresente nas demonstrações por valor superior ao seu valor recuperável, deve-se reconhecer uma perda. O objetivo é estabelecer que eventuais perdas sejam devidamente reconhecidas nas demonstrações contábeis e os valores apresentados dos ativos correspondam a seus valores efetivamente recuperáveis (PEDROZA, 2013). Logo, o teste de recuperabilidade de ativos deverá ser realizado a cada data de divulgação, ou pelo menos uma vez ao ano (CPC PME, 2009).

Remetendo aos métodos de depreciação, as IFRS não estabelecem uma taxa de depreciação para os ativos, mas que seja conhecido período de tempo pelo qual se espera que o ativo esteja disponível para uso. Portanto, mesmo com a legislação fiscal determinando a taxa de depreciação de ativos para efeitos de imposto de renda, ao observar o estabelecido no CPC o profissional estimará a vida útil do bem em função do período de tempo pelo qual se espera que o ativo esteja disponível para uso, independente da determinação fiscal, sendo o fator determinante para esta estimativa a forma de utilização do ativo por cada empresa.

A entidade deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo; dentre os possíveis estão o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas (CPC PME, 2009).

Quanto ao reconhecimento de ativos intangíveis, a entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se: (a) for provável que benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade; (b) o custo ou o valor do ativo puder ser mensurado de maneira confiável; e (c) o ativo não resultar de gastos incorridos internamente em item intangível (CPC PME, 2009).

Ressalta-se que o ativo intangível se trata de ativo não monetário identificável (quando separável ou proveniente de direitos contratuais ou legais) sem substância física. Por conseguinte, aqueles gerados internamente não podem ser considerados por serem de difícil

mensuração além de que, para reconhecê-los, podem gerar gastos consideráveis ou incompatíveis com a realidade das PME (ZANOTELI; ALMEIDA, 2014).

Tratando de reconhecimento de arrendamento mercantil, o CPC PME (2009) orienta que a arrendatária, no arrendamento mercantil financeiro, reconhece inicialmente os ativos e passivos pelo valor justo do item ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, o que for menor, devendo, subsequentemente, segregar os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros e, na entidade arrendadora, o ativo decorrente de arrendamento mercantil financeiro deve ser inicialmente reconhecido no ativo (recebíveis) pelo valor igual ao investimento líquido no arrendamento e, subsequentemente, reconhecer as receitas financeiras.

Destaca-se que o arrendamento operacional se caracteriza pela não transferência de todos os riscos e dos benefícios incidentes sobre a propriedade enquanto no arrendamento mercantil financeiro ocorre a transferência de riscos e benefícios incidentes sobre a propriedade, e, neste caso, observando a essência econômica da transação, esta se estabelece como uma compra financiada devendo-se estabelecer a mensuração inicial e a subsequente do arrendamento (PEDROZA, 2013).

No que se referem aos passivos contingentes, estes não devem ser reconhecidos como passivo, porém precisam ser divulgados, contendo breve descrição da natureza para cada classe de passivo contingente, e ainda se possível: (a) estimativa do seu efeito financeiro; (b) indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e (c) possibilidade de qualquer reembolso (CPC PME, 2009).

Cardoso e Zatta (2014) ressaltam, conforme glossário do CPC PME, que o passivo contingente é a obrigação possível resultante de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada no futuro (incerto) sem controle da entidade ou obrigação presente resultante de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida por não ser provável seu desembolso ou cujo valor não pode ser confiavelmente mensurado.

No que compete ao reconhecimento das receitas, nas vendas de produtos, reconhece-se a receita quando: (a) houver a transferência para o comprador dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos produtos; (b) não houver envolvimento continuado na gestão dos produtos vendidos em grau normalmente associado à

propriedade, nem efetivo controle de tais produtos; (c) o valor puder ser mensurado de forma confiável; (d) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; (e) os custos relacionados à transação puderem ser mensurados de forma confiável (CPC PME, 2009).

Em caso de vendas de serviços, quando o resultado de transação envolvendo a prestação de serviços puder ser estimado de forma confiável, a entidade pode reconhecer a receita associada com a transação por referência ao estágio de execução da transação ao final do período de referência, chamado algumas vezes como o método de percentagem completada (CPC PME, 2009).

Em vendas de construção, o CPC PME (2009) afirma que quando o resultado de contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente, tendo por referência o estágio de execução da atividade contratual na data do balanço (muitas vezes referido como método de percentagem completada).

Pedroza (2013) complementa que cada transação por possuir sua especificidade, o reconhecimento da receita fica condicionado às características de cada transação e à definição de receitas estabelecida pela abordagem das IFRS. Nesses contratos de construção, a receita deverá ser reconhecida conforme o estágio de execução, quando o resultado da transação puder ser confiavelmente estimado, sendo necessário ter estimativas também confiáveis do estágio de conclusão, dos custos futuros e dos riscos de cobrança do faturamento (CARDOSO; LOUZADA, 2014).

Pedroza (2013) ainda ressalta que nesses casos, a entidade não precisa esperar entregar as chaves ao comprador para reconhecer a receita, pois tal fato implica impactos no resultado de um único período, quando devem fazer parte de outros períodos a serem considerados nas demonstrações contábeis. Portanto, uma vez que se pode estimar de forma confiável o resultado da transação, pode-se reconhecer a receita, conforme o estágio de conclusão da obra, atribuindo o devido reconhecimento a cada período incorrido.

Quanto ao reconhecimento de subvenção e assistência governamental, o CPC PME (2009) dispõe que as subvenções governamentais devem ser reconhecidas da seguinte forma: (a) como receita, quando não impuser condições de desempenho futuro os valores forem

líquidos e certos; se a subvenção impor condições: (b) como receita quando as condições forem atendidas, se impor determinadas condições de desempenho futuro; e (c) como passivo, antes de atendidas as condições de desempenho.

A mesma norma ainda define que a subvenção governamental como uma assistência concedida pelo governo na forma de transferência de recursos para a entidade, em troca de cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade (CPC PME, 2009). Pedroza (2013) corrobora que em razão da subvenção governamental consistir na transferência do poder público para a entidade, esta precisa reconhecer o recurso recebido como ativo assim que todos os requisitos para reconhecimento forem atendidos, uma vez que, identificar que essa transação gera efeito na posição financeira, no desempenho e nos fluxos de caixa das empresas, por isso julga essencial para que as informações reportadas sejam representadas com fidedignidade.

Por fim, no que diz respeito ao reconhecimento de custo de empréstimos, sendo estes os juros e custos incorridos pela entidade com empréstimos de recursos, correspondendo à remuneração do capital de terceiros (CARDOSO; ALVES, 2014). O CPC PME (2009) estabelece que custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. A entidade deve reconhecê-los como despesa no resultado no período em que são incorridos.

Pedroza (2013) enfatiza que tal tratamento se diferencia da IFRS *Full* (CPC 20), onde esta determina o tratamento de custos de empréstimos por meio da identificação do ativo qualificável para capitalizar tal custo. O CPC PME não prevê essa capitalização de juros, nem mesmo os relativos a empréstimos captados especificamente para financiar a construção de ativos de longa maturação ou ativos qualificáveis, devendo ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem (CARDOSO; ALVES, 2014).

2.2 Utilidade da Informação Contábil e Fatores Associados à Adoção de IFRS for SME

Este estudo foi desenvolvido com característica de pesquisa positiva, analisando a contabilidade dentro da teoria econômica do comportamento do indivíduo. A preocupação consiste no entendimento do porquê da utilização ou não do padrão IFRS para PME, entendendo o que acontece com os agentes econômicos, neste caso, contadores e pequenos e médios empreendedores.

A Abordagem Positiva da Contabilidade, apoiando-se em conceitos da teoria econômica, busca explicar e prever as escolhas de práticas contábeis (de reconhecimento, mensuração e evidenciação) com base na ideia de que os indivíduos agem em função de seus interesses pessoais, procurando maximizar seu bem-estar (LOPES; IUDÍCIBUS, 2012).

Em tudo que se pensa fazer dentro de uma organização empresarial as primeiras questões a serem colocadas em discussão é quanto ao custo benefício da operação, da informação, da decisão a ser tomada. Uma das formas de avaliar a qualidade da informação contábil e, portanto, sua utilidade (benefício), quando comparada ao custo, é analisar algumas qualidades ou características que deve possuir, tais como: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade (PEDRO, 2012).

Nesse sentido a contribuição dos pronunciamentos técnicos principalmente para a pequena e média empresa que terá sua vida facilitada por um pronunciamento específico, adequado ao seu porte, mas sem perder a qualidade da informação por custos que certamente trarão à organização sólido crescimento e processo de tomada de decisão com mais segurança, culminando com resultados positivos que é o objetivo de toda organização empresarial e econômica (PEDRO, 2012).

A função do profissional contábil sempre esteve e estará vinculada às necessidades da sociedade que evoluem a partir do desenvolvimento dos negócios empresariais (MERLO, 2006). As exigências para o contador diante do processo de conversão das normas contábeis ao padrão IFRS para PME vão além da capacitação para se adequar às novas regras contábeis (LANGONI, 2010 *apud* ARMOND; AVELINO; NASCIMENTO, 2014).

Ressalta-se ainda que a questão do escopo da contabilidade seja central (LOPES; MARTINS, 2012), carecendo do entendimento amplo da sociedade na qual a contabilidade está inserida. Com a mudança da tradição normativa para positiva, por se tratar de uma perspectiva baseada na informação (*informational approach*), a contabilidade deve fornecer informações úteis para os usuários.

Barros, Espejo e Freitas (2013) consideram que a geração de informações que atendam a padrões internacionais realça a utilidade da informação contábil aos seus diversos usuários.

Coelho (2007) reitera que a utilidade da contabilidade como um sistema de informações para os vários tipos de grupos de interesses associados à empresa, bem como para os contratantes em torno da empresa depende do sinal informativo que ela fornece aos agentes, que possuem múltiplas demandas conforme seus diversos interesses.

Nesse sentido de utilidade, cabe destacar que existe uma restrição a ser ponderada, quanto à relação custo *versus* benefício da informação contábil. Essa relação custo-benefício considera que a informação contábil deve fornecer mais benefícios do que custos relacionados com a sua preparação e divulgação, que Lopes e Martins (2012) consideram como uma característica de difícil aplicação, pois os custos são concentrados, enquanto os benefícios são dispersos ao público.

Porém, o CPC PME enfatiza que os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la, e que em se tratando de PME, estas também usufruem dos benefícios da informação contábil, incluindo melhor acesso aos mercados de capital, efeitos favoráveis nas relações públicas e, talvez, custos menores de capital, além de possível melhoria no processo de tomada de decisões da administração, porque a informação financeira utilizada internamente é frequentemente baseada, ao menos em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar demonstrações contábeis para fins gerais.

A decisão, portanto, por adotar ou não um novo padrão de contabilidade também deve ser considerar a análise do custo-benefício social, que Sunder (2014) explica que critério de decisão é a diferença entre a soma dos custos incrementais suportados por todos os indivíduos e a soma dos benefícios incrementais obtidos por todos, podendo gerar controvérsias quando expostas e examinadas num contexto social mais amplo. O autor ainda afirma que essa análise, em sua maioria, ignora a não linearidade da utilidade dos agentes.

Os ajustes à mudança não são rápidos, nem livre de custos. Essas mudanças impõem os custos de ajustamento do comportamento dos agentes a um novo ambiente, que pode provocar distúrbios em seus *status quo*, portanto podem opor-se a praticamente todas as propostas de novos padrões contábeis (SUNDER, 2014). O autor também julga como uma tarefa exigente o estabelecimento de padrões socialmente eficientes, compilando dados sobre custos-benefícios e as preferências dos agentes.

Existe uma variedade de motivações residindo por trás da padronização. Os mecanismos escolhidos para estabelecer os padrões, os tipos de padrões escolhidos e a magnitude das sanções usadas para forçá-los têm efeitos significativos sobre os sistemas contratuais das firmas, sobre a estrutura da profissão de auditoria e sobre a educação contábil (SUNDER, 2014).

A Contabilidade, por ser considerada uma ciência social, sofre grandes influências dos aspectos culturais, históricos, políticos e econômicos do ambiente em que atua, influenciando nas práticas contábeis de cada país (NIYAMA; SILVA, 2008). Do mesmo modo, fatores associados à legislação, à cultura ou à economia podem impulsionar o contador a decidir por utilizar-se de um padrão contábil ou outro de modo à melhor atender suas necessidades e necessidades de seus clientes.

O CPC PME menciona que as PME muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou governamentais, não sendo consideradas, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais. Isso pode acarretar na decisão por não adotar tal norma, na intenção de priorizar o atendimento ao Fisco e instruções fiscais e tributárias, uma vez que nem sempre as exigências fiscais são compatíveis com o pronunciamento em questão. De todo modo, cabe identificar se há um interesse ou até exigência por parte dos agentes envolvidos (proprietários/gestores e contadores e, quem sabe usuários externos) em atender ao CPC PME em paralelo às exigências fiscais.

O CFC, na instrução normativa nº 1.255/2009, posteriormente alterada para NBC TG 1000, estabelece a adoção do CPC PME a partir de 2010 para as empresas classificadas como tal. Tal obrigatoriedade se apoia na Lei 10.406/2002 que trata do Código Civil Brasileiro e no que diz a Lei 12.249/10, quanto ao papel do Conselho para a regulamentação da profissão contábil. Porém, a visão quanto a obrigatoriedade da adoção do CPC imposta pelo CFC ainda não se chegou a um consenso (MASERA, ORTH, 2012), fator este que pode influenciar em adotar ou não o pronunciamento e instruções normativas.

Outro fator que pode motivar a adoção ou não do CPC PME consiste na capacitação para adoção do CPC PME por meio de cursos, palestras ou treinamentos. A ausência ou oferta de treinamento conduzido pelo CFC e/ou instituições de ensino, bem como o quanto essa

capacitação incorrerá em gastos para entendimento sobre o normativo pode afetar diretamente na decisão por sua adoção ou não. Santos (2011) elenca a capacitação como uma dificuldade vinculada ao processo de adoção que gera custos de transação, assim como Pinto, Costa e Santos (2015) validam que custos associados à implementação com o treinamento de pessoal incorrem em desvantagens da implementação.

Assim como na capacitação, Santos (2011) lista a mudança de cultura como dificuldade vinculada ao processo de adoção que gera custos de transação. Portanto, a reação da organização (gestor, proprietário, auxiliares) a adotar mudanças e possíveis gastos com a implantação decorrentes dessa mudança cultural, podem influenciar na adoção de IFRS para PME.

Santos (2011) também identificou a implantação de sistemas adaptados à nova normatização como uma das dificuldades da mudança no padrão contábil de PME, corroborando com Pinto, Costa e Santos (2015). Tais gastos para investimento em tecnologia, sistemas e em outras tarefas podem ser um fator a considerar pelos tomadores de decisão.

Pinto, Costa e Santos (2015) afirmam que dentre as possíveis desvantagens inerentes à implementação da IFRS, existentes nas lacunas percebidas na norma, encontra-se a exigência de julgamento para sua aplicação. Uma vez que é exigido julgamento subjetivo para a aplicação das normas emitidas, pode impedir/dificultar a aplicação de parte ou todo o normativo.

Para Antunes, Grecco e Formigoni (2012), a nova padronização contábil traz impactos substanciais para a profissão contábil, visto que o contador passa a exercer muito mais sua capacidade de julgamento do que no passado recente, com reflexões positivas sobre o status da profissão no Brasil e contribui para a valorização da profissão no Brasil (ANTUNES; GRECCO; FORMIGONI, 2012). Essa valorização pode trazer vantagens para o contador, por meio de aumento de salário/bônus/gratificações, mas por outro lado, desvantagem para a PME, ao aumentar gastos com serviços contábeis.

Com relação ao status da profissão contábil citado por Antunes, Grecco e Formigoni (2012), a adoção ao CPC PME pode oferecer vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores. Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010) acreditam que por conta da adoção de IFRS, as empresas também poderão ser beneficiadas em função do aparecimento de

novas oportunidades para expandir e aumentar os investimentos. Portanto, defensores da adoção de IFRS para PME acreditam no incremento da competitividade perante outras empresas que não estão adotando CPC PME.

Pinto, Costa e Santos (2015) informam que, de forma geral, os preparadores das demonstrações consideraram os custos maiores que os benefícios na adoção do IFRS. Porém, ressalta-se como vantagem, uma vez que a entidade ao adotar um conjunto de normas contábeis homogêneas, as informações tornam-se mais compreensivas e comparáveis. É possível, portanto, que empresas tenham interesse em fornecer maior qualidade informacional por meio da adoção do novo padrão contábil.

Dentre as outras vantagens listadas por Pinto, Costa e Santos (2015), encontram-se a redução de custos financeiros e facilitação de acesso ao crédito e maior aceitação internacionalmente de uma norma universal em comparação a uma norma local. Botinha e Lemes (2013), além da qualidade das demonstrações contábeis, também reconhecem consequente facilidade no acesso a financiamentos. Esses fatores podem influenciar na decisão por adotar ou não IFRS para PME, na busca por contribuir para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos e internacionais e reforçar a obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros decorrentes da qualidade da nova informação contábil fornecida.

Por fim, o IASB visa promover com o IFRS para PME aumento na qualidade da contabilidade em economias emergentes (LOZADA RIVERA, 2015). Porém, percebe-se que, na literatura científica, ainda há vários questionamentos acerca de custos e benefícios em adotar as normas IFRS, demonstrando o conflito existente na percepção dos usuários da informação que permeiam entre adotar ou não as premissas do CPC PME (PINTO; COSTA; SANTOS, 2015).

O quadro 2 resume os fatores legais, sociais e econômicos identificados na pesquisa bibliográfica que se apresentam como significantes e relevantes na tomada de decisão dos agentes econômicos envolvidos (contadores e gestores) em aceitar ou rejeitar a adoção da norma CPC PME ora discutida, podendo, inclusive, influenciar tanto no grau de aceitação das normas propostas, como no alcance de sua adoção pelas empresas tipificadas.

Quadro 2- Resumo dos fatores identificados na literatura

Fatores relacionados a decisão por adotar ou não o CPC PME	Referências que contribuíram para a definição dos fatores
Obrigatoriedade imposta pelo CFC/Obrigatoriedade legal do CPC PME	CPC PME (2009); NBC TG 1000; (MASERA, ORTH, 2012),
Exigência por parte do proprietário/gestor	CPC PME (2009)
Exigência por parte de usuários externos (fornecedores, bancos) das informações contábeis	CPC PME (2009)
Capacitação para adoção do CPC PME por meio de participação de cursos, palestras ou treinamentos relacionados ao normativo	Santos (2011); Pinto, Costa e Santos (2015)
Vantagens oferecidas (aumento de salário/bônus/gratificações) pela adoção das novas práticas contábeis	Antunes, Grecco e Formigoni (2012)
Interesse da empresa em fornecer maior qualidade informacional por meio da adoção do novo padrão contábil, através do conjunto completo das demonstrações contábeis apresentadas	Pinto, Costa e Santos (2015)
Obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores e para PME as perante outras empresas que não estão adotando o CPC PME	Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010)
Contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos	Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010)
Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil.	CPC PME (2009)
Ausência de interesse por parte da empresa	CPC PME (2009)
Ausência de interesse por parte do contador	CPC PME (2009)
Prioridade em atender às instruções fiscais e tributárias	CPC PME (2009)
Baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino	Santos (2011); Pinto, Costa e Santos (2015)
Gastos com cursos e palestras para obter capacitação e entendimento sobre o normativo	Santos (2011); Pinto, Costa e Santos (2015)
Reação da organização (gestor, proprietário, auxiliares) a adotar mudanças/Gastos com a implantação decorrentes de mudança cultural	Santos (2011)
Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários e honorários)	Antunes, Grecco e Formigoni (2012)

Gastos para investimento em tecnologia e sistemas e em outras tarefas	Santos (2011); Pinto, Costa e Santos (2015)
Exigência de julgamento subjetivo para a aplicação das normas emitidas	Pinto, Costa e Santos (2015)

Fonte: Adaptado de CPC PME (2009); NBC TG 1000; Maser e Orth (2012); Santos (2011); Pinto, Costa e Santos (2015); Antunes, Grecco e Formigoni (2012); Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010)

2.3 Evidências sobre padrão contábil *IFRS for SME*

Os estudos sobre normas internacionais voltadas às pequenas e médias empresas estão se revelando como um dos assuntos que estão sendo discutidos recentemente em um contexto mundial, abordando sobre a adoção e evidências encontradas em diversos países (PEDROZA, 2013).

Estudos em informações disponibilizadas em sítios eletrônicos de órgãos reguladores e materiais de empresas de contabilidade e auditoria já foram realizados para que se possa analisar o processo de adoção das normas internacionais no Brasil e no mundo (BOTINHA; LEMES, 2013).

Outras pesquisas investigaram a percepção dos contadores sobre a adoção das normas internacionais nas PME, identificando que os contabilistas não desconhecem totalmente o atual processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, no entanto, a percepção dos investigados quanto aos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico destinado às pequenas e médias empresas tem ocorrido quando as práticas coincidem com aquelas que usualmente já estavam sendo executadas e ainda, que os profissionais têm consciência da necessidade da qualificação continuada e dos benefícios que podem resultar às empresas e ao próprio profissional contábil, em virtude da adoção de práticas contábeis em conformidade com os padrões internacionais nas pequenas e médias empresas (MENEZES; *et al.*, 2014), corroborando Maser e Orth (2012), que concluíram que os padrões das normas que divergirem da legislação brasileira, serão inválidos e ineficazes, portanto, juridicamente as normas internacionais de contabilidade não são plenamente legais e obrigatórias às empresas de pequeno e médio porte brasileiras.

Santos (2011) elenca em sua pesquisa algumas vantagens e desvantagens e/ou dificuldades identificadas com a adoção de normas internacionais de contabilidade no Brasil. Dentre as vantagens possíveis, destacam-se as facilidades de acesso ao capital; a redução nos

custos de captação de recursos; o aumento na qualidade das demonstrações contábeis; o efetivo uso da ciência contábil na gestão das empresas; a valorização da classe contábil e a oportunidade de organizar as operações empresariais.

Quanto às desvantagens ou dificuldades, apontam-se a carência de entendimento de administradores e de profissionais contábeis sobre a necessidade e importância dessa nova normatização; a cultura do empreendedor de não prestar contas a terceiros; a gestão empresarial baseada exclusivamente no caixa; a carência de profissionais contábeis preparados no mercado; os sistemas de informática não estarem adaptados à nova normatização; o aumento de custos em empresas com contabilidade interna; as dificuldades das empresas contábeis em convencer os clientes a adotar as normas contábeis e repassar os custos decorrentes dessa adoção; os fluxos de caixa e indicadores de solvência ainda serem mais valorizados que as demonstrações contábeis; os custos elevados para a publicação de demonstrações contábeis adaptadas aos novos padrões contábeis, e a tributação fortemente atrelada aos aspectos gerenciais e societários da contabilidade (SANTOS, 2011).

MASERA e ORTH (2012) trouxeram as questões quanto à legalidade e obrigatoriedade da adoção de IFRS nas pequenas e médias empresas brasileiras na ótica de profissionais e entidades envolvidas. Descobriram que na visão do CFC, este entende como legal e obrigatória tal adoção a partir da Lei 12.249/10; quanto à visão dos profissionais contábeis, descobriram que os mesmos ainda não estão certos a respeito dessa obrigatoriedade; e na visão dos profissionais jurídicos, estes em um primeiro momento entendem como não obrigatória, mas com a edição da Lei 12.249/10 passam a entender que as normas com base no IFRS para PME passam a ter força de lei.

A partir dessas visões divergentes, os autores concluíram que as normas internacionais de contabilidade não são plenamente legais e obrigatórias às empresas de pequeno e médio porte brasileiras, uma vez que os padrões das normas que divergirem da legislação brasileira, serão considerados inválidos e ineficazes, haja vista que todos os agentes não tenham chegado a um consenso.

Faria e Silva (2014) buscaram investigar quais fatores podem influenciar os contadores das pequenas e médias empresas da cidade de Uberlândia/MG a adotarem o CPC PME na elaboração das demonstrações contábeis, desejando conhecer se os contadores que

afirmam adotar o CPC PME aplicam a norma adequadamente e quais seriam as principais dificuldades da adoção deste pronunciamento.

A amostra foi constituída por 84 entidades prestadoras de serviços contábeis e os dados foram analisados por meio de estatísticas descritivas e do teste Qui-quadrado. Os resultados demonstraram que apenas 15% dos contadores da amostra adotaram o CPC PME, devido principalmente à ausência de conhecimento decorrente da formação acadêmica dos contadores e do nível de conhecimento acerca da norma. Os poucos que adotaram informaram em sua maioria, ter aderido por adesão voluntária ou exigência dos clientes e dos órgãos públicos.

Porém, vale destacar que o estudo de Faria e Silva (2014) também revelou que existem divergências nos procedimentos contábeis executados pelos profissionais, o que significa que, apesar de poucos escritórios de contabilidade adotarem o CPC PME em Uberlândia/MG, nenhum dos entrevistados está seguindo adequadamente as determinações do referido pronunciamento. Portanto, não encontraram adesão completa do respectivo normativo.

Mais recentemente Pinto, Costa e Santos (2015) pesquisaram a percepção dos profissionais de contabilidade frente aos custos e benefícios da adoção do CPC PME. A amostra foi composta por 81 profissionais de contabilidade que atuam em Minas Gerais.

Seus principais achados consistem em que: os principais benefícios da anuência à norma são as melhorias na qualidade das informações contábeis por meio do aumento da comparabilidade, utilidade e transparência dessas informações; os custos se referem à falta de profissionais treinados, ao alto custo de ajuste do sistema de informática e ao elevado valor em aplicar duas regras distintas (CPC PME e regras do fisco para a apuração do imposto de renda).

Os autores chegaram à conclusão que a adoção do CPC PME envolve custos, mas também trará benefícios para usuários das demonstrações contábeis, e consideram, portanto, que o CPC PME deve ser adotado de forma obrigatória no Brasil.

Perera e Chand (2015) efetuaram revisão crítica do desenvolvimento e implantação das *IFRS for SME*, sob o contexto da utilidade na teoria da decisão e da teoria *pecking order*. O estudo fornece evidências de que a adoção de *IFRS for SME* tem sido um desafio para as pequenas e médias empresas, uma vez que, à luz das considerações de custo-benefício podem fazer com que essas empresas hesitem a aplicar tais normas por não considerarem que IFRS

representam claramente as informações que os usuários necessitam. Além disso, as fontes internas de financiamento ainda parecem ser a primazia na hierarquia de financiamentos de PME, bem como há certas barreiras de acesso a fontes externas de capital que transitam além da assimetria informacional.

Os autores também fornecem evidências de que países que se opõem à adoção identificaram muitos problemas com IFRS for SME, incluindo inconsistências com estruturas de relatórios nacionais e dificuldades como: dificuldades técnicas inerentes à determinadas seções de IFRS for SME e complexidade na elaboração das demonstrações financeiras. Quanto à eficácia em termos de custos, os autores concluem como incerto, pois gastos com treinamentos, alterações nos sistemas e consultorias extras tornam oneroso para as pequenas e médias empresas adotarem IFRS (PERERA; CHAND, 2015).

Oyewo (2015) realizou pesquisa com a finalidade de avaliar o nível de preparação das pequenas e médias empresas nigerianas para adoção de *IFRS for SME*, tendo em vista que tal norma passou a ser obrigatória na Nigéria a partir de 2014. Foi realizado *survey* com 200 proprietários de PME, finalizado com amostra de 136 questionários válidos para análise.

Por meio das respostas obtidas, pôde-se concluir que a adoção de IFRS for SME na Nigéria é necessária por causa dos benefícios esperados, tais como aumento da liquidez do valor de mercado; atração de investimentos nacionais e estrangeiros; e maior acesso aos fundos. O estudo também identificou que, apesar da melhoria da qualidade e confiabilidade da informação financeira, existem fatores que dificultam a adoção, especialmente o curto espaço de tempo e alto custo de aquisição de infraestrutura tecnológica que suporte um sistema de contabilidade conforme IFRS e processos internos do negócio, concluindo que o nível de preparação para adoção de IFRS foi considerado baixo.

O quadro 3 disponibiliza sumário de estudos e pesquisas identificados, os quais investigaram acerca do padrão contábil *IFRS for SME* e seus desdobramentos.

Quadro 3 - Resumo dos estudos arrolados

Objetivo	Método	Resultados	Autores
<p>Identificar a percepção dos contabilistas que atuam em Campina Grande – PB sobre a convergência da contabilidade das pequenas e médias empresas aos padrões internacionais.</p>	<p>Aplicação de questionários a uma amostra de 40 contabilistas</p>	<p>Os resultados sinalizam que os respondentes não desconhecem totalmente o atual processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, no entanto, a aplicabilidade dos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico destinado às pequenas e médias empresas tem ocorrido quando as práticas coincidem com aquelas que usualmente já estavam sendo executadas.</p>	<p>MENEZES; <i>et al.</i> (2014)</p>
<p>Verificar, com base em evidências coletadas junto ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e aos profissionais contábeis e jurídicos, se a adoção das normas internacionais de contabilidade é legal e obrigatória às pequenas e médias empresas brasileiras, a fim de esclarecer aos contadores se devem aplicá-las nessas entidades.</p>	<p>Aplicação de questionários semiestruturados, compostos por perguntas abertas respondidos pelo conselho da classe contábil, e por profissionais de contabilidade e de advocacia do Rio Grande do Sul.</p>	<p>As evidências obtidas revelam que a adoção das normas internacionais contábeis é legal e obrigatória às empresas de pequeno e médio porte brasileiras, porém não na forma plena, visto que as normas, impostas sob a forma de resolução, que conflitarem com os textos legais, não terão validade e eficácia.</p>	<p>Masera e Orth (2012)</p>
<p>Investigar quais fatores podem influenciar os contadores das pequenas e médias empresas da cidade de Uberlândia/MG a adotarem o CPC PME na elaboração das demonstrações contábeis. Adicionalmente, como objetivo específico, deseja-se conhecer se os contadores que afirmam adotar o CPC PME</p>	<p>Aplicação de questionário aos contadores responsáveis por escritórios de contabilidade em Uberlândia/MG. Amostra constituída por 84 entidades prestadoras de serviços contábeis e os dados foram analisados por meio</p>	<p>Os resultados demonstraram que apenas 15% dos contadores da amostra adotaram o CPC PME, porém há uma fragilidade no conhecimento destes profissionais a respeito da norma. Os principais fatores que influenciam a adoção do CPC PME são a formação acadêmica dos contadores e o nível de conhecimento acerca da norma.</p>	<p>Faria e Silva (2014)</p>

<p>aplicam a norma adequadamente e quais seriam as principais dificuldades da adoção deste pronunciamento.</p>	<p>de estatísticas descritivas e do teste Qui-quadrado</p>		
<p>Analisar a percepção dos profissionais de contabilidade frente aos custos e benefícios de adoção do CPC PME.</p>	<p>Amostra composta por 81 profissionais de contabilidade por meio de survey. Utilizou-se de análise descritiva e teste de diferenças de médias</p>	<p>Os principais benefícios identificados: melhoria na qualidade das informações contábeis por meio do aumento da comparabilidade, da utilidade e da transparência dessas informações. Quanto aos custos: a falta de profissionais treinados, o alto custo de ajuste do sistema de informática e o elevado valor em aplicar duas regras distintas - CPC PME - para a contabilidade societária e regras do fisco para a apuração do imposto de renda podem dificultar a implantação do CPC PME. Verificou-se, também, que os profissionais da amostra não apresentam percepções estatisticamente diferentes quanto aos custos e benefícios de adoção do CPC PME. Infere-se que esses especialistas consideram os custos separadamente dos benefícios da adoção do CPC PME, reconhecendo que a adoção do CPC PME envolve custos, mas também trará benefícios para os usuários das demonstrações contábeis, devendo ser adotado de maneira obrigatória no Brasil.</p>	<p>Pinto, Costa e Santos (2015)</p>
<p>Efetuar revisão crítica do desenvolvimento e implantação das <i>IFRS for SME</i>, sob o contexto da utilidade na teoria da decisão e da teoria <i>pecking order</i></p>	<p>Levantamento de estudos anteriores que relataram a transformação do conjunto completo de IFRS, o IFRS para as PME, e dados recentes publicados pela Fundação IFRS e organismos profissionais de contabilidade proeminentes sobre</p>	<p>A adoção de <i>IFRS for SME</i> tem sido um desafio para as PME, uma vez que, à luz das considerações de custo-benefício podem fazer com que essas empresas hesitem a aplicar tais normas por não considerarem que IFRS representam claramente as informações que os usuários necessitam. Além disso, as fontes internas de financiamento ainda parecem ser a primazia na hierarquia de financiamentos de PME, bem como há certas barreiras de acesso a fontes externas de capital que</p>	<p>Perera e Chand (2015)</p>

	a aplicação do IFRS para as PME.	transitam além da assimetria informacional. Países que se opõem à adoção identificaram muitos problemas com IFRS for SME, incluindo inconsistências com estruturas de relatórios nacionais e dificuldades como: dificuldades técnicas inerentes à determinadas seções de IFRS for SME e complexidade na elaboração das demonstrações financeiras. Quanto à eficácia em termos de custos, os autores concluem como incerto, pois gastos com treinamentos, alterações nos sistemas e consultorias extras tornam oneroso para as pequenas e médias empresas adotarem IFRS	
Avaliar o nível de preparação das pequenas e médias empresas nigerianas para adoção de <i>IFRS for SME</i>	Aplicação de <i>survey</i> com 200 proprietários de PME nigerianas, finalizado com amostra de 136 questionários válidos para análise. Analisados por meio da análise de cluster; análise fatorial e regressão.	A adoção de <i>IFRS for SME</i> na Nigéria é necessária por causa dos benefícios esperados (aumento da liquidez do valor de mercado; atração de investimentos nacionais e estrangeiros; e maior acesso aos fundos). Apesar da melhoria da qualidade e confiabilidade da informação financeira, existem fatores que dificultam a adoção (o curto espaço de tempo e alto custo de aquisição de infraestrutura tecnológica que suporte um sistema de contabilidade conforme IFRS e processos internos do negócio) e que o nível de preparação para adoção de IFRS foi considerado baixo.	Oyewo (2015)

Fonte: Adaptado de Menezes, *et al* (2014); Masera e Orth (2012); Faria e Silva (2014); Pinto, Costa e Santos (2015); Perera e Chand (2015); Oyewo (2015)

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são apresentados os aspectos metodológicos e procedimentos adotados na pesquisa, a saber: tipologia da pesquisa; delimitação do estudo; coleta e análise de dados; definição de modelos de análise e de teste, bem como estabelecimento de variáveis e do instrumento de pesquisa.

3.1 Tipologia da pesquisa

O delineamento da pesquisa se deu em função dos seus objetivos, dos procedimentos e da abordagem do problema. A tipologia utilizada, quanto aos objetivos pode ser definida como exploratória e descritiva. Segundo Beuren (2010), pesquisa exploratória consiste naquela onde se busca conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa e ainda define como pesquisa descritiva aquela que identifica, relata e compara, dentre outros aspectos, características de determinada população.

Com relação aos procedimentos, trata-se de pesquisa bibliográfica e de levantamento (*survey*) de dados por meio de questionários. Neste sentido, foi efetuado levantamento de estudos anteriores acerca do tema reputado, assim como se utilizou de interrogação direta de um grupo significativo de pessoas – respondentes do questionário.

A coleta dos dados ocorreu pelo emprego de questionários *on line* e de questionários impressos, seguindo-se análise das informações coletadas para a geração de variáveis e modelos pertinentes ao estudo. Serviram de base para a elaboração do questionário o Pronunciamento Técnico CPC PME e conceitos tratados em Iudícibus *et al.* (2013).

Quanto à abordagem do problema, define-se a pesquisa como quantitativa, por utilizar dados primários com respostas objetivas, predominando a análise quantitativa dos dados para a inferência de relações (COLLIS; HUSSEY, 2005), pois o presente estudo utilizou um tratamento quantitativo dos dados, de modo a permitir uma análise acerca da percepção quanto ao processo de adoção do padrão *IFRS for SME* no Brasil.

3.2 Delimitação do estudo

O universo da pesquisa contém contadores e empresários relacionados a pequenas e médias empresas sediadas no Brasil, denominadas como tal pelo CPC PME.

Dado o interesse da pesquisa em examinar a percepção dos agentes envolvidos com a adoção do CPC PME, o estudo empregou duas populações distintas para a coleta e análise de dados, segmentadas em contadores de um lado, e empresários ou gestores de outro; para análise da influência de fatores na decisão por adotar ou não o referido padrão contábil.

A primeira amostra foi composta por contadores com registro no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará (CRC-CE) em atividade, filiados ao Sindicato dos Contabilistas no Estado do Ceará – SINDICONT-CE e ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícia, Informações e Pesquisas do Ceará – SESCAP-CE e demais contadores indicados por meio da técnica *snowball*, visando responder a perguntas referentes ao grau de adoção do CPC PME e aos fatores associados à decisão por adotar ou não as mudanças propostas em referido normativo.

A outra amostra consistiu em empresários proprietários ou gestores de pequenas e médias empresas classificadas conforme CPC PME, de modo a buscar identificar a percepção quanto à utilidade do novo padrão contábil e ao atendimento à sua demanda por informação atendida ou não pela nova padronização. Em consequência de dificuldade ao conseguir uma lista dos membros junto às instituições de apoio às atividades empresariais como, por exemplo, a CDL, FIEC e o SEBRAE, optou-se por formar uma amostra em cadeias, utilizando a técnica metodológica *snowball* (bola de neve), iniciando pelas redes sociais naturais (amigos, parentes, conhecidos) (DIAS, 2015). Segundo Dewes (2013), essa técnica não se utiliza de um sistema de referências, mas de uma rede de relacionamentos dos membros existentes na amostra, baseado na indicação de um indivíduo de um ou mais outros indivíduos, formando uma cadeia de referências.

3.3 Coleta de Dados e Instrumento de Pesquisa

Para coleta dos dados, foram elaborados questionários compostos por questões fechadas, sendo algumas delas com alternativas de identificar mais de uma resposta, e formadas

em conformidade com a literatura estudada, destinando-se a atingir os objetivos propostos e aos respectivos respondentes (contadores e empresários).

A execução de tais instrumentos foi distribuída em duas etapas. A primeira etapa consistiu em selecionar a estrutura de seu conteúdo e construção das questões. Quanto à estrutura o questionário foi dividido em três grupos: Grupo I: análise de perfil; Grupo II: conteúdo relacionado à adoção da norma CPC PME; e Grupo III: fatores contributivos/impeditivos para adoção do CPC PME.

As perguntas constantes do grupo I buscaram identificar o perfil do respondente e da empresa (escolaridade, tempo de atuação no mercado, natureza das empresas pelas quais é responsável, natureza das empresas respondentes, principais usuários da informação contábil).

As questões do grupo II buscam verificar a compreensão dos contadores quanto ao conteúdo e grau de adoção do CPC PME e verificar se empresários/gestores conhecem e adotam a nova padronização). Já o grupo III visa identificar fatores que contribuíram ou dificultaram a adoção da norma CPC PME.

Ambos os questionários foram submetidos a pré-teste, pois assim como ressaltam Marconi e Lakatos (2002) depois de redigido, o questionário precisa ser testado antes da utilização definitiva, aplicando-se em uma pequena população escolhida.

A segunda etapa da elaboração do questionário consistiu na aplicação do pré-teste da versão inicial do questionário a fim de identificar as falhas do instrumento. O pré-teste foi realizado com 12 profissionais de contabilidade (1 técnico, 6 graduados e 5 pós-graduados em contabilidade), e com 5 empresários (3 proprietários e 2 gestores) e foi realizado no mês de outubro de 2015.

No pré-teste identificou-se que o tempo para preenchimento do questionário e o conteúdo descrito foram considerados aceitáveis. As versões definitivas dos questionários encontram-se postados nos Apêndices A e B.

Para sua aplicação foi utilizada a ferramenta *Google Docs*[®], que disponibiliza *on line* os dados dos questionários, podendo ser enviados por e-mail aos prováveis respondentes que por intermédio da internet respondem e os dados são automaticamente registrados na base de dados que é formada a cada contribuição.

Ao identificar que via meio digital não se conseguiria a amostra desejada, partiu-se para aplicação de questionários presencialmente nos respectivos escritórios de contabilidade, no que se refere aos contadores e, quanto aos empresários, presencialmente nas sedes de cada empresa.

O período de aplicação do questionário compreendeu o período de outubro de 2015 a janeiro de 2016. Finalizada a etapa de aplicação dos questionários, obtiveram-se 145 questionários destinados a contadores e 103 dirigidos a empresários/gestores. Dos questionários coletados para contadores, 3 não puderam ser validados para fins de pesquisa, e, dos questionários coletados para empresários/gestores, 1 não pôde ser validado. Dos questionários válidos, resultou-se em amostra de 142 questionários completos e válidos de contadores e 102 de empresários/gestores.

3.4 Formatação Conceitual e Validação do Questionário

O grau de adoção ao padrão *IFRS for SME* foi estimado pelo emprego dos conteúdos da norma CPC PME, adaptados pelos conceitos considerados por Pedroza (2013) e Almeida *et al.* (2014) como conteúdo que os autores consideram como de conhecimentos básicos e intermediários, acrescido do conteúdo referente ao conjunto completo das demonstrações contábeis, conforme Quadro 4, coletado através do questionário destinado aos contadores.

Quadro 4 – Conteúdos do CPC PME

Item	Conteúdo do CPC
1	Conceituação de pequenas e médias empresas
2	Primazia da essência sobre a forma
3	Conjunto completo de demonstrações contábeis
4	Mensuração inicial de ativos e passivos financeiros
5	Mensuração subsequente de ativos e passivos financeiros
6	Mensuração subsequente de estoques
7	Mensuração subsequente de propriedades para investimento
8	Mensuração subsequente de ativo imobilizado a partir do valor líquido e de perdas por redução ao valor recuperável

9	Métodos de depreciação
10	Reconhecimento de ativos intangíveis
11	Reconhecimento de arrendamento mercantil na arrendatária
12	Reconhecimento de arrendamento mercantil na arrendadora;
13	Divulgação de passivos contingentes
14	Reconhecimento de receita de venda de produtos,
15	Reconhecimento de receitas de serviços prestados
16	Reconhecimento de receitas de contratos de construção
17	Reconhecimento de subvenção e assistência governamental
18	Reconhecimento de custos de empréstimos

Fonte: Adaptado de CPC PME (2009); Almeida *et al.* (2014); Pedroza (2013)

Deste modo, para cada item identificado foram estabelecidos atributos de 1 a 5 na forma da escala Likert, em conformidade com o grau de concordância/aplicabilidade do conteúdo em questão.

Aos pequenos e médios empresários foram colocadas perguntas a fim de verificar se esses tomaram conhecimento da mudança no padrão contábil para o padrão *IFRS for SME* e se estão adotando ou não a norma CPC PME.

Os fatores que poderiam ter influenciado, dificultado ou impedido a adoção do padrão *IFRS for SME* por meio da norma CPC PME foram definidos a partir da literatura abordada e demonstrados no Quadro 5. Para sua mensuração também foram considerados atributos de 1 a 5 na forma da escala Likert, em conformidade com o grau de concordância com cada fator.

Quadro 5 – Decisão por adotar CPC PME

Fatores que influenciaram na adoção e concordância/conhecimento do CPC PME	
Direcionado a contadores	Direcionado a empresários/gestores
Obrigatoriedade imposta pelo CFC.	Obrigatoriedade legal do CPC PME.
Exigência por parte do proprietário/gestor.	Exigência de nossa parte.
Exigência por parte de usuários externos (fornecedores, bancos) das informações contábeis.	Exigência por parte de outros usuários (fornecedores, bancos).
Capacitação para adoção do CPC PME por meio de cursos, palestras ou treinamentos.	Participação em cursos, palestras e treinamentos relacionados ao normativo auxiliaram na capacitação para adoção do CPC PME.

Vantagens oferecidas (aumento de salário/bônus/gratificações) pela adoção das novas práticas contábeis.	Fornecer maior qualidade informacional por meio do conjunto completo das demonstrações contábeis apresentadas.
Interesse da empresa em fornecer maior qualidade informacional por meio da adoção do novo padrão contábil.	Obter vantagem competitiva perante outras empresas que não estão adotando o CPC PME.
Obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores.	Auxiliar na expansão dos negócios frente a um mercado internacional.
Contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos.	Auxiliar na obtenção de crédito junto a instituições financeiras, devido a maior qualidade da informação contábil obtida com a adoção do normativo.
Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil.	-
Fatores que dificultaram ou impediram a adoção do CPC PME	
Direcionado a contadores	Direcionado a empresários/gestores
Ausência de interesse por parte da empresa.	Ausência de interesse por nossa parte.
Ausência de interesse por parte do contador.	Ausência de interesse por parte do contador.
Prioridade em atender às instruções fiscais e tributárias.	Maior interesse em atender ao Fisco.
Baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino.	Gastos com cursos e palestras para obter capacitação.
Gastos com cursos e palestras para obter capacitação e entendimento sobre o normativo.	Gastos com a implantação decorrentes de mudança cultural.
Reação da organização (gestor, proprietário, auxiliares) a adotar mudanças.	Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários ou honorários).
Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários e honorários).	Gastos para investimento em tecnologia e sistemas.
Gastos para investimento em tecnologia e sistemas e em outras tarefas.	Exigência de julgamento na aplicação do CPC PME impede/dificulta a aplicação de parte ou todo o normativo.
Exigência de julgamento subjetivo para a aplicação das normas emitidas.	-

Fonte: Adaptado de CPC PME (2009); NBC TG 1000; Maser e Orth (2012); Santos (2011); Pinto, Costa e Santos (2015); Antunes, Grecco e Formigoni (2012); Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010)

Para ambos os questionários, aplicou-se análise de confiabilidade por meio do Alfa de Cronbach. Hora, Monteiro e Arica (2010) explicam que tal coeficiente, apresentado por Lee J. Cronbach, em 1951, objetivou estimar a confiabilidade dos questionários aplicados, uma vez que esta medida mensura a relação entre respostas de um questionário por intermédio da observação do perfil do conjunto de respostas dadas pelos respondentes, em relação à relação

esperada (média) dos retornos às perguntas efetuadas. O coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador através da seguinte equação:

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1} \right) x \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k s_i^2}{s_t^2} \right) \quad (1)$$

Em que:

k - corresponde ao número de itens do questionário;

s_i^2 - corresponde à variância de cada item;

s_t^2 - corresponde à variância total do questionário, determinada como a soma de todas as variâncias.

Para Hein, Kroenke e Rocha (2009), o cálculo do Alfa de Cronbach demonstra se a proporção da variabilidade nas respostas resulta de diferenças dos respondentes ou de alguma inconsistência do questionário, o que pode levar a diferentes interpretações por parte dos sujeitos da pesquisa e provocar vieses significativos nos dados obtidos.

Os procedimentos de validação do questionário e de análise dos dados foram realizados por meio do *software IBM SPSS Statistics*® versão 23.

3.5 Modelos para a Pesquisa

Os estudos discutidos no referencial teórico e os assuntos abordados na revisão de literatura indicaram quais fatores podem estar relacionados à decisão por adotar ou não o padrão contábil CPC PME, considerando a utilidade da informação contábil e restrições impostas pela relação custo-benefício para produzir tal informação.

Para testar a possível o possível impacto de tais fatores legais, sociais e econômicos no entendimento dos conceitos derivados do *IFRS for SME* e a adoção do padrão contábil CPC PME, derivado de tais conceitos, foram definidos modelos conceituais que pudessem captar a percepção de contadores e de empresários sobre o tema.

O primeiro modelo estabelecido foi utilizado para decompor a influência dos fatores alinhados na decisão por adotar ou não *IFRS for SME*, na percepção dos empresários/gestores, conforme se pode observar:

$$A = \beta_0 + \beta_1 F1 + \beta_2 F2 + \beta_3 F3 + \dots + \beta_{14} F14 + \beta_{15} F15 + \beta_{16} F16 + \varepsilon \quad (2)$$

Em que:

A - corresponde à decisão do gestor em adotar o padrão contábil CPC PME; variável *dummy*, assumindo 1 para os que adotaram e 0 em caso contrário;

β_0 a β_{16} - correspondem aos coeficientes do modelo;

F1 a F16 - correspondem a fatores considerados como influenciadores na decisão por adotar o padrão contábil CPC PME na percepção de empresários/gestores apresentados no grupo III do questionário destinado a empresários; como já indicado, mensurados por escala *Likert*;

ε - corresponde ao termo de erro do modelo.

O segundo modelo aplicado na pesquisa consistiu em investigar a percepção de contadores no que tange à influência dos fatores legais, sociais e econômicos alinhados no grau de adoção do padrão contábil CPC PME, conforme se vê seguinte expressão:

$$GA = \beta_0 + \beta_1 F1 + \beta_2 F2 + \beta_3 F3 + \dots + \beta_{16} F16 + \beta_{17} F17 + \beta_{18} F18 + \varepsilon \quad (3)$$

Em que:

GA - corresponde ao grau de adoção padrão contábil CPC PME; representada por variável *dummy*, recebendo nota 1 quando a observação se enquadrar em cluster que segmentou maior grau de adoção da norma, e 0 quando o caso apontar menor grau de adoção da norma pelo contador;

β_0 a β_{18} - correspondem aos coeficientes do modelo;

F1 a F18 - fatores considerados como influenciadores na decisão por adotar o padrão contábil CPC PME na percepção de contadores apresentados no grupo III do questionário destinado a contadores; como já indicado, mensurados por escala *Likert*;

ε - corresponde ao termo de erro do modelo.

Adicionalmente, no que tange à apreciação da intensidade do relacionamento entre concordância e/ou conhecimento em torno dos termos da norma CPC PME na percepção de ambos os respondentes (contadores e empresários) com os fatores legais, sociais e econômicos já comentados definiu-se o seguinte modelo:

$$C = \beta_0 + \beta_1 F1 + \beta_2 F2 + \beta_3 F3 + \dots + \beta_{16} F16 + \beta_{17} F17 + \beta_{18} F18 + \varepsilon \quad (4)$$

Em que:

C - Corresponde à concordância/conhecimento com a norma CPC PME na percepção de empresários; representada por variável *dummy*, recebendo 1 quando o entendimento for positivo e 0 em caso contrário;

C' - Corresponde à concordância/conhecimento com a norma CPC PME na percepção de contadores; representada por variável *dummy*, recebendo 1 quando a observação se enquadrar em cluster que segmentou maior entendimento da norma e 0 quando o caso apontar menor entendimento/concordância da norma pelo contador;

β_0 a β_{18} - correspondem aos coeficientes dos modelos;

F1 a F18 - fatores considerados como influenciadores na decisão por adotar o padrão contábil CPC PME na percepção de contadores e empresários, conforme o tipo,

apresentados no grupo III dos questionários destinados a empresários e contadores; como já indicado, mensurados por escala *Likert*;
 ε - corresponde ao termo de erro do modelo.

3.6 Procedimentos Econométricos

Para a análise univariada do desempenho dos dados derivados dos questionários se fez uso de estatística descritiva e inferencial que, segundo Fávero *et al.* (2009), permite ao pesquisador melhor compreensão do comportamento dos dados por meio de tabelas, gráficos e medidas-resumo, identificando tendências, variabilidade e valores atípicos.

O perfil dos respondentes e das empresas envolvidas nas respostas dos questionários foi traçado por meio do exame de medidas de frequência, através do teste χ^2 ; este teste – Qui-quadrado – analisa a significância da associação observada nas tabulações, uma vez que permite determinar se há alocação sistemática entre duas variáveis analisadas (SOUZA *et al.*, 2015); adicionalmente foi efetivada tabulação cruzada com testes não paramétricos de diferenças de média (Wilcoxon e Mann-Whitney).

Também se realizou, no tratamento dos dados, análise de agrupamento (*cluster*) para diferenciação dos diferentes graus de adoção do CPC PME e para separação das observações quanto à concordância/entendimento da norma CPC PME em ajuntamentos homogêneos. Esta técnica consiste em deixar em um mesmo grupo objetos que sejam similares (NEVES JÚNIOR. *et al.*, 2015).

Quanto à análise da percepção dos contadores referente ao grau de adoção do CPC PME, as respostas obtidas com a questão 6 do questionário específico para esses profissionais foram agrupadas em dois clusters de níveis de adoção distintos, recorrendo-se ao *two-step-cluster* do SPSS[®], gerando variável binária GA, que segregou em 2 clusters, observações com maior e com menor grau de adoção, respectivamente.

De mesmo modo, as respostas da questão 5 do questionário destinado aos contadores foram tratadas pelo *two-step-cluster* do SPSS[®], gerando variável binária C', segregando os 2 clusters com maior e com menor nível de concordância e entendimento do CPC PME pelos contadores.

Já para a apreciação das interações entre os fatores legais, sociais e econômicos e as percepções de gestores e contadores sobre adoção, concordância e entendimento do CPC PME

se adotou a técnica de análise multivariada não paramétrica denominada *CHI-SQUARED AUTOMATIC INTERACTION DETECTION (CHAID)*.

Com esta técnica buscou-se descrever a amostra por meio de influências mútuas detectadas entre os fatores arrolados como possíveis determinantes da decisão de adotar ou não o padrão contábil CPC PME, examinando tal relação segundo a percepção dos respondentes. Também se investigou se os mesmos fatores continham interações com os agentes e seu entendimento/concordância com o CPC PME.

Assim, com os dois modelos básicos – (2), (3) e (4) – que definiram as relações esperadas pelas hipóteses, processaram-se os testes referentes à percepção de contadores e de empresários quanto à influência de fatores legais, sociais e econômicos na adoção do CPC PME e na concordância com sua implantação.

O método CHAID – segundo tradução de Carlin, Carlin e Fachina (2015), Detecção de Interação Automática do Qui-quadrado –tem como objetivo encontrar relações entre uma variável dependente e um conjunto de variáveis explicativas, que tenham poder discriminante sobre a diferenciação dos vários níveis de resposta da variável dependente.

Velloso e Melo (2012) afirmam que, de modo simplificado, essa técnica estatística promove dezenas (ou mesmo centenas) de testes de χ^2 entre a variável dependente e cada uma das variáveis explicativas consideradas, estabelecendo uma hierarquia entre estas.

Tal técnica foi proposta por Gordon V. Kass em 1980 e permite avaliar o relacionamento entre uma variável dependente e outras em nível categórico ou contínuo, e o resultado é apresentado em forma de árvore, na qual são apresentadas as variáveis preditoras que mais estejam associadas à variável dependente. Os subconjuntos resultantes apresentam maior homogeneidade internamente em relação à variável dependente e com a maior heterogeneidade possível entre os subconjuntos formados (REIS, 2012).

No sistema SPSS®, tal procedimento é denominado *Tree*, uma vez que os resultados são apresentados gráfica e hierarquicamente, em forma de árvore de classificação. Carlin, Carlin e Fachina (2015) explicam que as árvores de classificação são representações simples do conhecimento e um meio eficiente de construir classificadores que estabelecem classes baseadas

nos atributos, facilitando a interpretação e leitura, ressaltando que se trata de uma árvore invertida que se desenvolve da raiz para as folhas.

A árvore de classificação ordena as variáveis explicativas conforme sua relevância em relação à variável dependente, sendo esta sempre situada na raiz da árvore e dela nasce um ramo, referente à variável explicativa que foi identificada pela técnica como a melhor preditora (maior poder explicativo) da variável dependente.

Os níveis do diagrama (camadas da árvore) correspondem aos graus de relevância de cada variável explicativa quanto à discriminação das categorias da variável dependente. A construção da árvore ou de um de seus ramos é interrompida pelo procedimento quando um dos parâmetros definidos pelo pesquisador deixa de ser atendido: por exemplo, quando o resultado obtido com o teste do χ^2 não atende demasiado ao nível de significância especificado pelo pesquisador, ou quando a quantidade de casos não alcança o número mínimo estabelecido pelo pesquisador (VELLOSO; MELO, 2012).

Os critérios de divisão ou de agrupamento, considerados por Gonçalves, Sampaio e Antunes (2008) como “critério de parada da árvore” e utilizados nesta pesquisa, adotaram o p-value da estatística χ^2 de tendência linear, com o ajustamento de Bonferroni de 5% ($p < 0,05$). Isto equivale a dizer que os subconjuntos possuem diferença significativa ao se utilizar o teste χ^2 ao nível de 5%; neste parâmetro, segundo Reis (2012), se permite rejeitar a Hipótese H_0 de que não existe associação entre as variáveis.

Para validação dos resultados do CHAID utilizou-se da técnica de *cross-validation*, que, conforme Carlin, Carlin e Fachina (2015), consiste em dividir a amostra em n sub amostras, as quais por sua vez originam n árvores, permitindo que o modelo seja validado se todas as sub amostras convergirem para árvores semelhantes (GONÇALVES; SAMPAIO; ANTUNES, 2009).

Este critério de validação também é conhecido como risco estimado, pois indica o risco associado à classificação errada da categoria de referência da variável dependente (SILVEIRA; ECHEVESTE, 2011).

Ademais, foram utilizadas dez sub amostras para a validação dos resultados, bem como o ajuste do modelo final foi avaliado mediante estimativa de risco considerando-se a

diferença entre o valor esperado e o observado do modelo, em concordância com Gonçalves, Sampaio e Antunes (2009).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, se divulga o processamento dos modelos especificados com as evidências encontradas, exibindo-se estatísticas descritivas; testes χ^2 , derivados de tabulação cruzada para descrever a relação entre o perfil dos respondentes e suas decisões; e análise multivariada não-paramétrica CHAID, na discussão e detalhamento das inter-relações entre os fatores considerados e o grau de adoção do CPC PME e entre o conhecimento/concordância com o IFRS for SME e os mesmos fatores já comentados, além de mostrar a estatística de validação das respostas consideradas pelo CHAID.

4.1 Validação dos questionários

O coeficiente Alpha de Cronbach aplicado ao questionário que apurou a percepção de contadores apontou para 0,738; já o coeficiente aplicado às respostas com a percepção de pequenos e médios empresários alcançou a cifra de 0,730. Tal medição restringiu-se aos atributos atendidos por escala Likert, passíveis de cálculo da estatística.

Tais coeficientes são considerados aceitáveis pela literatura (ALMEIDA; SANTOS; COSTA, 2010), atestando que as respostas mantêm nível de consistência adequado, dando confiabilidade às respostas, as quais se apresentam sem vieses no atendimento das perguntas formuladas.

4.2 Definição dos conglomerados (Cluster)

Por meio da análise de clusters separaram-se, com respeito aos contadores respondentes, grupos homogêneos do ponto de vista de sua percepção quanto à concordância, e conhecimento, com o CPC PME (assunto tratado na questão 5 do questionário a eles destinados).

Pela visão da tabela 1 – Painel A, nota-se que o grupo que afirmou conhecer e/ou concordar com os termos do normativo somam um pouco mais da metade (cluster 1), tendo os demais se pronunciado como não tendo conhecimento e/ou não concordando o CPC PME (cluster 2).

O Cluster 1, portanto, correspondente à questão de entendimento e de concordância com a norma, composto por 77 respondentes e é representado por aqueles que, em sua maioria,

afirmam conhecer/concordar total ou parcialmente com todos os itens listados do CPC PME, representado por um maior grau de concordância.

Quanto ao Cluster 2, formado por 65 respondentes, se destaca por apresentar a maior quantidade de respostas em discordância ou desconhecimento da norma CPC PME, portanto com menor grau de concordância com o normativo.

Do ponto de vista da adoção do normativo CPC PME na elaboração de demonstrações financeiras (assunto tratado na questão 6 do citado questionário) destaca-se na Tabela 1 – Painel B que o Cluster 3, constituído por 79 respondentes, é formado por aqueles que afirmaram adotar ou sempre adotar os normativos em vigência, ou seja, com maior grau de adoção da norma. Já no Cluster 4, com 63 respondentes, estão os que afirmaram que nunca adotaram/adotariam tais procedimentos normatizados.

A análise de agrupamento, em ambas as questões, identificou dois grupos, distribuídos homogeneamente nos dois atributos examinados e enquadrando todos os respondentes em tais categorias, uma vez que arrolou aqueles que afirmaram que poderiam adotar em circunstância específica ou como não aplicável para os itens listados do respectivo normativo.

Tabela 1 – Distribuição dos Clusters

Painel A – Concordância/Conhecimento		
Cluster 1	77	54%
Cluster 2	65	46%
Painel B – Adoção		
Cluster 3	79	56%
Cluster 4	63	44%
Total	142	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Dada a definição dos quatro clusters supracitados, consideram-se estes como variáveis dependentes para análise do modelo definido na metodologia desta pesquisa, e conseqüentemente responder à questão central proposta.

4.4 Perfil de concordância/conhecimento e adoção CPC PME

Recorrendo à tabulação cruzada buscou-se identificar associações significantes quanto às informações referentes ao perfil de contadores e de empresários/gestores, de modo a ressaltar a percepção desses agentes com seu conhecimento/concordância acerca do *IFRS for SME* e com sua propensão a adotar o CPC PME.

4.4.1. Em relação aos contadores

Na tabela 2 se constata relações significantes entre a formação profissional e os perfis dos atributos estudados – conhecimento/concordância e adoção do CPC PME. A maioria dos contadores são graduados (57%) e apenas 15 são técnicos em Contabilidade, com larga participação também de pós-graduados.

Enquanto os graduados se dividem proporcionalmente entre os diversos clusters, os pós-graduados se sobressaem nos clusters de maior conhecimento/concordância e maior grau de adoção, permitindo-se visualizar que, quanto maior a formação, mais se destacam os profissionais com percepção positiva sobre o CPC PME e sua adoção, até por que os técnicos em contabilidade foram os que se pronunciaram de forma mais negativa quanto aos dois atributos.

Tabela 2 – Perfil e Formação

FORMAÇÃO	Atributos	Concordância		Grau de Adoção		Total
	Clusters	1	2	3	4	
Técnico em Contabilidade	Q	6	9	5	10	15
	%	40,0%	60,0%	33,3%	66,7%	10,6%
Graduado em Ciências Contábeis	Q	39	42	41	40	81
	%	48,1%	51,9%	50,6%	49,4%	57,0%
Pós-Graduado Contabilidade e áreas afins	Q	32	14	33	13	46
	%	69,6%	30,4%	71,7%	28,3%	32,4%
TOTAL		77	65	79	63	142
Teste de Significância		$\chi^2 = 8,486$ Sig = 0,037		$\chi^2 = 8,716$ Sig = 0,033		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Por meio da tabela 3 examina-se a relação entre tempo de atuação profissional em relação à concordância/conhecimento e grau de adoção do CPC PME, não se identificando significância estatística entre as variáveis confrontadas. No entanto, pode-se visualizar que 85% dos respondentes contam com, no máximo, 20 anos de atuação profissional, havendo predominância de participantes nos clusters 1 e 3 (na direção, portanto, do normativo), à exceção da faixa entre 25 e 30 anos de atuação.

Tabela 3 – Perfil e Tempo de Atuação

TEMPO DE ATUAÇÃO	Atributos	Concordância		Grau de Adoção		Total
	Clusters	1	2	3	4	
<= 5 anos de atuação	Q	23	12	22	13	35
	%	65,7%	34,3%	62,9%	37,1%	25%
> 5 anos e <= 10 anos	Q	25	23	24	24	48
	%	52,1%	47,9%	50,0%	50,0%	34%
>10 anos e <=15 anos	Q	11	14	10	15	25
	%	44,0%	56,0%	40,0%	60,0%	18%
>15 anos e <=20 anos	Q	6	6	9	3	12
	%	50,0%	50,0%	75,0%	25,0%	8%
>20 anos e <=25 anos	Q	6	4	8	2	10
	%	60,0%	40,0%	80,0%	20,0%	7%
>25 anos e <=30 anos	Q	1	4	1	4	5
	%	20,0%	80,0%	20,0%	80,0%	3%
Acima de 30 anos	Q	5	2	5	2	7
	%	71,4%	28,6%	71,4%	28,6%	5%
TOTAL		77	65	79	63	142
Teste de Significância		$\chi^2 = 29,119$ Sig = 0,511		$\chi^2 = 37,184$ Sig = 0,172		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

No que concerne à abrangência de atuação do contador (responsável pelo sistema contábil de uma ou de conjunto de PME, exhibe-se na tabela 4 a relação entre tal característica e o perfil de sua percepção sobre concordância/conhecimento e adoção do CPC PME.

Tabela 4 – Perfil e Abrangência de Atuação

ABRANGÊNCIA DE ATUAÇÃO	Atributos	Concordância		Grau de Adoção		Total
	Clusters	1	2	3	4	
Responsável por uma PME	Q	16	21	22	15	37
	%	43,2%	56,8%	59,5%	40,5%	26%
Responsável por conjunto de PME	Q	61	44	57	48	105
	%	58,1%	41,9%	54,3%	45,7%	74%
TOTAL		77	65	79	63	142
Teste de Significância		$\chi^2 = 2,431$ Sig = 0,119		$\chi^2 = 0,297$ Sig = 0,586		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A abrangência de atuação dos contadores não apontou relação significativa com o CPC PME. Vale frisar que aproximadamente 75% dos respondentes se declararam ser contador de várias PME, valendo dizer que se representam na pesquisa um número maior de empresas que a quantidade de contadores; efetivamente se percebe visualmente que não se consegue discriminar tais grupos em torno da decisão de adotar o CPC PME ou separar os que concordam/conhecem em função de trabalharem em escritórios de contabilidade ou atenderem apenas uma empresa.

Na tabela 5 é comparado o enquadramento das PME no Simples Nacional, segundo a informação do contador responsável pela contabilidade, com a concordância/conhecimento e grau de adoção do CPC PME pelas empresas.

Verifica-se que a opção pelo enquadramento no Simples Nacional das pequenas e médias empresas apresenta relação significativa com os atributos estudados em referência ao CPC PME.

Tabela 5 – Perfil e Enquadramento no SIMPLES

ENQUADRAMENTO NO SIMPLES NACIONAL	Atributos	Concordância		Grau de Adoção		Total
	Clusters	1	2	3	4	
100% das Empresas	Q	1	15	2	14	16
	%	6,3%	93,8%	12,5%	87,5%	11%
75% das Empresas	Q	21	25	18	28	46
	%	45,7%	54,3%	39,1%	60,9%	32%
50% das Empresas	Q	16	9	19	6	25
	%	64,0%	36,0%	76,0%	24,0%	18%
25% das Empresas	Q	18	3	11	10	21
	%	85,7%	14,3%	52,4%	47,6%	15%
Sem enquadramento no Simples Nacional	Q	21	13	29	5	34
	%	61,8%	38,2%	85,3%	14,7%	24%
TOTAL		77	65	79	63	142
Teste de Significância		$\chi^2 = 26,328$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 33,546$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De modo geral, pode-se afirmar que há uma função inversa significativa entre a opção pelo Simples Nacional e a escolha pela adoção do CPC PME; tal relação se repete na confrontação entre adesão ao Simples Nacional e afirmação de conhecimento/concordância pelos contadores do CPC PME.

Isto por que os maiores percentuais desfavoráveis ao processo de convergência sob estudo estão atrelados aos maiores níveis de empresas com enquadramento no Simples Nacional.

As motivações para tal incongruência podem estar associadas ao caráter fiscal preponderante da prática contábil no Brasil, o que inibe movimentos de maior informatividade a ser alcançada pela contabilidade ou ainda na demanda incipiente para informações, dada a economia de utilizar-se do Simples Nacional.

4.4.2. Em relação aos empresários/gestores

A associação expressa na tabela 6 corresponde ao responsável pelas decisões gerenciais na PME, no caso classificado como proprietário ou gestor da empresa e examina sua percepção em relação ao conhecimento e à adoção do CPC PME.

Tabela 6 – Perfil e Responsável pela firma

RESPONSÁVEL PELA FIRMA	Atributos	Conhece CPC		Adota CPC		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
Proprietário	Q	11	51	12	50	62
	%	17,7%	82,3%	19,4%	80,6%	61%
Gestor/Gerente	Q	31	9	28	12	40
	%	77,5%	22,5%	70,0%	30,0%	39%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 35,846$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 26,162$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Identifica-se relação significativa entre o responsável e as decisões sobre conhecimento e adoção da norma CPC PME. Enquanto os proprietários informaram, em sua maioria, não conhecerem (82,3%) e não terem optado por adotar (80,6%) o CPC PME, essa relação se inverte no que respeita a gerentes e gestores, os quais, predominantemente, escolheram a opção de conhecimento e de adoção do CPC PME.

Quanto à escolaridade do responsável pela PME, a tabela 7 exhibe os resultados da relação entre esta característica e conhecimento e adoção do CPC PME.

Maior escolaridade implicou, de modo geral, em demonstrar conhecimento da norma e em mostrar propensão em adotar os preceitos do CPC PME; tal inferência decorre da relação significativa e positiva entre as variáveis conhecimento e adoção do CPC PME. Atenta-se ainda que 57 respondentes anunciaram ter nível superior e preeminente conhecerem e adotarem CPC PME. Note-se que os respondentes sem formação em nível superior demonstraram percepção nula do assunto ou muito baixa, o que leva à inferência de que o

comportamento em estudo será muito dependente do grau de instrução do empresário ou gerente.

Tabela 7 – Perfil e Escolaridade

ESCOLARIDADE	Atributos	Conhece CPC PME - C		Adota CPC PME - A		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
Superior Completo	Q	36	21	35	22	57
	%	63,2%	36,8%	61,4%	38,6%	56%
Superior Incompleto	Q	5	10	4	11	15
	%	33,3%	66,7%	26,7%	73,3%	15%
Nível Médio Completo	Q	1	24	1	24	25
	%	4,0%	96,0%	4,0%	96,0%	24%
Nível Médio Incompleto	Q	0	3	0	3	3
	%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%	3%
Fundamental Completo	Q	0	2	0	2	2
	%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%	2%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 30,398$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 28,224$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A tabela 8 mostra a relação entre o tempo de fundação da PME e as com declaração de conhecimento e de adoção do normativo em estudo, não se identificando significância estatística para tal medida. Todavia, cabe destacar que as pequenas e médias empresas nas quais os respondentes são empresários/gestores, assim como ocorreu na análise do perfil dos contadores, têm em sua maioria até 20 anos de fundação. Percebe-se que os responsáveis da PME com menos tempo de existência afirmaram predominantemente não conhecer nem adotar o CPC PME.

Tabela 8 – Perfil e Tempo de Fundação

TEMPO DE FUNDAÇÃO	Atributos	Conhece CPC		Adota CPC		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
<= 5 anos de atuação	Q	20	27	19	28	47
	%	42,6%	57,4%	40,4%	59,6%	100,0%
> 5 anos e <= 10 anos	Q	2	11	1	12	13
	%	15,4%	84,6%	7,7%	92,3%	100,0%
>10 anos e <=15 anos	Q	4	3	4	3	7
	%	57,1%	42,9%	57,1%	42,9%	100,0%
>15 anos e <=20 anos	Q	3	5	3	5	8
	%	37,5%	62,5%	37,5%	62,5%	100,0%
>20 anos e <=25 anos	Q	2	3	2	3	5
	%	40,0%	60,0%	40,0%	60,0%	100,0%
>25 anos e <=30 anos	Q	6	5	5	6	11
	%	54,5%	45,5%	45,5%	54,5%	100,0%
Acima de 30 anos	Q	5	6	6	5	11
	%	45,5%	54,5%	54,5%	45,5%	100,0%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 35,618$ Sig = 0,534		$\chi^2 = 33,149$ Sig = 0,650		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na tabela 9 se expõe a relação entre quantidade de filiais e conhecimento e adoção da norma CPC PME identificando-se significância positiva apenas com o conhecimento da norma. Constatou-se que empresas que não contam com estabelecimentos filiais, correspondendo a 85 empresas respondentes, prevalecem por aquelas que não conhecem o CPC PME. De modo contrário, das empresas que possuem filiais, sobressaem as que indicaram conhecer o CPC PME.

Tabela 9 – Perfil e Quantidade de Filiais

FILIAIS	Atributos	Conhece CPC		Adota CPC		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
0	Q	29	56	28	57	85
	%	34,1%	65,9%	32,9%	67,1%	83%
1	Q	5	2	4	3	7
	%	71,4%	28,6%	57,1%	42,9%	7%
2	Q	4	1	4	1	5
	%	80,0%	20,0%	80,0%	20,0%	5%
3	Q	1	0	1	0	1
	%	100,0%	0,0%	100,0%	0,0%	1%
4	Q	1	0	1	0	1
	%	100,0%	0,0%	100,0%	0,0%	1%
5	Q	2	1	2	1	3
	%	66,7%	33,3%	66,7%	33,3%	3%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 13,919$ Sig = 0,031		$\chi^2 = 10,584$ Sig = 0,102		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na tabela 10 são classificados os setores de atuação da pequena e média empresa em relação ao conhecimento e adoção.

Tabela 10 – Perfil e Setor de Atuação

SETOR	Atributos	Conhece CPC		Adota CPC		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
Comercio	Q	33	34	32	35	67
	%	49,3%	50,7%	47,8%	52,2%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 4,819$ Sig = 0,028		$\chi^2 = 7,026$ Sig = 0,008		
Industria	Q	11	8	12	7	19
	%	57,9%	42,1%	63,2%	36,8%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 2,563$ Sig = 0,109		$\chi^2 = 5,948$ Sig = 0,015		
Serviços	Q	7	29	5	31	36
	%	19,4%	80,6%	13,9%	86,1%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 11,287$ Sig = 0,001		$\chi^2 = 14,427$ Sig = 0,000		

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Identificando que os respondentes informaram participar ativamente de dois ou mais setores concomitantes, efetuou-se a validação cruzada individualmente por setor. Cabe destacar que os demais setores, dentre eles: saúde, educação, cooperativa e imobiliária não apresentaram associação significativa.

De todo modo, conforme se pode observar, existe relação significante entre a adoção e conhecimento do CPC PME. Destacam-se as empresas comerciais (setor predominante) e empresas que prestam serviços, cuja maior parte dos responsáveis relatou não conhecer e nem adotar o padrão contábil internacional IFRS for SME.

No que diz respeito ao mercado de atuação os gestores das pequenas e médias empresas entrevistados e sua relação cruzada com o conhecimento e a adoção do CPC PME, os resultados da tabela 11 mostram com nível de significância menor que 1% que o mercado de atuação está expressivamente relacionado com os atributos estudados sobre o CPC PME.

As empresas que atendem a mercados multinacional, nacional e estadual têm responsáveis que afirmam conhecer e adotar o CPC PME, contrariamente àqueles associados a empresas que atuam somente em um mercado local ou regional. Entende-se, assim, que a interação com regiões diferenciadas favorece a aplicação de padrões contábeis mais complexos e sofisticados.

Tabela 11 – Perfil e Mercado de Atuação

ATUAÇÃO	Atributos	Conhece CPC PME		Adota CPC PME		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
Multinacional	Q	6	1	6	1	7
	%	85,7%	14,3%	85,7%	14,3%	7%
Nacional	Q	9	4	9	4	13
	%	69,2%	30,8%	69,2%	30,8%	13%
Regional	Q	2	10	0	12	12
	%	16,7%	83,3%	0,0%	100,0%	12%
Estadual	Q	16	7	15	8	23
	%	69,6%	30,4%	65,2%	34,8%	22%
Local	Q	9	38	10	37	47
	%	19,1%	80,9%	21,3%	78,7%	46%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 31,292$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 31,012$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Quanto ao enquadramento da PME no Simples Nacional, mostra-se, na tabela 12, relações significantes entre o tipo de enquadramento e o conhecimento e a adoção da norma pesquisada.

Tabela 12 – Perfil e Enquadramento Simples Nacional

ENQUADRAMENTO	Atributos	Conhece CPC		Adota CPC		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
SIMPLES ME	Q	5	42	6	41	47
	%	10,6%	89,4%	12,8%	87,2%	46%
SIMPLES EPP	Q	5	7	4	8	12
	%	41,7%	58,3%	33,3%	66,7%	12%
NÃO SIMPLES	Q	32	11	30	13	43
	%	74,4%	25,6%	69,8%	30,2%	42%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 39,235$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 29,800$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Aponta-se, através das respostas obtidas de pequenos e médios empresários que o enquadramento da PME no Simples Nacional está negativamente relacionado tanto com o conhecimento quanto com a adoção do CPC PME. Das 59 empresas (sendo 47 microempresas e 12 empresas de pequeno porte-EPP), 49 expõem que não conhecem nem adotam o referido CPC, diversamente das empresas não enquadradas no Simples Nacional.

Já a tabela 13 contempla a relação entre classe de faturamento da PME e conhecimento e adoção do CPC PME. A tabulação cruzada indica que há relação positiva, já que as empresas de maior faturamento apontam para expressiva parcela de gestores com conhecimento e praticando a adoção do CPC PME.

Tabela 13 – Perfil e Faturamento

FATURAMENTO	Atributos	Conhece CPC PME		Adota CPC PME		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
até R\$ 2,4 milhões	Q	11	49	11	49	60
	%	18,3%	81,7%	18,3%	81,7%	59%
maior que R\$ 2,4 milhões até R\$ 16 milhões	Q	14	10	13	11	24
	%	58,3%	41,7%	54,2%	45,8%	23%
maior que R\$ 16 milhões até R\$ 90 milhões	Q	6	1	6	1	7
	%	85,7%	14,3%	85,7%	14,3%	7%
maior que R\$ 90 milhões até R\$ 300 milhões	Q	11	0	10	1	11
	%	100,0%	0,0%	90,9%	9,1%	11%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 37,290$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 31,908$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Dada a finalidade da Contabilidade como fonte de informação, a tabela 14 exhibe o cruzamento alusivo às destinações das Demonstrações Contábeis e à norma que orienta as devidas elaborações nas pequenas e médias empresas.

Por se tratar de uma questão de múltipla escolha, sucedeu em casos onde um mesmo respondente destina suas Demonstrações Contábeis para mais de um tipo de usuário, conseqüentemente a validação cruzada foi realizada com cada item particularmente e sua significância individual.

Tabela 14 – Perfil e Destinação da informação contábil

DESTINAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	Atributos	Conhece CPC PME		Adota CPC PME		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
Bancos	Q	34	22	32	24	56
	%	60,7%	39,3%	57,1%	42,9%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 18,935$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 18,205$ Sig = 0,000		
Fornecedores	Q	31	8	28	11	39
	%	79,5%	20,5%	71,8%	28,2%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 37,574$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 29,509$ Sig = 0,000		
Sócios	Q	39	24	35	28	63
	%	61,9%	38,1%	55,6%	44,4%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 28,464$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 20,276$ Sig = 0,000		
Governo	Q	37	51	34	54	88
	%	42,0%	58,0%	38,6%	61,4%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 0,60$ Sig = 0,807		$\chi^2 = 0,00$ Sig = 0,990		
Interno/Gerencial	Q	37	17	36	18	54
	%	68,5%	31,5%	66,7%	33,3%	100,0%
	Teste de Significância	$\chi^2 = 34,655$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 38,526$ Sig = 0,000		

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Segundo os empresários respondentes, as destinações das Demonstrações Contábeis têm relação significativa e positiva com o conhecimento e com a adoção do CPC PME. Destaca-se que empresas que destinam suas demonstrações para usuários diferentes do Governo, principalmente para fins fiscais, exprimem maior conhecimento e reportam maior adoção da norma CPC PME. Ressalta-se que nenhum empresário informou destinar suas Demonstrações Contábeis para fins de publicação.

Uma vez que os serviços de contabilidade podem ser exercidos internamente ou de forma terceirizada, se fez necessária tabulação cruzada para análise de sua relação com a adoção ao padrão contábil internacional.

Tabela 15 – Perfil e Execução da Contabilidade

EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONTABILIDADE	Atributos	Conhece CPC PME		Adota CPC PME		Total
	Clusters	Sim	Não	Sim	Não	
por contabilista com vínculo empregatício	Q	25	4	22	7	29
	%	86,2%	13,8%	75,9%	24,1%	100,0%
de forma terceirizada (escritório contábil)	Q	17	56	18	55	73
	%	23,3%	76,7%	24,7%	75,3%	100,0%
TOTAL		42	60	40	62	102
Teste de Significância		$\chi^2 = 33,922$ Sig = 0,000		$\chi^2 = 22,829$ Sig = 0,000		100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os resultados expostos na Tabela 15 evidenciam relação significativa, estabelecendo que a adoção do CPC PME e a declaração de seu conhecimento foi percebida pelos respondentes como maior com a utilização de serviço feito por contabilista com vínculo empregatício, embora haja predomínio na terceirização de serviços contábeis; empresas que utilizam esse critério de contratação não parecem conhecer nem adotar respectiva norma.

4.5 Apreciação da percepção dos contadores

4.5.1 Influências mútuas: fatores condicionantes e concordância/conhecimento

Na figura 1 se mostra árvore de classificação que busca captar influências mútuas entre os fatores arrolados (legais, sociais e econômicos) e o grau de concordância/conhecimento do CPC PME dos agentes, apontando prováveis interações entre tais atributos.

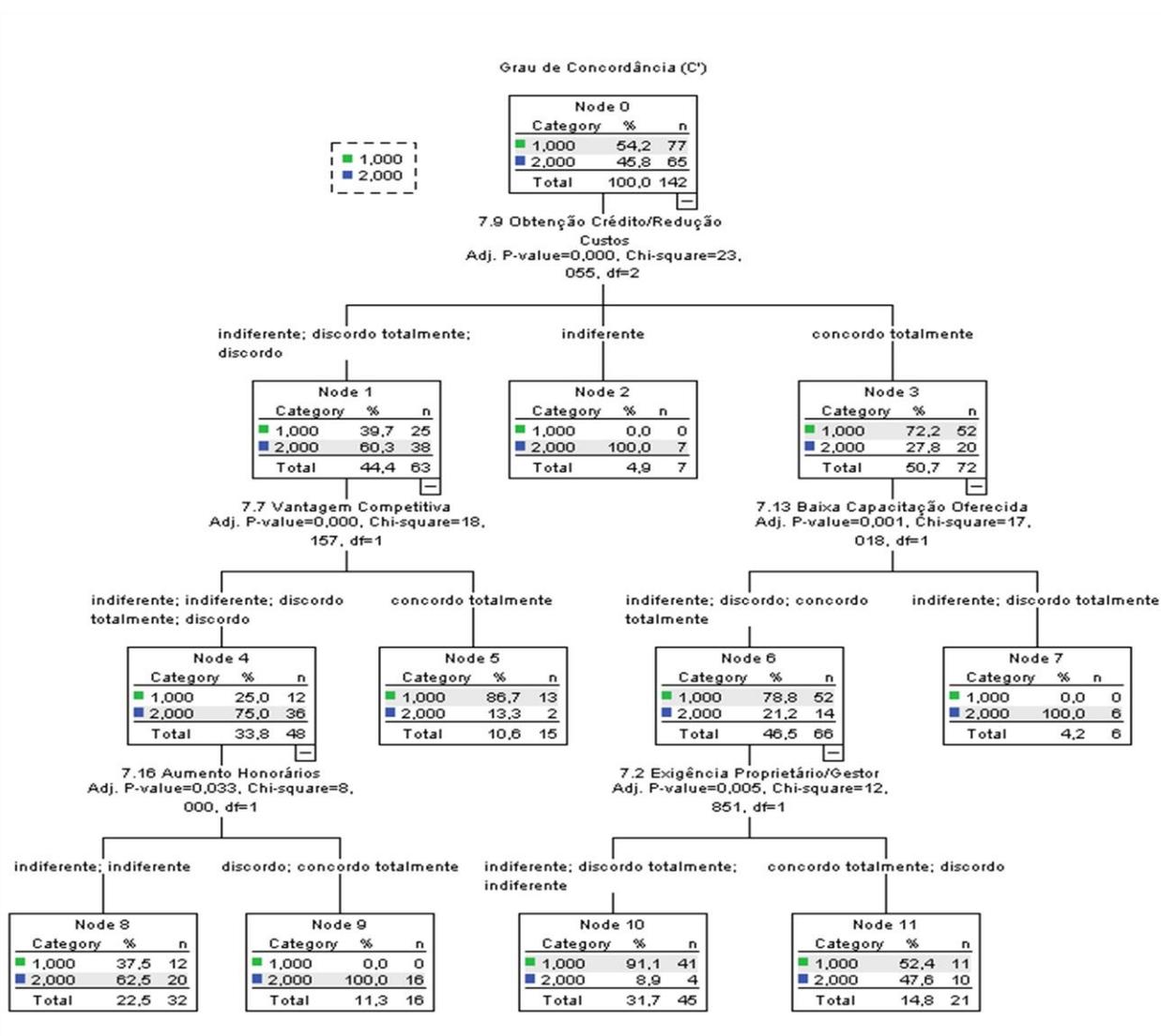


Figura 1 – Árvore de Classificação CHAID Concordância x Fatores - Contadores: Variável Dependente → Concordância/Conhecimento; Variáveis Independentes: Fatores legais, sociais e econômicos.

Notas: 1,00 = Maior Grau de Concordância; 2,00 = Menor Grau de Concordância;

Note-se nesta figura que o algoritmo apresenta em sua procedência a mais significativa influência afetando o grau de concordância/entendimento do *IFRS for SME* entre os contadores, qual seja, “Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil”, apoiada em $\chi^2 = 23,055$ (p-value = 0,000), proporcionando o maior valor preditivo em explicação à variável dependente (grau de concordância).

Examinando os nós 1 e 2 da árvore, visualiza-se que responderam discordar, parcial ou totalmente – ou serem indiferentes a tal relação – com o alcance de tal fator de influência;

70% dos que estão inclusos no cluster 2, com menor grau de concordância/entendimento com o CPC PME, como seria de esperar, compõem os que têm a percepção de que conhecer/concordar com o CPC PME não considera que a firma obtenha vantagens financeiras no mercado de crédito a partir da qualidade da informação contábil.

Já no nó de número 3, aponta-se que 67% dos contadores na condição de conhecer e/ou concordar com o CPC PME (cluster 1) concordam totalmente com a interação entre tal fator e o conhecimento do CPC PME; ademais 28% dos respondentes que afirmaram concordar totalmente que a obtenção de crédito/redução de custos pode influenciar na intenção de concordar/conhecer o CPC PME pertencem ao cluster 2.

Tal posicionamento leva à inferência de que há percepção positiva dos contadores sobre a relevância e importância da qualidade informacional nas demonstrações contábeis, entendendo eles que a busca por menores custos e maior volume de recursos está associado à qualidade das demonstrações contábeis.

O segundo fator condicionante com maior significância – $\chi^2 = 18,157$ (p-value = 0,000) – se identifica como outra contribuição positiva para explicar a variável em estudo, qual seja, o fator “Obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores”, explicitado no nó de número 4 e interagindo com o ramo dos contadores que não percebem vantagens no fator anterior.

34% dos contadores respondentes ou 75% dos que negam a interação entre informação contábil normatizada e obtenção de crédito (com menores custos financeiros) também discordam de que possa haver interação entre vantagem competitiva para o contador e conhecimento/concordância com o CPC PME (três quartos desses respondentes estão no grupo que diz não conhecer/concordar com o normativo CPC PME).

Dito de outro modo, tal assertiva decorre do fato de que a escolha desses respondentes foi no sentido de discordar que haja vantagens competitivas profissionais em conhecer/concordar com contabilidade praticada de forma mais organizada. Destaque-se que apenas 25% destes respondentes se colocam no cluster 1, favoráveis ao conhecimento do CPC PME.

Complementando o ramo de interações associados aos respondentes com preponderância no cluster 2 (que não se colocam entre os conhecedores/concordantes com o

CPC PME), apresenta-se, no nó 8, o último fator com significância na explicação da percepção dos contadores – $\chi^2 = 8,000$ (p-value = 0,033). Tal fator foi caracterizado como “Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários e honorários)” arrolado como impeditivo para o conhecimento/concordância com o CPC PME e percebido como indiferente para tal mister por 67% dos contadores nesta linha de interação, dos quais 62,5% pertencentes ao cluster 2, os quais não apontam para conhecimento/concordância com o CPC PME.

Voltando à análise do ramo de classificação com percepção positiva sobre conhecer/concordar com o CPC PME, encontra-se o segundo ponto de significância (nó 6), apresentando $\chi^2 = 17,018$ (p-value = 0,001), o qual refere-se ao fator impeditivo para explicar o comportamento sob estudo, qual seja, “Baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino” e está associado ao agrupamento que concorda haver relacionamento entre obtenção de vantagens financeiras para a firma (crédito e juros baixos).

Dentre estes, 46,5% do total dos respondentes concorda com a importância do fator baixa capacitação, o qual está relacionado aos obstáculos à concordância/conhecimento do CPC PME. Destes, destaque-se que cerca de 80% participam do cluster que diz conhecer/concordar com o processo de implantação do *IFRS for SME*. Apenas 6 respondentes, do cluster 2, discordam totalmente com tal obstáculo.

Outro nó (10) com significância estatística importante, com $\chi^2 = 12,851$ (p-value = 0,005), nesta linha de interação, identifica o fator condicionante “Exigência por parte do proprietário/gestor” como afetando o grau de concordância/conhecimento.

Neste caso, 70% discordam ou são indiferentes, notadamente os contadores do Cluster 1 (maior concordância com CPC PME), à afirmação de que a exigência de proprietários/gestores tenha sido fator com influência em conhecer a norma em estudo.

A percepção de contadores sobre os demais fatores condicionantes não foram identificados como variáveis explicativas da concordância/conhecimento com a norma CPC PME.

Ratifica-se ainda o risco estimado em 0,197, considerado baixo pela literatura (GONÇALVES; SAMPAIO; ANTUNES, 2009), com desvio padrão de 0,033 e mostrando-se estável por meio dos testes de validação cruzada do método CHAID.

Por outro lado, ressalte-se que algumas análises ficam um pouco prejudicadas pela aleatoriedade do método em agrupar os fatores, como é o caso do nó 11, que agrupa, sem significância as opções ‘concordo totalmente’ e ‘discordo’.

A análise pode ser resumida, especificando os três fatores significantes que contribuem, com significância para incentivar ‘conhecer/concordar’ com o CPC PME:

1. Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil;
2. Obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores;
3. Exigência por parte do proprietário/gestor;

Também se arrolam os dois fatores impeditivos arrolados para o mesmo objeto:

4. Baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino;
5. Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários e honorários).

Se nota, na classificação por interação automática que a afirmação do fator 1 interage negativamente com os fatores impeditivos 4 e 5; no outro ramo de interação nota-se que a negação do fator 1 caminha no mesmo sentido dos fatores 2 e 3, os quais são percebidos de forma indiferente; há predominância da população ligada ao conhecimento/concordância com a norma da percepção positiva acima exposta.

4.5.2 Influências mútuas: fatores condicionantes e adoção do CPC PME

De modo a evidenciar influências mútuas detectadas entre os fatores arrolados como possíveis determinantes da decisão de adoção do padrão contábil *IFRS for SME*, determinada pela norma CPC PME, mostra-se árvore de classificação representada na figura 2.

O fator condicionante com maior poder discriminante para explicar a adoção do padrão contábil, denominada na árvore, foi “contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos” com valor preditivo expresso por $\chi^2 = 41,895$ (p-value = 0,000), segundo a percepção de contadores.

Todavia, os contadores se dividem quanto à influência de tal atributo, com 37% dos contadores concordando com tal incentivo (vide nó 3) para a adoção do CPC PME; 81% destes declararam-se do cluster 3 (maior grau de adoção do CPC).

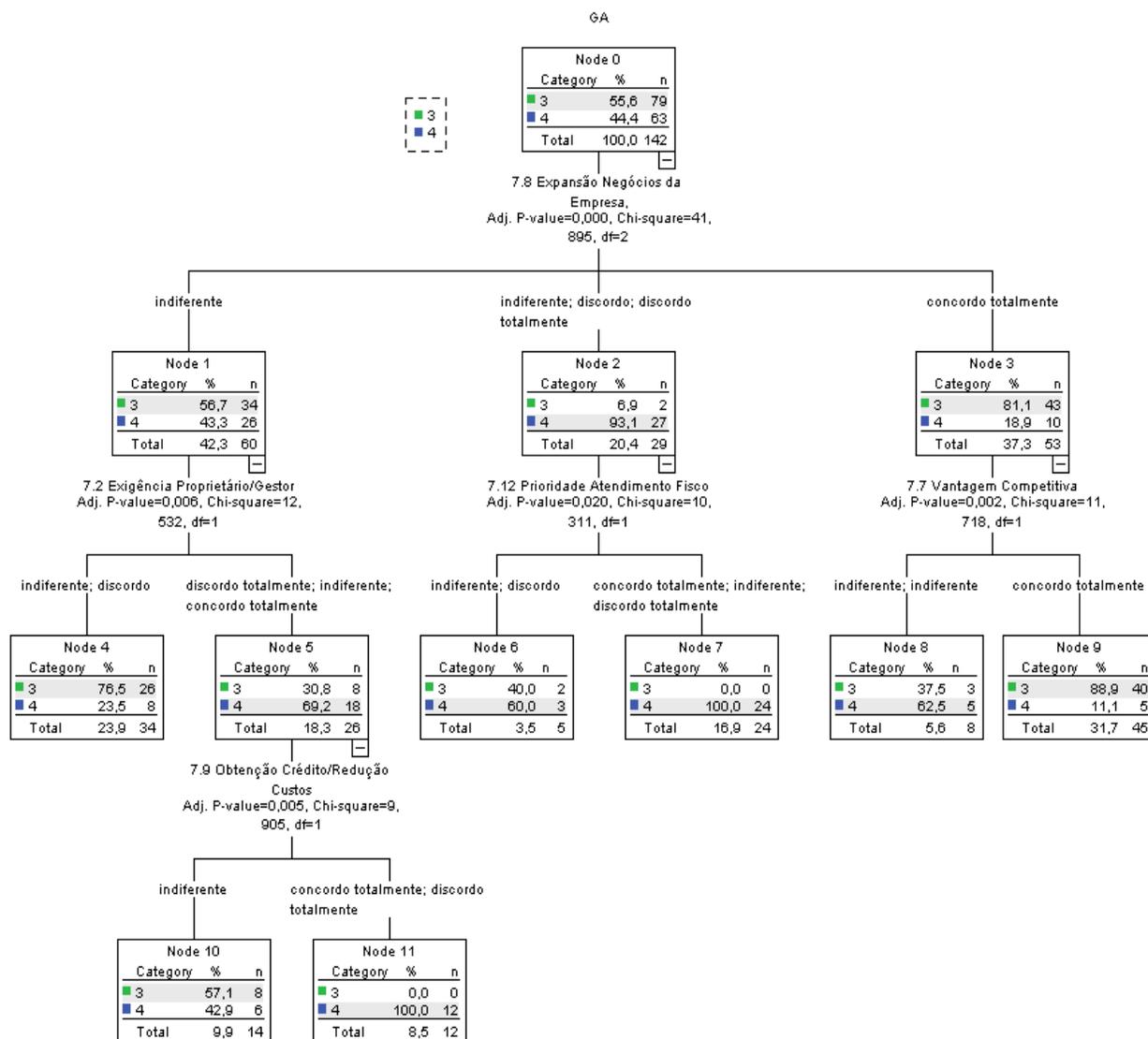


Figura 2 – Árvore de Classificação CHAID Adoção x Fatores - Contadores: Variável Dependente → Adoção CPC PME; Variáveis Independentes: Fatores legais, sociais e econômicos.

Notas: 3,00 = Maior Grau de Adoção (cluster 3); 4,00 = Menor Grau de Adoção (cluster 4);

De outra parte, 42% se mostraram indiferentes a este fator condicionante (vide nó 1), com 57% deles também pertencentes ao cluster 3. Os enquadrados no cluster 4 (menor grau de adoção) são maioria entre os discordam de tal influência – 93% dos 20% com tal percepção.

Mostrou-se irrelevante a quantidade de contadores do cluster 3 que discordam da interação entre contribuição para expansão e adoção do CPC PME. Ademais, apenas 43% dos

que fazem parte do cluster 4 discordam de que a adoção do CPC PME possa contribuir para a expansão dos negócios da empresa.

Percebe-se que os contadores apostam, em sua maioria, na utilidade da adoção do CPC PME para realçar os negócios e a visibilidade das empresas, já que apontam possibilidade de expansão dos negócios como fator determinante para decisão de adotar ou não referida norma, apesar de, por razões diversas, não ter sido maior o grau de adoção.

Do nó 1, desponta o fator condicionante “exigência por parte do proprietário/gestor” como variável explicativa significativa para a adoção do CPC PME – $\chi^2 = 12,532$ (p-value = 0,006); todavia sua análise fica complexa, pois as percepções se misturam sobremaneira, de tal modo que a técnica usada para segregação não oferece informação confiável.

Ainda assim, pode-se afirmar que há predomínio no cluster 4 de respondentes extremos (vide nó 5) que discordam totalmente ou concordam totalmente com a influência dos proprietários; já examinando os dados do nó 4, cujos respondentes, predominantemente do cluster 3, informaram discordar ou ser indiferente ao fator em discussão.

Pode-se depreender que a adoção da norma dependeu muito mais de decisão de contadores, dado a preponderância dos indiferentes entre os que afirmaram haver adotado; no mesmo raciocínio, os que não adotaram foram por influência relevante dos gestores ou proprietários.

Prioridade em atender às instruções fiscais e tributárias aparece como fator impeditivo, com significância expressa por $\chi^2 = 10,311$ (p-value = 0,020), em que apenas 2 contadores do cluster 3 ficam indiferentes à proposição, enquanto todos os demais apontam tal dificuldade que implicaria em redução na capacidade de atingir o objetivo de contribuir para a expansão dos negócios da empresa.

A partir do nó 3 surge o fator condicionante “obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores” com poder discriminante sobre a adoção do CPC PME ($\chi^2 = 11,718$ (p-value = 0,002). Daí se desencadeia o nó terminal 9, em que se constata que a grande maioria dos respondentes concorda que a adoção do CPC PME contribuiria para seu crescimento profissional, com 90% oriundos do cluster 3(40 respondentes do nó 9).

Decorrente do nó 5, o fator de incentivo “Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil, com poder discriminante na relação com o grau de adoção do CPC PME – $\chi^2 = 9,905$ (p-value = 0,005) – no qual, os contadores respondentes se dividem entre indiferentes a tal fator e nos extremos de discordar ou concordar totalmente que a expectativa de obtenção de crédito/redução de custos influencia na adoção da norma em questão.

Os demais fatores não detectados pela árvore, não apresentaram significância estatística, vale dizer, não apresentam, na percepção de contadores, poder de influenciar na adoção do CPC PME.

Neste caso, também se validou o modelo, uma vez que o risco estimado consta de 0,169, com desvio padrão de 0,031, estável pelo teste de validação cruzada proposto para o CHAID.

A análise pode ser resumida, especificando os quatro fatores significantes que contribuem, com significância para incentivar a ‘adoção’ do CPC PME:

1. Contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos
2. Exigência por parte do proprietário/gestor
3. Obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores
4. Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil

Também se destaca o fator impeditivo citado para o mesmo objeto, qual seja, Prioridade em atender às instruções fiscais e tributárias

Observa-se na classificação por interação automática que a afirmação do fator 1 se alinha com o fator 3, predominante entre os que afirmaram ter adotado a norma CPC PME; já os que discordaram do fator 1 se alinham com o fator impeditivo escolhido, relacionado com a força do fisco na contabilidade das PME e associado aos que afirmaram não ter adotado a norma CPC PME; enfim, os indiferentes ao fator 1 também não aceitam a interferência do fator 2 e se mostram indecisos quanto ao último fator significativo, qual seja, o de número 4.

4.6. Apreciação da percepção de empresários/gestores

4.6.1 Influências mútuas: fatores condicionantes e concordância/conhecimento

Na figura 3 se apresenta árvore de classificação pela qual se analisam influências mútuas detectadas entre os fatores legais, sociais e econômicos arrolados e os respondentes do grupo empresários/gestores quanto ao conhecimento/concordância acerca do padrão internacional *IFRS for SME*, mostrando por meio do método CHAID suas possíveis interações.

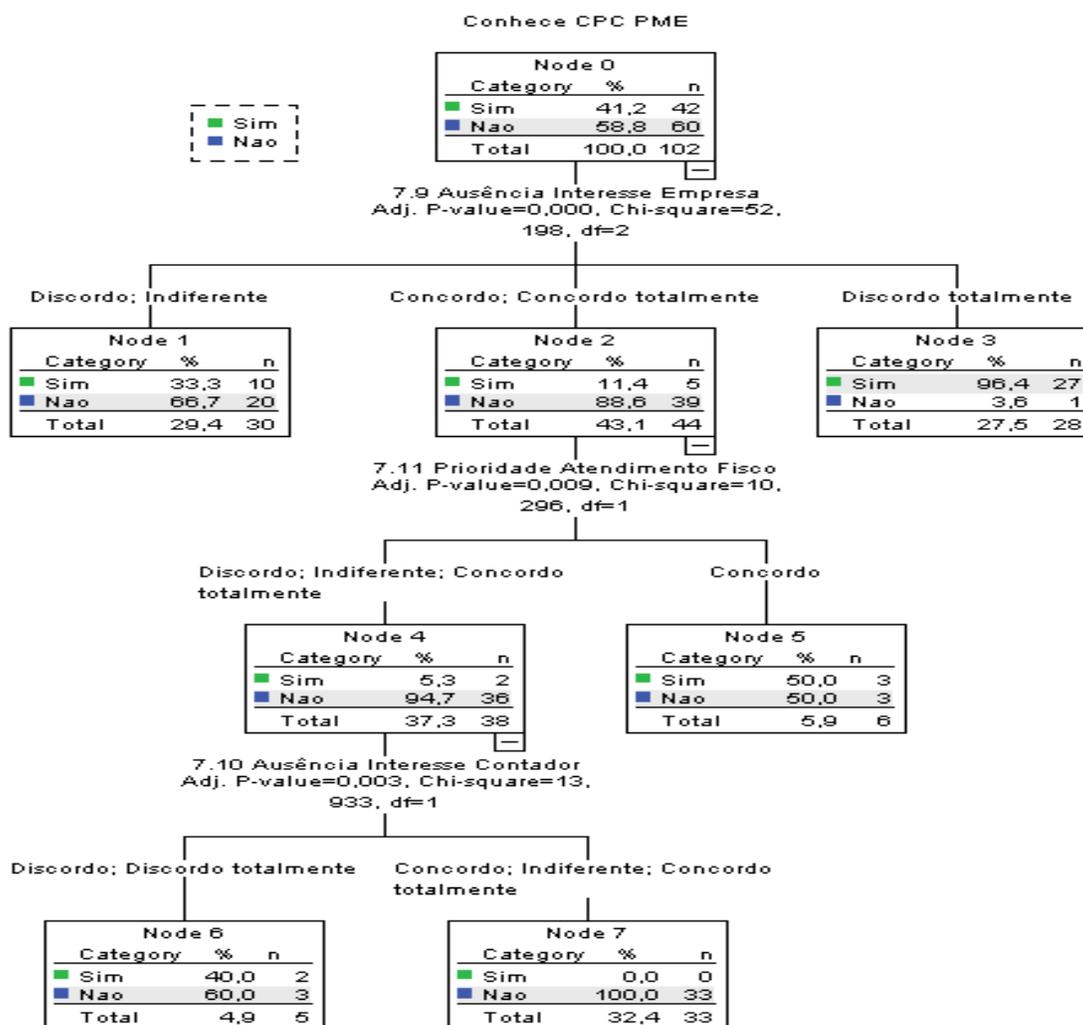


Figura 3 – Árvore de Classificação CHAID Conhecimento x Fatores - Empresários: Variável Dependente → Concordância/Conhecimento *IFRS for SME*; Variáveis Independentes: Fatores legais, sociais e econômicos.

Representa-se no nó 0 o grau de conhecimento/concordância sobre CPC PME, apontando que 58,8% dos respondentes informaram não concordar/conhecer o padrão internacional *IFRS for SME*, enquanto que 41,2% afirmaram o contrário.

O fator “ausência de interesse por parte da empresa”, denota a maior significância de interação, com $\chi^2 = 52,198$ (p-value = 0,000), com a posição de conhecer/concordar com o *IFRS for SME*. 88,6% dos respondentes que informaram não conhecer/concordar com o padrão contábil em discussão, concordaram/concordaram totalmente com a ausência de interesse por parte da empresa como fator determinante, representados no nó 2 da árvore.

No total, 43,1% dos empresários/gestores assumiram tal impedimento para que houvesse esforço na empresa para o mister, com apenas 27,5% discordando totalmente de tal interação, conforme se observa no nó 3 onde se destaca o grupo de respondentes que conhecem/concordam com a norma.

Do nó 2 acima comentado, ramifica-se o nó 4, dominado pelo fator condicionante “existência de prioridade em atender o Fisco”, de forma significativa, com $\chi^2 = 10,296$ (p-value = 0,009). Tal significância é suportada basicamente pelos respondentes que afirmaram não conhecer o *IFRS for SME* (nó 4), onde se juntam de forma genérica tanto os que discordam, quanto os que se consideram indiferente ou que concordam totalmente com o fator condicionante destacado.

O fator condicionante “ausência de interesse por parte do contador” é o seguinte a mostrar significância no rol de influências mútuas entre respondentes e fatores, com $\chi^2 = 13,933$ (p-value = 0,003). A preponderância da interação se visualiza no nó 7, onde a opção por indiferente/concordar/concordar totalmente se estabelece inteiramente pelos respondentes que afirmaram não conhecer *IFRS for SME* concordar com o *IFRS for SME*.

Os demais fatores, não detectados pela árvore de classificação, não apresentaram significância estatística, vale dizer, não apresentam, na percepção de empresários/gestores, poder de explicar sua percepção acerca do conhecimento/concordância com o *IFRS for SME*. O risco estimado foi 0,157, com desvio padrão de 0,036, estável pelo teste de validação cruzada do CHAID.

Em resumo, apresentaram-se como variáveis preditoras significantes apenas fatores impeditivos ao processo de disseminação do *IFRS for SME*, quais sejam:

5. Ausência de interesse por parte da empresa;
6. Prioridade em atender o Fisco; e
7. Ausência de interesse por parte do contador.

Na análise se permite perceber na classificação por interação automática que há apenas uma única linha de associação envolvendo os 3 fatores listados, todos como determinantes para a ausência preponderante do conhecimento/concordância do *IFRS for SME*; pode-se inferir que este grupo de respondentes está distante de interações com o processo contábil, apenas reagindo a estímulos externos quanto ao movimento de convergência a padrões internacionais de contabilidade.

4.6.2 Influências mútuas: fatores condicionantes e adoção do CPC PME

Já no que se refere à percepção de empresários e gestores de PME sobre fatores que podem estar relacionados com a decisão por adotar ou não o padrão internacional IFRS for SME, apurou-se através do método CHAID, a árvore de classificação contida na figura 4.

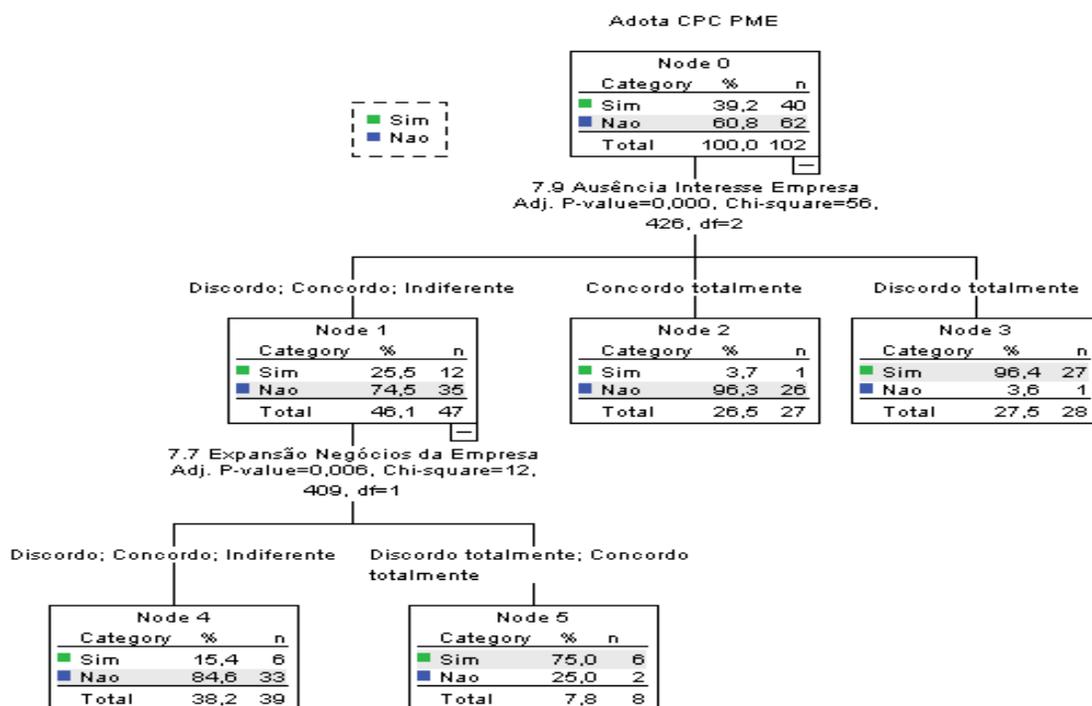


Figura 4 – Árvore de Classificação CHAID Adoção x Fatores - Empresários: Variável Dependente → Adoção CPC PME; Variáveis Independentes: Fatores legais, sociais e econômicos.

Representa-se no nó 0 a decisão de adotar ou não o CPC PME, tendo 60,8% dos respondentes afirmado não ter adotado a norma em questão, enquanto 39,2% afirmaram ter adotado em algum grau o CPC PME. Destaca-se, em comparação com a árvore de classificação anterior, que houve respondentes que, embora afirmando conhecer/concordar com a norma, não a adotaram na empresa que gerenciam.

O fator “ausência de interesse por parte da empresa” denota a maior significância de interação, com $\chi^2 = 56,426$ (p-value = 0,000). Apenas 27,5% (nó 3) dos respondentes (96,4% dos quais afirmaram ter adotado o CPC PME), discordam totalmente com a relevância de tal fator impeditivo para a adoção do CPC PME.

Ausência de interesse por parte da empresa é percebido como fator determinante para a decisão de não adotar tal padrão contábil (nós 1 e 2) por 72,5% dos empresários/gestores presentes à pesquisa.

Ainda discorrendo sobre a mesma variável preditora, 27 dos 40 empresários/gestores que afirmaram ter adotado o CPC PME, informaram discordar totalmente da ausência de interesse por parte da empresa como fator que influencia a decisão por adotar ou não o padrão.

Em seguida, a variável explicativa que decorre do nó 1, revela o fator “expansão dos negócios da empresa” como influenciando a decisão por adotar o CPC PME, com $\chi^2 = 12,409$ (p-value = 0,006).

Vê-se pela análise dos nós 4 e 5 que a posição dos empresários/gestores não apresenta relevância em suas opiniões, porquanto tanto responderam discordar totalmente ou concordar totalmente como se dividiram ao afirmarem que discordam, julgam ser indiferente ou até concordam com essa afirmação, sendo impossível visualizar posição conclusiva quanto à interação de adotar ou não o CPC PME com o fator sob análise.

Os demais fatores arrolados não mostraram qualquer nível de significância no estabelecimento de interações ente as variáveis consideradas. Igualmente nesta rodada, validou-se a estabilidade do modelo pela validação cruzada, com o risco estimado apurado em 0,098, e desvio padrão de 0,029.

A percepção de motivações pelos empresários/gestores para adotar ou não o CPC PME mostrou como fatores de influência, um impeditivo, qual seja, a ausência de interesse por parte da empresa e outro incentivando, que foi o que diz respeito à expansão dos negócios da empresa. Contudo, este último teve interpretação dificultada pela pulverização de respostas concordando ou discordando. Assim, reforça-se a inferência de que há distância relevante entre as decisões empresariais no âmbito das pequenas e médias empresas e o fenômeno contábil de produzir informações para usuários externos, tratado no CPC PME.

5 CONCLUSÕES

O objetivo geral da pesquisa foi investigar a percepção de contadores e de empresários e gestores de pequenas e médias empresas quanto ao alcance de seu conhecimento e concordância com o padrão contábil *IFRS for SME* e de sua propensão à adoção da norma CPC PME, para a qual se deu a convergência do padrão no ambiente brasileiro, quanto a fatores que os impulsionaram às decisões associadas ao tema.

Os dados que permitiram tal estudo foram coletados por intermédio de questionários destinados a contadores e empresários de pequenas e médias empresas, totalizando 142 e 102 respondentes respectivamente, cujas respostas foram validadas pelo Alfa de *Cronbach*.

As respostas foram analisadas mediante análise de *cluster*; relação com tabulação cruzada e análise multivariada não paramétrica *CHI-SQUARED AUTOMATIC INTERACTION DETECTION*, denominada CHAID.

Os achados da pesquisa permitiram traçar perfil dos respondentes e de suas empresas e compará-los com o grau de concordância com o padrão contábil sob estudo e com o nível de adoção da norma respectiva, além de deixar que se relacionassem fatores influenciadores ou impeditivos com a decisão por adotar o CPC PME e com o incremento do conhecimento desse padrão contábil pelos respondentes.

Observou-se, por meio da revisão de literatura que fatores legais, sociais e econômicos podem estar relacionados com a decisão por adotar ou não o padrão IFRS em pequenas e médias empresas. A existência de visões divergentes quanto à legalidade/obrigatoriedade do CPC PME, observados nas pesquisas de Maser e Orth (2012); o fato de que esse processo de mudança de prática contábil pode ser considerado ruptura de paradigma na profissão contábil e a forte influência da legislação fiscal para a prática da profissão contábil no Brasil, levantados nos estudos de Gomes *et al.* (2014), são exemplos desses fatores e de suas influências.

Um outro impasse percebido, que não se chegou a uma unanimidade, trata da perspectiva de a quem favorece a adoção das normas internacionais, defendendo que o padrão IFRS pode melhorar o ambiente informacional (LIMA, 2011), pode aumentar a qualidade dos demonstrativos contábeis (SANTOS, 2011; BOTINHA; LEMES, 2013, LOZADA RIVERA, 2015); por outro lado, há os que acreditam que a mudança não necessariamente implique na

qualidade da informação, devido aos custos, desafios e dificuldades envolvidos (LIMA, 2011; PEDROZA, 2013).

Diante disso, questionou-se nesta pesquisa a percepção – de profissionais da Contabilidade e de empresários (proprietários e/ou gestores) de pequenas e médias empresas – sobre a interação de fatores legais, sociais e econômicos para a determinação do seu conhecimento e de sua concordância com os termos do padrão contábil *IFRS for SME* e para sua decisão de adoção da norma CPC PME; investigando se estas variáveis podem ter afetado tal decisão, influenciando o nível de atendimento às normas.

Fundamentando-se na utilidade da informação contábil para pequenas e médias empresas, pela abordagem positiva, sob a perspectiva de contadores e empresários, tentando para fatores associados à decisão quanto à adoção do padrão *IFRS for SME*, foi considerada como hipótese norteadora do estudo de que a percepção de contadores e de empresários e gestores seria de que tais fatores legais, sociais e econômicos, próprios do ambiente institucional e econômico brasileiro tenham contribuído para baixo nível de aceitação do *IFRS for SME* e de adoção do padrão contábil CPC PME.

No tocante à concordância/conhecimento com o *IFRS for SME* notou-se que contadores com perfil de maior formação profissional têm percepção positiva sobre o normativo, uma vez que quanto maior a formação, maior a propensão em concordar com a norma; já os associados ao enquadramento da PME no Simples Nacional estão inversamente relacionados com a concordância com o *IFRS for SME*, visto que quanto mais fossem suas empresas enquadradas no Simples, menos os contadores informaram conhecer/concordar com o *IFRS for SME*.

Tempo de atuação e abrangência de atuação não se mostraram com relação significativa sobre a concordância com o normativo, mas vale destacar que a maioria dos contadores são profissionais com pouco tempo de atuação e responsáveis pela contabilidade de conjunto de PME.

A concordância com o *IFRS for SME* na percepção de contadores mostrou-se afetada com influências mútuas referentes aos fatores seguintes: reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil; obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores; e exigência

por parte do proprietário/gestor, como incentivadores de conhecer/concordar com *IFRS for SME*; baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino e aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários e honorários) foram detectados como fatores impeditivos à concordância/conhecimento sobre *IFRS for SME*.

Na percepção dos contadores no que tange à adoção do CPC PME e sua associação com perfil, sua formação profissional e o enquadramento das PME no Simples Nacional apresentaram-se com relação significativa, de forma análoga aos achados referentes à concordância com *IFRS for SME*.

No que se refere a influências mútuas de fatores com a adoção do CPC PME segundo contadores, detectou-se que incentivaram a adoção: contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos; exigência por parte do proprietário/gestor; obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores; e reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil. Em sentido contrário, prioridade em atender o Fisco se destacou como fator impeditivo para adoção do CPC PME.

Destaca-se que pouco mais da metade dos contadores informaram concordar com os dispositivos do CPC PME e adotá-lo. Todavia por não haver grande disparidade nas respostas, considerou-se baixa a concordância, visto que ainda não está totalmente difundida entre os profissionais de Contabilidade, assim como considerou-se baixo o nível de adoção, uma vez que quase a metade dos profissionais não se expressaram pela adoção.

Relativamente à percepção dos pequenos e médios empresários, no que diz respeito à análise das características do perfil e o conhecimento sobre *IFRS for SME*, verificou-se que: responsável pela firma (se proprietário ou gestor); sua escolaridade; quantidade de filiais da empresa; setor e mercado de atuação; faturamento da empresa; destinação da informação contábil; e execução da contabilidade (contador funcionário ou terceirizado) são características que apresentam relações significativas com o nível conhecimento sobre o normativo em estudo.

Assim como nas respostas dos contadores, o enquadramento da PME no Simples Nacional apresenta relação significativa inversa, posto que as empresas não enquadradas no Simples, informaram por seus representantes conhecer o *IFRS for SME*.

Quanto à análise do conhecimento sobre *IFRS for SME* e influências mútuas de fatores, ainda na percepção destes agentes, foram revelados como fatores impeditivos para o conhecimento: ausência de interesse por parte da empresa; prioridade em atender o Fisco; e ausência de interesse por parte do contador, enquanto que nenhum fator incentivador do conhecimento foi mencionado por esses respondentes.

Acerca da adoção do CPC PME e sua relação com o perfil, na compreensão dos pequenos e médios empresários, as associações significantes foram semelhantes com as do conhecimento da norma, com exceção da quantidade de filiais da empresa que não apresentou relação significativa.

Sobre a análise da influência mútua fatores e a adoção do CPC PME, ainda na percepção dos empresários respondentes, a ausência de interesse por parte da empresa e a expansão dos negócios apresentaram-se como determinantes para adotar o CPC PME.

Vale salientar que os empresários responderam, em sua maioria, não conhecer o *IFRS for SME* nem adotar o CPC PME, considerando-se, portanto, baixa a concordância e a adoção, o que permite compreender a predominância de fatores impeditivos para o conhecimento e adoção desse normativo.

Note-se que os fatores elencados nas associações identificadas na pesquisa estão de acordo com os apontados em Menezes et al (2014) e Masera e Orth (2012), além de ainda se identificar o atendimento ao Fisco como fator associado à adoção do CPC PME, bem como com Pinto, Costa e Santos (2015) com relação à redução de custo e facilidade no acesso ao crédito e à contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos.

Outros fatores apontados nesta pesquisa também foram identificados em estudos anteriores como a obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores, conforme os achados de Mandilas, Nikolaisdis e Valsamidis (2010); aumento nos gastos com os serviços contábeis, com salários e honorários, que apresentou relação significativa, do mesmo modo que em Antunes, Grecco e Formigoni (2012); e ainda, como em Santos (2011) e Pinto, Costa e Santos (2015), a baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino emerge como fator impeditivo da adoção do CPC PME.

Em discordância ao apontado em estudos anteriores, existiram fatores abordados no referencial teórico que não puderam ser comprovados nesta pesquisa, dentre eles: a obrigatoriedade imposta pelo CFC/Obrigatoriedade legal do CPC PME; a exigência por parte de usuários externos das informações contábeis; as vantagens oferecidas pela adoção das novas práticas contábeis; o interesse da empresa em fornecer maior qualidade informacional por meio da adoção do novo padrão contábil; os gastos com cursos e palestras para obter capacitação e entendimento sobre o normativo; a reação e/ou gastos da organização por adotar mudanças; gastos para investimento em tecnologia e sistemas e em outras tarefas; exigência de julgamento subjetivo para a aplicação das normas emitidas.

Assim sendo, confirma-se a hipótese que a percepção dos agentes quanto aos fatores e características contribuem para a decisão de conhecer e adotar o padrão internacional por meio da norma CPC PME, em atenção ao que foi levantado da existência de características e fatores percebidos como influenciadores ou impeditivos para a observância do proposto pelo novo padrão, concorrendo para a baixa adoção apurada.

Também é possível perceber que existe conexão entre a concordância/conhecimento do *IFRS for SME* e adoção do CPC PME, tanto na percepção de contadores como de empresários. Geralmente os que responderam não conhecer ou não concordar com tais preceitos, inclinaram-se para a não adoção do normativo CPC PME, valendo inferir que a legalidade ou a obrigatoriedade por si sós não foram bastantes para induzir a adoção ao CPC PME.

Destaca-se que dois fatores prevalecem nas associações, conforme a percepção de ambos os agentes questionados: prioridade em atender o Fisco como um fator impeditivo e expansão dos negócios da empresa como fator incentivador.

O primeiro confirma a estrutura jurídica codificada do país (*code law*), que tende a privilegiar o atendimento do que está determinado na legislação; tal afirmação também é confirmada pela associação inversa da característica do enquadramento no Simples Nacional (determinação legal) com a adoção.

Ao mesmo tempo, a expansão dos negócios como um fator incentivador pode ser um indicativo e estar atrelada às perspectivas de um país emergente visando crescimento, como o caso do Brasil.

Cabe também evidenciar sobre a formação como característica comum associada tanto à concordância quanto à adoção, em ambas as percepções (contadores e empresários), apontando para a capacitação como relevante para o processo de adoção de novos padrões contábeis.

Não obstante, acredita-se que os resultados encontrados contribuem com a literatura sobre a concordância e a adoção do padrão internacional *IFRS for SME* relativamente aos fatores que impulsionam ou dificultam essa decisão; podendo permitir aos órgãos normatizadores e instituições de ensino reforço na capacitação dos agente; aos contadores e pequenos e médios empresários um aprofundamento do assunto; e aos demais usuários da informação contábil, uma melhor identificação e envolvimento acerca do assunto.

O presente estudo se limita pela dificuldade de obter informações por meio de questionários, já que se restringiu a respondentes localizados no Estado do Ceará, tornando a amostra da pesquisa reduzida. Ressalta-se que as avaliações foram baseadas nas percepções dos respondentes dos questionários, o que pode variar conforme ampliação ou diferenciação da amostra.

Ademais, sugere-se, para pesquisas futuras, a análise de possíveis revisões e atualizações das *IFRS for SME*; ampliação da amostra mediante outras Regiões Brasileiras ou comparando com outros países, emergentes ou não; e ainda inclusão de outras variáveis, por exemplo, a obrigatoriedade das empresas ao SPED (Sistema de Processamento e Escrituração Digital), não utilizada nesta pesquisa.

Estudos posteriores poderão também avaliar a adoção de *IFRS for SME* e seus possíveis efeitos, bem como analisar a percepção de outros agentes envolvidos nesse processo de normatização.

REFERÊNCIAS

ALBU, Cătălin Nicolae; ALBU, Nadia; Pali-Pista, Szilveszter Fekete; Gîrbină, Maria Mădălina; Selimoglu, Seval Kardes; Kovács, Dániel Máté; Lukács, János; Mohl, Gergely; Müllerová, Libuše; Paseková, Marie; Arsoy, Aylin Poroy; Sipahi, Baris; Strouhal, Jiri. Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. **Journal of International Financial Management & Accounting**, v. 24, n. 2, p. 140-175, 2013.

ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014

ALMEIDA, José Elias Feres de; MARTINS, Eric Aversari. Apresentação das demonstrações contábeis. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

_____. Demonstrações contábeis. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

ALMEIDA, José Elias Feres de; ZANOTELI, Eduardo José; CARDOSO, Ricardo Lopes. Pequenas e médias empresas. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

ALMEIDA, Diogo; SANTOS, Marco Aurélio Reis dos; COSTA, Antônio Fernando Branco. Aplicação do coeficiente alfa de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública. In: **XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos, SP, Brasil**, v. 12, p. a15, 2010.

ANTUNES, Maria Thereza Pomba; GRECCO, Marta Cristina Pelucio; FORMIGONI, Henrique. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.

ARMOND, Márcio Castellan; AVELINO, Bruna Camargos; NASCIMENTO, Eduardo Mendes. A Percepção de Estudantes de Cursos de Ciências Contábeis em Relação ao Ensino da Disciplina Contabilidade Internacional e à Adoção das Normas Internacionais no Brasil. In: XI Congresso USP. **Anais...**São Paulo, 2014.

BARROS, Claudio Marcelo Edwards; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; FREITAS, Aline Carneiro. A relevância da informação contábil no mercado acionário brasileiro: uma análise empírica de companhias listadas na bm&fbovespa antes e após a

promulgação da lei 11.638/07. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 5, n. 1, p. 241-262, 2013.

BEUREN, Ilse Maria et al. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BNDES. Porte de empresa. Disponível em: <
http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.htm
> . Acesso em: 05 de abril de 2015.

BOTINHA, Reiner Alves; LEMES, Sirlei. IFRS para Pequenas e Médias Empresas: Percepção Sobre a Adoção das Normas Internacionais no Brasil. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 5, n. 3, p. 117-135, 2013.

CARDOSO, Ricardo Lopes; ALVES, Francisco José dos Santos. Custo de empréstimos. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CARDOSO, Ricardo Lopes; DUTRA, Leonardo de Resende; ALMEIDA, José Elias Feres de; LOUZADA, Luiz Cláudio. Arrendamento mercantil. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CARDOSO, Ricardo Lopes; LOUZADA, Luiz Cláudio. Receitas. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CARDOSO, Ricardo Lopes; ZATTA, Fernando Nascimento. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CARLIN, Diego de Oliveira; CARLIN, Fernanda Victor; FACHINA, Paula Fernanda. Identificação do ciclo de vida dos municípios do Rio Grande do Sul: uma análise por meio da demonstração dos fluxos de caixa e pelo método CHaid. In: XV Convenção de Contabilidade. 2015. Disponível em: <
http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/identificacao_ciclo_vida_municipios_rs_840.pdf> Acesso em: 02 de dezembro de 2015.

CARMO, Carlos Henrique Silva do; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, p. 242-262, 2011.

COELHO, A. C. D. **Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados publicados no Brasil**. São Paulo: 2007. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-

Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____; LIMA, I. S. Qualidade informacional e conservadorismo nos resultados contábeis publicados no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 18, n. 45, p. 38-49, set.-dez./2007.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico PME**: contabilidade para pequenas e médias empresas. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em 02 de março de 2015.

DEWES, João Osvaldo. **Amostragem em bola de neve e respondent-driven sampling**: uma descrição dos métodos. Porto Alegre. 2013.

DIAS, Tania Regina Frota Vasconcellos. **Aprendizagem empreendedora em contexto de insucesso empresarial**: estudo com empreendedores de micro e pequenas empresas. Tese de Doutorado. São Paulo. 2015.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados** – Modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FARIA, Camilla T. de A.; SILVA, Denise M.. A adoção do CPC PME – contabilidade para pequenas e médias empresas. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 8, n. 3, p. 75-91, 2014.

GOMES, Amaro Luiz de Oliveira; CARVALHO, Nelson; CARDOSO, Ricardo Lopes; ALMEIDA, José Elias Feres de. Informação contábil para decisão econômica. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

GONÇALVES, Soraya Diniz; SAMPAIO, Rosana Ferreira; ANTUNES, Carlos Maurício de Figueiredo. Fatores preditivos de incapacidades em pacientes com hanseníase. **Rev Saúde Pública**, v. 43, n. 2, p. 267-74, 2009.

GRANHA, Marco Antonio. **Adoção e implantação da NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas**: um estudo nas empresas de serviços contábeis de Pernambuco. Recife. 2014.

HEIN, Nelson; KROENKE, Adriana; ROCHA, Irani. Percepção ambiental dos graduandos em engenharia de produção em uma universidade do Vale do Itajaí-SC. **Revista Tecno-Lógica**, v. 13, n. 2, p. 70-74, 2009.

HORA, Henrique Rego Monteiro da; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC – Fipecafi. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Vinícius Simmer de. **Incentivos no nível da firma e consequências econômicas da convergência ao IFRS no Brasil**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria avançada da contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 3 reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LOZADA RIVERA, Aida. Ruta Seductora Hacia La Convergencia Divulgación: Niif Para Pymes (Seductive Route Towards Convergence Disclosure: IFRS for SMEs). **Revista Internacional Administración&Finanzas**, v. 8, n. 2, p. 83-103, 2015.

MANDILAS, Athanasios; NIKOLAIDIS, Michael; VALSAMIDIS, Stavros. An empirical study on the adoption of IFRS for SMEs: the case of Kavala, Greece. **Management of International Business and Economic Systems (MIBES-2010) Oral paper**.p.409-432, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MASERA, Paula Daiana; ORTH, Caroline de Oliveira. Normas Internacionais de contabilidade: Um estudo acerca da legalidade e obrigatoriedade de adoção da IFRS nas pequenas e médias empresas do Brasil. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 1, n. 1, 2012.

MENEZES, Fernanda Dourado; LUZ, Janayna Rodrigues de Moraes; CARVALHO, Jose Ribamar Marques de; CAVALCANTE, Paulo Roberto da Nóbrega. Processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas brasileiras aos padrões internacionais: percepção dos contabilistas de Campina Grande - PB. **Registro Contábil**, v. 5, n. 2, p. 1-20, 2014.

MERLO, Roberto Aurélio. O contabilista do século XXI. **Jornal do CFC**, Brasília, março/abril 2006. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Jornal81.pdf>> Acesso em: 14 mai. 2015.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; MOREIRA, S. A.; COSTA, L. B.; NUNES, M. L. da S.. As características do professor exemplar segundo os discentes do curso de ciências contábeis da Universidade Católica de Brasília (UCB). **CONTABILOMETRIA - Brazilian Journal of**

Quantitative Methods Applied to Accounting, Monte Carmelo, v. 2, n. 1, p. 15-37, 1º sem./2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tiburcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OYEWO, Babajide Michael. How Prepared are Nigerian Small and Medium Scale Enterprises (SMEs) for the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)? Evidence from a Survey. **Academic Journal of Economic Studies**, v. 1, n. 1, p. 45-64, 2015.

PEDRO, Ismael Sanches. **A aplicabilidade das novas normas brasileiras de contabilidade (IFRS) nas pequenas e médias empresas, seus benefícios e os conflitos com o sistema tributário nacional**. Barretos. 2012.

PEDROZA, Jane Kelly Batista Ramalho. **IFRS para PMES: uma investigação quanto ao nível de compreensão de contadores amparada na teoria de resposta ao item**. João Pessoa, 2013.

PERERA, Dinuja; CHAND, Parmod. Issues in The Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) for Small and Medium-Sized Enterprises (SMES). **Advances in Accounting**, v. 31, n. 1, p. 165-178, 2015.

PINTO, Larissa Gomes; COSTA, Patrícia de Souza; SANTOS, Cassius Klay Silva. Custos e benefícios da adoção do CPC PME. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 9, n. 2, p. 30-43, 2015.

REIS, Sergio Luiz Viegas. **A sobrecarga de informações diante da atenção, interrupções e multitarefas**. Dissertação de Mestrado. Universidade Fumec/Face. 2012.

RODRIGUES, Adriano; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Propriedades para investimento. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LÚCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw Hill, 2013.

SANTOS, Cristiano José Ribeiro dos. A experiência brasileira na adoção do IFRS para pequenas e médias empresas. In: SEMINARIO INTERNACIONAL DEL CILEA, 23., 2011, Balneário Camboriú. **ACTAS DE LOS SEMINARIOS DEL CILEA**. [S.l.: s.n.], [2011]. Disponível em:

<<http://www.cilea.info/public/File/23%20Seminario%20Balneario%20Camboriu/2%20BRASIL%20Ribeiro%20110722.pdf>>. Acesso em: 19 mar. 2015.

SILVEIRA, Manoel; ECHEVESTE, Márcia Elisa Soares. Utilização de árvores de decisão (CHAID) para alinhamento de atributos no desenvolvimento de novo produto. In: 8º CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO DE DESENVOLVIMENTO DE PRODUTO - CBGDP. **Anais...** Porto Alegre. 2011.

SOUZA, Ivanice Rocha de; DRUM, Claudete Abreu; CARVALHO, Iara Medeiros de. A International Financial Reporting Standard (IFRS) para as Pequenas e Médias Empresas. **Revista Interatividade**, v. 2, n. 1, p. 91-100, 2014.

SOUZA, Antônio Artur de; AVELAR, Ewerton Alex; MOREIRA, Douglas Rafael; VITORIANO, Francielle Luiza Fernandes; BRAGANÇA, Ciro Gustavo. *Information Systems Assessment: a survey about users' satisfaction in the metropolitan area of Belo Horizonte – MG*. In: *12th International Conference on Information Systems & Technology Management – CONTECSI. Anais...* São Paulo. 2015.

Stevenson, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil. 1981.

SUNDER, Shyam. **Teoria da Contabilidade e do Controle**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TAVARES, Márcia Ferreira Neves. **Reconhecimento, Mensuração E Evidenciação Contábil: Um Estudo Sobre o Nível de conformidade das Empresas Listadas na Bovespa com o CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Recife. 2010.

VELLOSO, Jacques; MELO, Livia Veleda de Sousa e. A Universidade de Brasília, o campus Planaltina e a democratização do acesso: uma análise multivariada com um modelo ampliado. **Revista de Educação Pública**, v. 21, n. 45, p. 47-66, 2012.

ZANOTELI, Eduardo José; ALMEIDA, José Elias Feres de. Ativo intangível. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

ZANOTELI, Eduardo José; GAMA, Janyluce Rezende. Ativo imobilizado. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

ZANOTELI, Eduardo José; LOUZADA, Luiz Cláudio; MATTOS, Aliomar Lino. Estoques. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

ZANOTELI, Eduardo José; SARLO NETO; Alfredo; PAULO, Edilson; CARDOSO, Ricardo Lopes. Instrumentos financeiros básicos. In: ALMEIDA, José Elias Feres de; CARDOSO, Ricardo Lopes; RODRIGUES, Adriano; ZANOTELI, Eduardo José (Orgs). **Contabilidade das pequenas e médias empresas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO A CONTADORES



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

Caro contabilista,

Estou realizando pesquisa acerca da recente regulamentação por parte do Conselho Federal de Contabilidade sobre a implementação obrigatória de novo padrão para as práticas contábeis nas pequenas e médias empresas para instruir minha dissertação, requisito necessário para completar meu mestrado em Administração e Controladoria. Referida dissertação recebe a orientação do Prof. Dr. Antonio Carlos Coelho, do corpo permanente de professores do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará.

Solicito ao caro colega o preenchimento do questionário abaixo, com questões que buscam captar a percepção da classe contábil sobre o entendimento, concordância e adoção do CPC PME que encaminhou o assunto para os contadores; também colocamos questões para tenta identificar fatores que possam ter influenciado suas decisões na aplicação do referido normativo.

Saliento que as respostas não serão individualizadas ou identificadas, servindo apenas para fins de mensuração estatística da percepção da classe. O preenchimento do questionário não demorará mais que 15 minutos.

O questionário compreende 3 grupos de perguntas, tratando do PERFIL dos respondentes; do grau de atendimento à ADOÇÃO das normas na elaboração das demonstrações contábeis de sua responsabilidade; e da identificação de FATORES e atributos que tenham afetado sua decisão ou seu entendimento sobre o assunto.

Atenciosamente,

Amanda Thássya Ferreira Félix Pompeu Arruda

Mestranda do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará - UFC.

PARTE I – PERFIL DO RESPONDENTE

1. Assinale o grau de sua formação escolar/acadêmica (pode marcar mais de uma opção, se for o caso):

- Técnico em Contabilidade
- Graduado em Contabilidade
- Pós-graduado em Contabilidade
- Outro _____

2. Confirme seu tempo de atuação profissional (em anos) _____

3. Informe sua cidade principal de atuação _____

4. Cite se você é ou foi responsável direto pela contabilidade de pequenas e médias empresas nos últimos 5 anos:

- Não
- Sim, como contador de uma única pequena ou média
- Sim, como contador de conjunto de pequenas e médias empresas

Indique o percentual de empresas, segundo a classificação abaixo:

- 100% Empresas enquadradas no SIMPLES
- 75% Empresas enquadradas no SIMPLES e 25% não enquadradas
- 50% Empresas enquadradas no SIMPLES e 50% não enquadradas
- 25% Empresas enquadradas no SIMPLES e 75% não enquadradas
- 100% Empresas não enquadradas no SIMPLES

PARTE II – ADOÇÃO DA NORMA CPC PME

5. Indique seu grau de concordância com as normas do CPC PME, assinalando a opção que mais represente sua percepção sobre as determinações do CFC, segundo a seguinte escala:

1–discordo totalmente

2 – discordo parcialmente

3 – não sei/não entendi

4 – concordo parcialmente

5 – concordo totalmente

Pequenas e médias empresas correspondem ao conjunto composto por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas. (CPC PME, item P6)	1	2	3	4	5
Dentre as características qualitativas de informação em demonstrações contábeis está a primazia da essência sobre a forma, devendo as transações e outros eventos ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. (CPC PME, item 2.8)	1	2	3	4	5
O Conjunto Completo de Demonstrações Contábeis deve incluir todas as seguintes demonstrações: o balanço patrimonial; a demonstração do resultado do período; a demonstração do resultado abrangente; a demonstração das mutações do patrimônio líquido; a demonstração dos fluxos de caixa; e as notas explicativas. (CPC PME, item 3.17)	1	2	3	4	5
Um ativo ou passivo financeiro deve ser mensurado inicialmente pelo valor do custo da operação ou, em caso de transação financeira, pelo valor presente dos pagamentos futuros descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante. (CPC PME, item 11.13)	1	2	3	4	5
Após o reconhecimento inicial de um desse ativo ou passivo financeiro, com exceção dos títulos patrimoniais, tais ativos e passivos devem ter o seu valor ajustado, em regime de competência, pelos juros acumulados com base na taxa efetiva de juros e deduzidos das amortizações de	1	2	3	4	5

principal, estando sujeitos também a redução por ajuste ao valor recuperável (<i>impairment</i>). (CPC PME, itens 11.14 a 11.25)					
Para mensuração dos estoques, a entidade deve avaliar seus estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de venda. (CPC PME, item 13.4)	1	2	3	4	5
Propriedade para investimento é a propriedade mantida pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro para auferir aluguéis ou para valorização do capital, devendo ser inicialmente reconhecida pelo valor de custo e, subsequentemente, por seu valor justo com as alterações reconhecidas no resultado. (CPC PME, itens 16.2 a 16.7)	1	2	3	4	5
Um item do ativo imobilizado deve ter o reconhecimento inicial pelo seu custo e, subsequentemente, deve-se mensurar todos os itens do ativo imobilizado pelo custo menos depreciação acumulada (valor líquido) e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas. (CPC PME, itens 17.9 a 17.15)	1	2	3	4	5
A entidade deve escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo; dentre os possíveis estão o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método baseado no uso, tal como o método das unidades produzidas. (CPC PME, item 17.22)	1	2	3	4	5
A entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se: (a) for provável que benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo fluirão para a entidade; (b) o custo ou o valor do ativo puder ser mensurado de maneira confiável; e (c) o ativo não resultar de gastos incorridos internamente em item intangível. (CPC PME, item 18.4)	1	2	3	4	5
A arrendatária, no arrendamento mercantil financeiro, reconhece inicialmente os ativos e passivos pelo valor justo do item ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, o que for menor, devendo, subsequentemente, segregar os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto utilizando o método da taxa efetiva de juros.	1	2	3	4	5

(CPC PME, itens 20.9 a 20.11)					
Na entidade arrendadora, o ativo decorrente de arrendamento mercantil financeiro deve ser inicialmente reconhecido no ativo (recebíveis) pelo valor igual ao investimento líquido no arrendamento e, subsequentemente, reconhecer as receitas financeiras. (CPC PME, itens 20.17 a 20.19)	1	2	3	4	5
O passivo contingente não deve ser reconhecido como passivo, porém precisa ser divulgado, contendo breve descrição da natureza para cada classe de passivo contingente, e ainda se possível: (a) estimativa do seu efeito financeiro; (b) indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e (c) possibilidade de qualquer reembolso. (CPC PME, itens 21.12 a 21.15)	1	2	3	4	5
Nas vendas de produtos, reconhece-se a receita quando: (a) houver a transferência para o comprador dos riscos e benefícios mais significativos inerentes a propriedade dos produtos; (b) não houver envolvimento continuado na gestão dos produtos vendidos em grau normalmente associado à propriedade, nem efetivo controle de tais produtos; (c) o valor puder ser mensurado de forma confiável; (d) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; (e) os custos relacionados à transação puderem ser mensurados de forma confiável. (CPC PME, item 23.10)	1	2	3	4	5
Quando o resultado de transação envolvendo a prestação de serviços puder ser estimado de forma confiável, a entidade pode reconhecer a receita associada com a transação por referência ao estágio de execução da transação ao final do período de referência (chamado algumas vezes como o método de percentagem completada). (CPC PME, item 23.14)	1	2	3	4	5
Quando o resultado de contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente, tendo por referência o estágio de execução da atividade contratual na data do balanço (muitas vezes referido como método de percentagem completada). (CPC PME, item 23.17)	1	2	3	4	5

As subvenções governamentais devem ser reconhecidas da seguinte forma: (a) como receita, quando não impor condições de desempenho futuro os valores forem líquidos e certos; se a subvenção impor condições: (b) como receita quando as condições forem atendidas, se impor determinadas condições de desempenho futuro; e (c) como passivo, antes de atendidas as condições de desempenho. (CPC PME, item 24.4)	1	2	3	4	5
Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. A entidade deve reconhecê-los como despesa no resultado no período em que são incorridos. (CPC PME, itens 25.1 e 25.2)	1	2	3	4	5

6. Indique se já adotou/adota as práticas contábeis apontadas no item 5 acima, assinalando a opção que melhor resuma sua decisão contábil referente a cada uma das determinações normativas listadas, aplicando a seguinte escala:

- 1 – nunca adotei/adotarei
- 2 – posso adotar em circunstâncias específicas
- 3 – não aplicável
- 4 – provavelmente adotarei
- 5 – sempre adotei

Aplicação do conceito de pequena e média empresa, conforme conceituação da norma.	1	2	3	4	5
Atendimento da primazia da essência sobre a forma na contabilização dos eventos econômico-financeiros.	1	2	3	4	5
Apresentação do Conjunto Completo de Demonstrações Contábeis.	1	2	3	4	5
Atendimento às regras de mensuração inicial de ativos e passivos financeiros.	1	2	3	4	5
Aplicação de <i>impairment test</i> para mensuração subsequente de ativos e passivos financeiros.					

	1	2	3	4	5
Aplicação de <i>impairment test</i> para mensuração subsequente de estoques.	1	2	3	4	5
Aplicação de valor justo para mensuração subsequente de propriedades para investimento.	1	2	3	4	5
Mensuração subsequente do ativo imobilizado a partir do valor líquido e de perdas por redução ao valor recuperável.	1	2	3	4	5
Adoção do método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do imobilizado, independente da determinação da legislação fiscal.	1	2	3	4	5
Registro de ativos intangíveis conforme critérios de reconhecimento especificados.	1	2	3	4	5
Reconhecimento de ativos e passivos decorrentes de arrendamento mercantil financeiro na arrendatária, considerando subsequentemente os devidos encargos.	1	2	3	4	5
Reconhecimento dos recebíveis decorrentes de arrendamento mercantil financeiro na arrendadora, considerando subsequentemente as receitas financeiras.	1	2	3	4	5
Divulgação de passivos contingentes existentes, na forma recomendada.	1	2	3	4	5
Reconhecimento de receita com venda de produtos, conforme atendimento aos critérios estabelecidos.	1	2	3	4	5
Reconhecimento de receita com serviços prestados, conforme percentagem completada.	1	2	3	4	5
Reconhecimento de receita com contratos de construção, com estimativa confiável e conforme percentagem completada.	1	2	3	4	5
Registro das subvenções governamentais, reconhecendo-as nas contas					

adequadas, conforme atendimento dos critérios correspondentes.	1	2	3	4	5
Apropriação de despesas oriundas de custos de empréstimos nos exercícios em que são incorridos.	1	2	3	4	5

PARTE III – FATORES CONTRIBUTIVOS/IMPEDITIVOS PARA ADOÇÃO DO CPC PME

7. Indique seu grau de concordância com a importância/relevância/influência dos **fatores/atributos abaixo listados para a decisão de adotar ou não o CPC PME, mesmo que apenas parte da norma tenha sido atendida** assinalando a opção que melhor explique a ponderação para sua decisão segundo a seguinte escala:

- 1 – discordo totalmente
- 2 – discordo
- 3 – indiferente
- 4 – concordo
- 5 – concordo totalmente

- a) Fatores que influenciaram a adoção do CPC PME:

1) Obrigatoriedade imposta pelo CFC.	1	2	3	4	5
2) Exigência por parte do proprietário/gestor.	1	2	3	4	5
3) Exigência por parte de usuários externos (fornecedores, bancos) das informações contábeis.	1	2	3	4	5
4) Capacitação para adoção do CPC PME por meio de cursos, palestras ou treinamentos.	1	2	3	4	5
5) Vantagens oferecidas (aumento de salário/bônus/gratificações) pela adoção das novas práticas contábeis.	1	2	3	4	5
6) Interesse da empresa em fornecer maior qualidade informacional por meio da adoção do novo padrão contábil.	1	2	3	4	5

7) Obtenção de vantagem competitiva perante o mercado de trabalho de contadores.	1	2	3	4	5
8) Contribuição para expansão de negócios da empresa frente a mercados competitivos.	1	2	3	4	5
9) Reforço para obtenção de crédito e/ou redução de custos financeiros pela qualidade da nova informação contábil.	1	2	3	4	5

b) Fatores que dificultaram ou impediram a adoção do CPC PME:

10) Ausência de interesse por parte da empresa.	1	2	3	4	5
11) Ausência de interesse por parte do contador.	1	2	3	4	5
12) Prioridade em atender às instruções fiscais e tributárias.	1	2	3	4	5
13) Baixa capacitação por falta de treinamentos conduzidos pelo CFC e/ou instituições de ensino.	1	2	3	4	5
14) Gastos com cursos e palestras para obter capacitação e entendimento sobre o normativo.	1	2	3	4	5
15) Reação da organização (gestor, proprietário, auxiliares) a adotar mudanças.	1	2	3	4	5
16) Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários e honorários).	1	2	3	4	5
17) Gastos para investimento em tecnologia e sistemas e em outras tarefas.	1	2	3	4	5
18) Exigência de julgamento subjetivo para a aplicação das normas emitidas.	1	2	3	4	5

Muito obrigada pela sua disponibilidade e atenção! Se interessar ter acesso aos resultados da pesquisa, por favor indique seu endereço de e-mail no campo abaixo:

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO A PEQUENOS E MÉDIOS EMPRESÁRIOS



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

Caro empresário/gestor,

Estou realizando pesquisa acerca da recente regulamentação por parte do Conselho Federal de Contabilidade sobre a implementação obrigatória de novo padrão contábil a ser adotado em pequenas e médias empresas (CPC PME) para instruir minha dissertação, requisito necessário para completar meu mestrado em Administração e Controladoria. Referida dissertação recebe a orientação do Prof. Dr. Antonio Carlos Coelho, do corpo permanente de professores do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará.

Solicito-lhe o preenchimento do questionário abaixo, com questões que buscam captar a percepção de empresários e gestores de pequenas e médias empresas sobre o entendimento, concordância e adoção do CPC PME; também colocamos questões para tentar identificar fatores que possam ter influenciado suas decisões na aplicação do referido normativo.

Saliento que as respostas não serão individualizadas ou identificadas, servindo apenas para fins de mensuração estatística da percepção dos respondentes. O preenchimento do questionário não demorará mais que 15 minutos.

O questionário compreende 3 grupos de perguntas, tratando do PERFIL das empresas e dos respondentes; da ADOÇÃO da norma CPC PME na elaboração das demonstrações contábeis; e da identificação de FATORES e ATRIBUTOS que tenham afetado sua decisão ou seu entendimento sobre o assunto.

Atenciosamente,

Amanda Thássya Ferreira Félix Pompeu Arruda

Mestranda do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará - UFC.

PARTE I – PERFIL DO RESPONDENTE E DA EMPRESA

1. Responsável pelo preenchimento:

- Proprietário
- Gestor/Gerente

2. Qual a escolaridade do respondente?

- Superior Completo
- Superior Incompleto
- Nível Médio completo
- Nível Médio incompleto
- Outro _____

QUANTO À EMPRESA:

3. Há quantos anos foi fundada? _____

4. Localização da sede: _____

5. Possui Filiais?

- Não
- Sim.

Quantidade de filiais _____

6. Ramo de atividade/setor (marcar mais de uma opção, se for o caso):

- Indústria
- Comércio
- Serviços
- Transportes
- Comunicações

- Atividades Imobiliárias
- Educação
- Saúde
- Agrícolas e Pecuárias
- Cooperativas e Associações
- Outros (especificar): _____

7. Em qual mercado opera:

- Multinacional
- Nacional
- Regional
- Estadual
- Local

8. Classificação societária:

- Empresa enquadrada no SIMPLES como ME
- Empresa enquadrada no SIMPLES como EPP
- Empresa não enquadrada no SIMPLES

9. Faturamento médio anual:

- até R\$ 2,4 milhões
- maior que R\$ 2,4 milhões até R\$ 16 milhões
- maior que R\$ 16 milhões até R\$ 90 milhões
- maior que R\$ 90 milhões até R\$ 300 milhões
- maior que R\$ 300 milhões

10. A quem se destinam as demonstrações contábeis de sua empresa? (marcar mais de uma opção, se for o caso)

- Para publicação, conforme determinação legal
- Para bancos e outras instituições financeiras
- Para fornecedores

- Para sócios
- Governo, para instruir pagamento de impostos
- Para uso interno e gerencial

11. Os serviços de contabilidade são executados:

- por contabilista com vínculo empregatício
- de forma terceirizada (escritório contábil)

PARTE II – ADOÇÃO DA NORMA CPC PME

12. Tem conhecimento da norma CPC PME que implantou novas práticas contábeis para empresas como a que gerencia?

- Sim
- Não

13. Está adotando esta nova norma na mensuração e divulgação das posições financeira e patrimonial de sua empresa?

- Sim
- Não

PARTE III – FATORES CONTRIBUTIVOS/IMPEDITIVOS PARA ADOÇÃO DO CPC PME

14. Indique seu grau de concordância com a importância/relevância/influência dos **fatores/atributos abaixo listados para a decisão de adotar ou não o CPC PME, mesmo que apenas parte da norma tenha sido atendida** assinalando a opção que melhor explique a ponderação para sua decisão segundo a seguinte escala:

- 1 – discordo totalmente
- 2 – discordo
- 3 – indiferente
- 4 – concordo
- 5 – concordo totalmente

c) Fatores que influenciaram a adoção do CPC PME:

1) Obrigatoriedade legal do CPC PME.	1	2	3	4	5
2) Exigência de nossa parte.	1	2	3	4	5
3) Exigência por parte de outros usuários (fornecedores, bancos).	1	2	3	4	5
4) Participação em cursos, palestras e treinamentos relacionados ao normativo auxiliaram na capacitação para adoção do CPC PME.	1	2	3	4	5
5) Fornecer maior qualidade informacional por meio do conjunto completo das demonstrações contábeis apresentadas.	1	2	3	4	5
6) Obter vantagem competitiva perante outras empresas que não estão adotando o CPC PME.	1	2	3	4	5
7) Auxiliar na expansão dos negócios frente a um mercado internacional.	1	2	3	4	5
8) Auxiliar na obtenção de crédito junto à instituições financeiras, devido a maior qualidade da informação contábil obtida com a adoção do normativo.	1	2	3	4	5

d) Fatores que dificultaram ou impediram a adoção do CPC PME:

9) Ausência de interesse por nossa parte.	1	2	3	4	5
10) Ausência de interesse por parte do contador.	1	2	3	4	5
11) Maior interesse em atender ao Fisco.	1	2	3	4	5
12) Gastos com cursos e palestras para obter capacitação.	1	2	3	4	5
13) Gastos com a implantação decorrentes de mudança cultural.					

	1	2	3	4	5
14) Aumento nos gastos com os serviços contábeis (salários ou honorários).	1	2	3	4	5
15) Gastos para investimento em tecnologia e sistemas.	1	2	3	4	5
16) Exigência de julgamento na aplicação do CPC PME impede/dificulta a aplicação de parte ou todo o normativo.	1	2	3	4	5

Muito obrigada pela sua disponibilidade e atenção! Se interessar ter acesso aos resultados da pesquisa, por favor indique seu endereço de e-mail no campo abaixo:
