



ISSN: 1984-6266

Aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas na perspectiva dos prestadores de serviços contábeis.

Rafael Todescato Cavalheiro

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados
rafaeltodescato@hotmail.com

Cristiane Mallmann Huppés

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados
cristianehuppés@ufgd.edu.br

Andréia Maria Kremer

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados
andreiakremer@ufgd.edu.br

Recebimento:

17/12/2016

Aprovação:

25/08/2017

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Editor responsável pela edição do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

As mudanças econômicas ocorridas com a internacionalização da economia começaram a demandar uma padronização das normas contábeis entre os países. Nesse sentido, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas correlacionado ao *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* visando a adequação da contabilidade das PMEs aos padrões internacionais. O objetivo deste estudo foi analisar a percepção e aplicação do CPC PME pelos prestadores de serviços contábeis, por meio de uma pesquisa descritiva, tipo survey, com análise mista considerando quantitativamente as frequências e, qualitativamente, a construção hipotética de aspectos conceituais. Foram obtidas 26 respostas de profissionais atuantes na cidade de Dourados-MS. Os resultados apontam que há dificuldade em adotar a norma, principalmente no que tange a questões subjetivas, sem regras claramente definidas, a exemplo da aplicação do princípio da essência sobre a forma, mesmo com a participação em cursos capacitação. Culturalmente, a legislação fiscal e tributária interfere fortemente na ação profissional. Apesar da avaliação positiva dos contadores sobre a valorização profissional e da necessidade de atender a legislação contábil vigente, em praticamente todas as situações apresentadas no questionário, os respondentes não se adequaram aos dispostos no CPC PME.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade, CPC PME, Pequenas Empresas, Médias Empresas.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v9i2.49804>

APPLICATION OF IFRS FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED COMPANIES FROM THE PERSPECTIVE OF ACCOUNTING SERVICE PROVIDERS

ABSTRACT

The economic changes that have occurred with the internationalization of the economy are beginning to require a standardization of accounting standards among countries. In this sense, the Accounting Pronouncements Committee issued the CPC SME - Accounting for Small and Medium Enterprises correlated with the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) aiming at the adequacy of SME accounting to international standards. The objective of this study was to analyze the perception and application of the CPC SME by the accounting service providers, through a descriptive research, type of survey, with a mixed analysis considering quantitatively the frequencies and, qualitatively, the hypothetical construction of conceptual aspects. Twenty-six responses were obtained from professionals working in the city of Dourados-MS. The results are a difficulty in adopting a rule, mainly without guidelines, without defined rules, as the application of the principle of the essence on the form, even with the participation in training courses. Culturally, tax and tax legislation strongly interfere with professional action. Despite all the situations presented in the questionnaire, they are not adequate to those available in the CPC SME.

Keywords: International Accounting Standards, CPC SMEs, Small Companies, Medium Companies.

1 Introdução

Assim como a sociedade, a contabilidade vem evoluindo ao longo dos anos, tornando-se ferramenta indispensável à gestão das organizações (Iudicibus, 1994; Franco, 1997; Marion, 2009; Antunes, Grecco, Formigoni & Mendonça Neto, 2012). Essa evolução também ocorreu em relação à finalidade da contabilidade que, além da divulgação das informações financeiras usuais, aprimorou os dados econômicos em níveis que atendam usuários internos e externos (Araújo & Assaf Neto, 2003).

A necessidade de uma padronização contábil decorre do crescimento e da difusão das operações multinacionais, do aumento da competição mundial e da internacionalização do mercado de capitais (Choi & Meek, 2005). Estudos apontam que fatores econômicos, sociais, culturais, históricos e geográficos influenciam as diferenças contábeis dos países, o que dissemina numerosos critérios de reconhecimento e mensuração de um mesmo fato, que conseqüentemente, impactam nas demonstrações contábeis (Nobes, 1998; Baker & Barbu, 2007; Clements, Neill & Stovall, 2010).

Com a finalidade de minimizar a assimetria informacional entre os países e uniformizar os procedimentos contábeis, iniciou-se o processo de criação de Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) por meio do *International Accounting Standards Board (IASB)* (Carvalho, Lemes & Costa, 2006). Esse processo, representado pela adoção das *International Financial Reporting Standards (IFRS)* por diversos países do mundo, é apontado por Daske, Hail, Leuz e Verdi (2008) como um grande marco regulatório na história da contabilidade.

No Brasil, no ano de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o objetivo de emitir pronunciamentos contábeis que possibilitem a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Desde a sua criação, o CPC emitiu 47 pronunciamentos técnicos, denominados CPCs, e dentre eles, está o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, correlacionado ao *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. O referido CPC objetiva a produção de relatórios com informações claras,

objetivas, relevantes e com igualdade de critérios, tendo em vista a importância econômica e social, bem como as particularidades das pequenas e médias empresas (*International Accounting Standards Board [IASB], 2009*).

As mudanças estabelecidas pelo CPC PME entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010 e representam um desafio para os profissionais contábeis que atuam no contexto das PMEs. Nesse sentido, diante da importância das informações contábeis para a gestão das organizações e das particularidades das PMEs, surge a seguinte questão: qual é a percepção e como o CPC PME tem sido aplicado pelos prestadores de serviços contábeis? Portanto, o objetivo deste estudo é analisar a percepção e observar a aplicação do CPC PME pelos prestadores de serviços contábeis.

O estudo justifica-se pela importância que as pequenas e médias empresas desempenham na economia nacional, tendo em vista a participação desses negócios, que em 1985 era de 21%, aumentando para 23% em 2001 e, no ano de 2011, passou para 27% (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas [SEBRAE], 2014). De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE] (2012), tais entidades representam 99% do total de empresas em atividade no País e estão enquadradas na obrigatoriedade de aplicação do CPC PME. Sendo assim, justifica-se a relevância desse estudo, no sentido de despertar nos profissionais contábeis interesse por essa temática e por dar ênfase nas mudanças causadas pelas novas normas vigentes desde 2010.

2 Referencial Teórico

2.1 Pequenas e Médias Empresas (PME)

Em razão da redução do crescimento da economia observada na década de 80, os pequenos negócios passaram a ser vistos como uma alternativa para ocupação da mão de obra excedente, em geral menos qualificada, que não encontrava colocação nas grandes empresas (Facchim, 2010), fato este, que pode explicar o número expressivo de PMEs que participam de forma significativa na economia mundial. Existem aproximadamente 28 milhões de PMEs na União Europeia, 20 milhões nos Estados Unidos, e no Brasil, esse número é de 6 milhões de PMEs (Deloitte Touche Tohmatsu Limited [Deloitte], 2014). Dados do IBGE de 2010, apontam que do total de empresas brasileiras, 99,7% são micro, pequenas e médias empresas (IBGE, 2012).

Mundialmente, a definição de PMEs tem sido realizada de diversas formas, dentre elas: o número de trabalhadores; o volume de negócios; os ativos; e, a classificação setorial (Steenkam & Kashyap, 2010). Na visão de Chér (1991, p. 17), "para se conceituar as pequenas e médias empresas, algumas variáveis são tradicionalmente utilizadas, tais como mão-de-obra empregada, capital registrado, faturamento, quantidade produzida, etc.". Segundo Chiavenato (2005) o governo, os bancos e as entidades de classe utilizam critérios diferenciados para classificar as empresas de acordo com o seu tamanho para efeito de registro, isenções, apoio técnico, obtenção de crédito, entre outros.

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social [BNDES] (2014) utiliza a receita operacional bruta como critério de classificação. Assim como a Receita Federal do Brasil, que por meio da Lei Complementar nº 123 de 2006, alterada pela Lei Complementar nº 155 de 2016, também define como critério de classificação a receita bruta anual, conforme apresentados na Tabela 1.

Tabela 1:

Classificação de porte de empresas segundo a Receita Federal do Brasil

| Classificação | Receita bruta anual |
|--------------------------|--|
| Microempresa | Menor ou igual a R\$ 360.000,00 |
| Empresa de Pequeno Porte | Maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 4.800.000,00 |

Fonte: Lei Complementar nº 155 – Receita Federal do Brasil (2016)

Ardic, Mylenko e Saltane (2011) analisaram os critérios para classificação das PME's em diversos países e identificaram que o mais comum entre os critérios é o número de empregados. De acordo com Kassai (1997), existe uma multiplicidade de critérios adotados pelos diversos órgãos no Brasil, como por exemplo, o SEBRAE, que adota o número de pessoas ocupadas considerando a atividade da empresa. O IBGE e o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) consideram somente o número de empregados.

Independente das diferenças na classificação das PME's, cabe ressaltar a importância que estas entidades desempenham na economia de modo geral. Em 2010, os 6 milhões de pequenos negócios no Brasil, já eram responsáveis por 25% do Produto Interno Bruto (PIB), 52% do saldo de empregos formais e 1% das exportações (SEBRAE, 2011). Em Portugal, no ano de 2008, as PME's representaram cerca de 72,5% da criação de emprego e geraram um volume de negócios em torno de 201.765 milhões de euros (Instituto Nacional de Estatística [INE], 2010).

Estima-se que existam 28,2 milhões de pequenas empresas, com menos de 500 funcionários nos Estados Unidos, o que compreende 99,7% das empresas empregadoras americanas. Ainda, 49% do emprego, 46% da produção, 98% das empresas exportadoras e 33% do valor das exportações fazem parte destes pequenos negócios no País (U.S. *Small Business Administration* [SBA], 2014). As PME's são o motor do desenvolvimento das economias, seja de países em desenvolvimento ou de países desenvolvidos. Este segmento de empresas representa a principal fonte de emprego, empreendedorismo e inovação (Lungo & Alves, 2013).

2.2 IFRS for SME e o CPC PME

Para Mandilas, Nikolaidis, Valsamidis e Nikolaidis (2010), a atenção do IASB para as PME's é decorrente da importância que essas empresas têm na economia mundial. Os autores afirmam que na Europa as PME's podem ser consideradas a espinha dorsal daquela economia, promovendo a concorrência, a inovação e gerando empregos.

Em meados de 2009, o IASB aprovou o IFRS específico para as PME's, em atendimento às reivindicações destas empresas que possuem características bastantes distintas daquelas listadas em bolsa. A elaboração desta norma levou em consideração a relação custo-benefício na implantação, simplificando o conjunto completo das IFRSs em um único volume, que pode ser aplicado sem ter que recorrer a qualquer outra orientação (Jermakowicz & Epstein, 2010),

No Brasil, foi emitido o CPC PME em separado com aplicação às demonstrações contábeis de empresas de pequeno e médio porte, grupo composto por empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas e que elaboram demonstrações contábeis para fins gerais. Esse Pronunciamento é denominado: Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Em 2009, o CFC emitiu a Resolução 1.255/2009, que tornou o referido CPC uma prática contábil a partir dos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2010.

O CPC PME trouxe alterações para a contabilidade das PME's. A seguir são apresentados alguns aspectos conceituais e práticas abordadas pela norma, dentre eles são destacados a primazia da essência sob a forma, os conceitos de ativo, passivo e patrimônio líquido, resultado e resultado abrangente e o conjunto completo de demonstrações.

2.2.1 A primazia da essência sobre a forma

No que diz respeito às características qualitativas da informação nas demonstrações contábeis, a aderência ao *IFRS for SMEs* efetiva a primazia da essência sob a forma. De acordo com o CPC (2009, p. 9) as

“transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis”. Ou seja, as transações devem ser registradas de acordo com a sua realidade econômica, e não somente por sua forma legal.

Embasando-se no histórico contábil brasileiro, a questão da primazia da essência sobre a forma não é novidade:

Algumas normas contábeis anteriores à Lei 11.638/07 (a qual permitiu a convergência das normas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais do IASB), tais como: Deliberação CVM nº 29/86 que tratava da Estrutura Conceitual Básica; Resolução CFC nº 750/93 que menciona os Princípios Fundamentais de Contabilidade; e, por fim, a Deliberação CVM 488/05, que delibera sobre as Demonstrações Contábeis no que tange a apresentação e divulgações, já previam a necessidade de que a contabilidade avaliasse preferencialmente a essência econômica sobre a forma jurídica. (Moreira, Silva Filho & Lemes, 2011, p. 15).

De acordo com os autores, as alterações oriundas da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08, transformada na Lei 11.941/2009, já vinham sendo requeridas por profissionais de contabilidade acerca de duas décadas.

Para a Ludícius (2007, p. 11) “a prevalência da essência sobre a forma, todavia, provoca sérios problemas para os contadores acomodados, acostumados às regrinhas do custo, da objetividade extremada, treinados mais para obedecer às normas do que para serem criativos”. O autor salienta que quando os profissionais contábeis souberem entender profundamente e aplicar a essência sobre a forma com propriedade, se chegará ao ponto mais alto da evolução contábil, onde se saberá medir relevância com objetividade ou subjetivismo com responsabilidade (Ludícius, 2007).

2.2.2 Conceito de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido – Balanço Patrimonial (BP)

O Pronunciamento reforça que o Balanço Patrimonial (BP) da entidade é a relação de seus ativos, passivos e patrimônio líquido em uma data específica, assim como apresentado na demonstração a posição patrimonial e financeira. Eles são definidos como:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade. *Passivo* é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos. *Patrimônio líquido* é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. (CPC, 2009, p. 10)

O CPC PME resgata a característica essencial do Ativo, que para ser reconhecido, precisa ser provável que gerará benefícios econômicos futuros para a entidade. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 281-283) afirmam que “ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros”. Mencionam ainda a definição do FASB, encontrada no SFAC 62: “benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma entidade em consequência de transações ou eventos passados”. Para Goulart (2002, p. 59) “as expressões ‘aplicações de recursos’ e ‘conjunto de bens e direitos de uma entidade’ vão, dessa maneira, demonstrando sua imperfeição e deficiência”.

2.2.3 Redução ao valor recuperável dos Ativos e a mensuração do Ativo Imobilizado

Segundo o CPC (2009), uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de um Ativo excede seu valor recuperável. Em inglês essa desvalorização é denominada por *impairment*. Kieso, Weygandt

e Warfield (2001), definem a perda por *impairment* como o montante pelo qual o valor de cada Ativo registrado excede seu Valor Justo. O CPC PME normatiza que:

a entidade deve avaliar em cada data de divulgação se existe qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado. Se tal indicação existir, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Se não existir indicação de desvalorização, não é necessário estimar o valor recuperável. (CPC 2009, p. 169)

Quanto aos ativos imobilizados, o CPC PME orienta que estes são ativos tangíveis que são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos, e que se espera que sejam utilizados durante mais do que um período. Quanto aos terrenos e edifícios, a norma orienta que são ativos separáveis e a entidade deve contabilizá-los separadamente, mesmo quando eles são adquiridos em conjunto.

A entidade deve mensurar um item do Ativo Imobilizado no reconhecimento inicial pelo seu custo. O custo, segundo o CPC (2009, p. 97), compreende:

seu preço de compra, incluindo taxas legais e de corretagem, tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela administração. Esses custos podem incluir os custos de elaboração do local, frete e manuseio inicial, montagem e instalação e teste de funcionalidade.

O Ativo Imobilizado, após o reconhecimento inicial, deve ser mensurado pelo custo, menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas (CPC, 2009), conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1
Valor contábil do ativo imobilizado



Fonte: Uliano, Doná e Gonçalves (2014, p. 4)

A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra seção do CPC PME exija que o custo seja reconhecido como parte do custo do ativo (CPC, 2009).

2.2.4 Avaliação dos Estoques

A avaliação dos estoques deve ser feita em cada data de publicação das Demonstrações Contábeis para verificar se os Estoques estão desvalorizados. De acordo com o CPC (2009, p. 168), "a entidade deve fazer a avaliação por meio da comparação do valor contábil de cada item do estoque com seu preço de venda menos os custos para completar e vender". Ou seja, o valor realizável líquido representa o preço de venda estimado no curso normal dos negócios, deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda (Ernst e Young & Fipecafi, 2009). Caso um item de Estoque estiver desvalorizado, deve-se reduzir o valor contábil do estoque para seu preço de venda menos os custos para completar e vender. Essa redução é uma perda por desvalorização e deve ser reconhecida imediatamente no resultado (CPC, 2009).

2.2.5 Conjunto completo de Demonstrações Contábeis para as PME

O conjunto completo de Demonstrações Contábeis das PMEs é indicado no item 3.17 do CPC PME (2009, p. 20), incluindo os seguintes relatórios: balanço patrimonial ao final do período; demonstração do resultado; demonstração do resultado abrangente; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração dos fluxos de caixa; notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

A adoção das IFRSs pela contabilidade brasileira trouxe uma série de mudanças, às quais, os contadores e prestadores de serviços contábeis de modo geral, precisaram se adaptar e se atualizar para aplicar adequadamente as normas vigentes. A publicação do CPC PME simplificou de forma significativa a internacionalização da contabilidade das PMEs, mas mesmo de modo simplificado, a norma também exige dos contadores um domínio das técnicas, princípios e teorias que precisam ser aplicadas nas empresas, sejam elas grandes, médias ou pequenas.

O CPC PME contempla em suas 35 seções diferentes assuntos relativos à contabilidade das PMEs. Contudo, o presente estudo dá ênfase aos seguintes pontos: registro de um ativo, registro de um passivo, conceito de patrimônio líquido, mensuração dos ativos imobilizados, primazia da essência sobre a forma, avaliação e depreciação dos estoques, valor recuperável do ativo e apresentação das demonstrações contábeis.

2.3 Estudos anteriores

As dificuldades inerentes ao processo de harmonização contábil são potencializadas no contexto das PMEs, principalmente pela necessidade informacional dos usuários e pelo custo de preparação dos relatórios contábeis (Baldarelli, Demartini, Mosnja-Skare, & Paoloni, 2012). Considerando a tentativa do IASB em padronizar as demonstrações contábeis, reduzir os custos de preparação e manter a relevância da informação, Baldarelli *et al.* (2012) analisaram as tentativas e as dificuldades para atingir esses objetivos e implementar as IFRS para as PMEs nos países europeus. Os autores observaram que os aspectos culturais, as diferenças institucionais, ambientais, de mercado e tributação, além do formato de gestão das PMEs podem influenciar na adoção e utilização das *IFRS for SMEs*.

Quagli e Paoloni (2012) encontraram resultados similares ao analisar a aceitação das IFRSs para PMEs no contexto europeu e verificaram que existem diferentes percepções entre indivíduos e entre os países. De forma geral, os indivíduos que apresentam resistência à implantação das IFRSs argumentam que os benefícios são menores do que os custos necessários para sua implementação.

Albu e Albu (2012) discutiram os possíveis cenários de implementação das IFRSs para PMEs e suas implicações para as economias emergentes, usando o caso da Romênia como um exemplo ilustrativo. As autoras identificaram que existem problemas conceituais nas regras atuais e que a profissão contábil e a contabilidade estão subdesenvolvidas nesses países. Nesse sentido, a convergência poderia ser considerada uma forma de mudar essa realidade, através de um cenário de isomorfismo normativo, com a educação contínua do profissional contábil possibilitando aos poucos a superação das diferentes normas internas pelas normas internacionais.

Albu *et al.* (2013) também apresentam uma discussão com relação as percepções dos grupos interessados na adoção da IFRS para PMEs em países emergentes (República Checa, Hungria, Romênia e Turquia). De acordo com os autores, não existe um consenso entre os grupos de interesse com relação aos benefícios da convergência. Contudo, ressalta-se a importância da sensibilização e da educação para os profissionais contábeis. Os principais custos identificados pelos grupos de interesse estão relacionados à formação de pessoal e a possível multiplicação dos sistemas de relatórios. Os benefícios identificados incluem

a comparabilidade (a nível internacional), uma melhor informação financeira e, em última análise, uma melhoria no ambiente de negócios.

Carissimo e Pinheiro (2012) realizaram um estudo para verificar como está ocorrendo a adoção do CPC PME no Estado de Minas Gerais, analisando a percepção dos profissionais contábeis. Os autores visualizaram uma resistência significativa na adoção das novas regras, apesar de visualizarem como positivas na fidedignidade e na qualidade das demonstrações. Alves, Miranda, Meira e Callado (2013) realizaram estudo similar em Recife, Estado de Pernambuco, e verificaram que no município ainda não existe a utilização das normas e que alguns profissionais não têm conhecimento das mudanças geradas pelo processo da convergência contábil, principalmente porque a maioria não vê necessidade de adoção das NIC para as PMEs.

Beck, Kreuzberg, Dani, Krespi e Silva (2014) analisaram a percepção dos profissionais contábeis frente a adoção das IFRSs pelas PMEs no Vale do Itajaí, Estado de Santa Catarina. Os autores identificaram como aspectos importantes no processo de adoção das IFRSs: deficiência no ensino da contabilidade; envolvimento dos setores empresariais para a correta mensuração e evidenciação das informações contábeis; necessidade de conscientização do aperfeiçoamento profissional dos contabilistas e as oportunidades de valorização da profissão contábil.

Faria e Silva (2014) investigaram quais fatores podem influenciar os contadores das PMEs em Uberlândia/MG a adotarem o CPC PME na elaboração das demonstrações contábeis. As autoras identificaram que apenas 15% dos contadores participantes do estudo adotaram o CPC PME, e que os principais fatores que influenciam a adoção da norma são a formação acadêmica dos contadores e o nível de conhecimento acerca do CPC PME.

3 Procedimentos Metodológicos

Este estudo é classificado como uma pesquisa de natureza descritiva, tipo *survey*, por se propor a analisar a percepção e aplicação do CPC PME pelos prestadores de serviços contábeis, levantando as características dessas organizações, bem como, a sua atuação frente aos desafios apresentados pelo CPC PME em consonância com a *IFRS for SMEs* em vigor no Brasil, desde 2010.

Os participantes foram selecionados por meio da relação de organizações contábeis associadas ao Sindicato dos Contabilistas da Grande Dourados, que possui 95 empresas cadastradas. Geograficamente, a pesquisa limitou-se à cidade do Dourados/MS. Foram considerados escritórios de contabilidade que prestam serviços para empresas de micro, pequeno e médio porte.

Desta população, foram excluídas 9 organizações que não atuam diretamente na prestação de serviços contábeis e 14 por não estarem localizadas no município de Dourados. Sendo assim, a população da pesquisa é composta por 72 prestadores de serviços contábeis.

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário semiestruturado online, elaborado e enviado por meio da ferramenta *Survey Monkey*. Os questionários foram enviados para os 72 prestadores de serviços contábeis, entre os dias 02 de janeiro e 31 de janeiro de 2014. Após o envio dos e-mails, foi realizado um contato telefônico com todos os prestadores de serviços contábeis para esclarecer o objetivo da pesquisa e a importância da participação de todos. Do total de e-mails encaminhados, obteve-se 26 respostas, sendo esta a amostra deste estudo. Considerando a população de 72 prestadores de serviços contábeis, o total de respondentes representa 36,11% da população.

O questionário foi construído, tendo como itens norteadores: o perfil das organizações contábeis, considerando a forma jurídica, quantidade de clientes, enquadramento e ramo de atuação dos clientes; os dados relacionados ao conhecimento dos profissionais contábeis sobre o CPC PME, as percepções sobre a aplicação e as consequências da adoção do CPC PME. Também foi levantado o perfil dos respondentes, com informações referentes a gênero, idade, formação profissional, tempo de atuação na área e participação em

curso de aperfeiçoamento. O questionário foi organizado com perguntas abertas e fechadas em sua maioria com alternativas excludentes.

Na análise dos dados foi realizada uma abordagem mista, mediante a quantificação com frequência absoluta e relativa, seguida de análise qualitativa na identificação da percepção dos profissionais contábeis sobre a adoção das *IFRS* na contabilidade das PMEs, bem como a sua aplicação.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Inicialmente foi elaborado o perfil dos profissionais contábeis participantes da pesquisa, que prestam serviços para empresas de micro, pequeno e médio porte. Dentre os dados destaca-se que a maioria dos respondentes são contadores, pertencentes ao gênero masculino, com experiência profissional acima de 11 anos e faixa etária acima de 41 anos. Os dados de gênero, faixa etária, formação e tempo de atuação profissional de todos os respondentes são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2
Perfil dos respondentes

| | Frequência | Frequência relativa |
|--------------------------------------|------------|---------------------|
| Gênero | | |
| Masculino | 21 | 81% |
| Feminino | 5 | 19% |
| Total | 26 | 100% |
| Faixa etária | | |
| Até 30 anos | 2 | 8% |
| Entre 31 e 40 anos | 4 | 15% |
| Entre 41 e 50 anos | 13 | 50% |
| Mais de 50 anos | 7 | 27% |
| Total | 26 | 100% |
| Formação | | |
| Contador | 18 | 69% |
| Técnico Contábil | 8 | 31% |
| Total | 26 | 100% |
| Tempo de Atuação Profissional | | |
| Até 5 anos | 2 | 8% |
| Entre 6 e 10 anos | 8 | 31% |
| Entre 11 e 20 anos | 10 | 38% |
| Mais de 20 anos | 6 | 23% |
| Total | 26 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com relação à participação em cursos, especificamente sobre o tema CPC PME, 73% dos respondentes afirmaram ter participado. Destes cursos, mais de 80% foram promovidos pelas instituições: Conselho Regional de Contabilidade/MS e Sindicato dos Contabilistas da Grande Dourados. Observa-se diante dos dados, que os órgãos de apoio e fiscalização dos profissionais contábeis realizam cursos com a finalidade de informar e atualizar os profissionais acerca das normativas. Ao comparar com estudos anteriores, verifica-se que os profissionais do município estudado apresentam um índice superior de participação em cursos do que outros profissionais. No caso dos profissionais contábeis de Recife-PE, entrevistados por Alves *et al.* (2013), a grande maioria não participou de cursos sobre o tema, e os que participaram foram em cursos com

cargas horárias abaixo de 50 horas, revelando que os participantes obtêm apenas uma ideia superficial das mudanças introduzidas pelas novas normas.

Contudo, Lourenço, Clemente, Scherer e Bufrem (2016) em estudo realizado nos sites dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, no período de 2006 a 2009, verificaram que as publicações de matérias relacionadas às NICs eram crescentes, porém insuficientes para motivar e informar os profissionais na realização das mudanças trazidas pela norma. Ressalta-se também que, conforme evidenciado por Faria e Silva (2014) e corroborado por Albu e Albu (2012), a formação acadêmica dos contadores e o nível de conhecimento acerca do CPC PME são os principais fatores que influenciam a adoção da norma.

Quanto ao perfil das organizações contábeis, observou-se que 84% classificam-se como Firma Individual e como Sociedade Empresária Limitada e, 65% destas organizações, possuem uma carteira com até 100 clientes. Considerando que o foco do estudo são as PMEs, foi perguntado sobre o enquadramento quanto ao porte e o ramo de atividade delas. Verificou-se que 80% dos clientes, citados pelos respondentes, são enquadrados como PMEs. Quanto ao ramo de atividade 77% atuam no comércio e na prestação de serviços. As respostas obtidas são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3
Perfil das organizações contábeis

| | Frequência | Frequência relativa |
|-----------------------------------|-------------------|----------------------------|
| Forma jurídica | | |
| Profissional Liberal | 2 | 8% |
| Firma Individual | 10 | 38% |
| Sociedade Simples | 2 | 8% |
| Sociedade Empresária Limitada | 12 | 46% |
| Total | 26 | 100% |
| Quantidade de clientes | | |
| De 01 a 50 clientes | 6 | 23% |
| De 51 a 100 clientes | 11 | 42% |
| De 101 a 150 clientes | 7 | 27% |
| De 151 a 250 clientes | 1 | 4% |
| Mais de 251 clientes | 1 | 4% |
| Total | 26 | 100% |
| Enquadramento | | |
| Pequena empresa | 1161 | 53% |
| Média empresa | 595 | 27% |
| Outras formas de enquadramento | 430 | 20% |
| Total | 2186 | 100% |
| Ramo de atuação das PMEs | | |
| Comércio | 705 | 40% |
| Indústria | 94 | 5% |
| Prestação de Serviços | 662 | 38% |
| Comércio e Indústria | 69 | 4% |
| Comércio e Prestação de Serviços | 211 | 12% |
| Prestação de Serviços e Indústria | 15 | 1% |
| Total | 1756 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Como apresentado na Tabela 3, os participantes do estudo representam um público significativo para aplicação do questionário, por prestarem serviços contábeis em sua maioria para PMEs enquadradas na obrigatoriedade de utilização do CPC PME. Nesse sentido, torna-se imprescindível que as organizações contábeis possuam conhecimento técnico necessário para a aplicação da norma. As respostas relativas ao domínio e aplicação do CPC PME são apresentadas a seguir.

Primeiramente foi questionado quanto ao registro dos ativos e passivos. As respostas são apresentadas na Tabela 4.

Tabela 4

Registro de ativos e passivos

| Questão | Respostas | Frequência | Frequência Relativa |
|--------------------------------------|--|------------|---------------------|
| Quando um ativo deve ser registrado? | Quando houver controle do recurso pela entidade, do qual se espera que fluam benefícios econômicos futuros. | 12 | 46% |
| | For classificado como um bem ou um direito da entidade. | 14 | 54% |
| | Total | 26 | 100% |
| Para registrar um passivo é preciso? | Analisar se é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação resulte na saída de recursos econômicos. | 13 | 50% |
| | Analisar se é uma obrigação financeira que a entidade contraiu com terceiros. | 13 | 50% |
| | Total | 26 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com o CPC PME, ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade, já o passivo é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos. Diante dos resultados apresentados é possível afirmar que aproximadamente 50% dos respondentes não estão atualizados quanto às definições de ativo e passivo. O percentual de respondentes desatualizados pode ser considerado alto, haja vista que o CPC PME está em vigor desde 2010.

Além das mudanças nos conceitos de ativo e passivo, o CPC PME orienta que a entidade deve reconhecer o custo de itens do ativo imobilizado se, e apenas se, for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade, e o custo do item puder ser mensurado de maneira confiável. Após o reconhecimento inicial, deve ser mensurado pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas. Na Tabela 5, são apresentadas as respostas obtidas quanto à mensuração de ativos imobilizados e o critério adotado para o cálculo da depreciação.

Tabela 5

Mensuração de ativos imobilizados e depreciação

| Questão | Respostas | Frequência | Frequência Relativa |
|---|---|------------|---------------------|
| Como os ativos imobilizados devem ser mensurados? | Mensurar pelo custo original e, nos exercícios seguintes, pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por redução ao valor recuperável. | 14 | 54% |
| | Considerar o valor histórico deduzindo o valor depreciado. | 12 | 46% |
| | Total | 26 | 100% |

Aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas na perspectiva dos prestadores de serviços contábeis.

| Questão | Respostas | Frequência | Frequência Relativa |
|--|---|------------|---------------------|
| Qual o critério de depreciação dos itens do ativo imobilizado? | A depreciação é iniciada quando o bem entra em operação até o final de sua vida útil, analisando o período de ociosidade do bem no período. | 7 | 27% |
| | Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto 3000/99. | 19 | 73% |
| Total | | 26 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

As respostas apontam que, apesar da maioria afirmar que consideram a depreciação acumulada e as perdas por redução ao valor recuperável no registro dos ativos imobilizados, 73% ainda utiliza o Regulamento do Imposto de Renda para o cálculo da depreciação. Cabe ressaltar que o CPC PME orienta que o registro desses ativos deve utilizar informações internas da entidade, se baseando na vida útil e desgaste real do bem, para aumentar o *value relevance* da informação contábil. Os dados sugerem que os prestadores de serviços contábeis ainda vinculam a elaboração das demonstrações contábeis à legislação fiscal, demonstrando que os aspectos tributários e culturais exercem influência na adoção da norma, corroborando com o estudo de Baldarelli *et al.* (2012).

O CPC PME trouxe a obrigatoriedade dos registros de transações e outros eventos sob a ótica da primazia da essência sobre a forma, visando aumentar a confiabilidade das demonstrações contábeis. Com a finalidade de verificar se os prestadores de serviços contábeis estão aplicando este princípio, foi elaborada uma situação hipotética sobre Arrendamento Mercantil (*leasing*). As respostas são visualizadas na Tabela 6.

Tabela 6

Exemplo de aplicação da essência sobre a forma

| Questão | Respostas | Frequência | Frequência Relativa |
|---|---|------------|---------------------|
| Caso uma empresa faça uma operação de <i>leasing</i> , com opção de compra do bem por um valor significativamente inferior ao seu valor de mercado e o prazo do contrato de <i>leasing</i> for superior a maior parte de vida útil do bem, como você registraria esse fato? | Registraria o fato contábil como um financiamento de máquina (Registraria o bem no Ativo Imobilizado e a Obrigação do Contrato no Passivo) e mensalmente ratearia o valor pago entre Despesa de Juros e Amortização da Obrigação do Contrato. | 4 | 15% |
| | Registraria a parcela paga mensalmente como Despesa de Aluguel e no final do contrato registraria a compra do bem, no ativo imobilizado. | 22 | 85% |
| Total | | 26 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Seguindo a primazia da essência sobre a forma, a maneira correta de registrar o *leasing* seria reconhecer imediatamente o bem como um Ativo Imobilizado e a obrigação do contrato no Passivo, além das despesas de juros e amortizações serem rateadas mensalmente para demonstrar a realidade da entidade, ou seja, independente da forma jurídica do contrato, há o controle do bem pela entidade e há a esperança de que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade. Considerando os percentuais apresentados na Tabela 5, verifica-se que uma minoria dos prestadores de serviços contábeis, registraria a situação de acordo com a legislação contábil vigente. Esse fato pode ser explicado devido ao modelo contábil brasileiro, historicamente, ter se baseado em regras bem definidas pelos órgãos governamentais. Com a adoção das IFRSs os profissionais contábeis passaram a ter que “pensar em como fazer” e lidar com o subjetivismo responsável, sendo este um dos inibidores à adoção das IFRSs (Espejo, Frezatti, Cruz & Costa, 2010).

Foi questionado ainda sobre qual o procedimento adotado quanto ao valor recuperável dos ativos e o critério utilizado para a manutenção do valor em estoque. A Tabela 7 apresenta as respostas obtidas.

Tabela 7

Valor recuperável e manutenção do valor em estoque

| Questão | Respostas | Frequência | Frequência Relativa |
|--|--|------------|---------------------|
| Qual o procedimento adotado quando o valor recuperável de um ativo for menor que seu valor contábil? | Reduz o valor contábil do ativo para seu valor recuperável e reconhece imediatamente uma perda por desvalorização no Resultado. | 5 | 19% |
| | O valor contábil não deve ser alterado, independente de indicadores de desvalorização. | 21 | 81% |
| | Total | 26 | 100% |
| Quanto à manutenção do valor em estoque, qual o critério utilizado? | Faria a avaliação por meio da comparação do valor contábil de cada item do estoque (ou grupo de itens similares) com seu preço de venda menos os custos para completar e vender. | 5 | 19% |
| | Custo de aquisição (valor Histórico). | 21 | 81% |
| | Total | 26 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com o CPC PME, quando o valor recuperável do ativo for menor que seu valor contábil, a entidade deve reduzir o valor contábil do ativo para seu valor recuperável. Essa redução é uma perda por desvalorização e deve ser reconhecida imediatamente no resultado. Sendo assim verifica-se que a maioria dos respondentes não reduz o valor contábil dos ativos mesmo com indicadores de desvalorização, ou seja, não cumprem a norma. Esse resultado também foi verificado no estudo de Faria e Silva (2014) e pode ser considerado como um potencial tema a ser trabalhado em cursos de capacitação de profissionais que atuam na contabilidade das PMEs. Esse descumprimento se dá inclusive na tratativa dos estoques, que caso estiverem desvalorizados, devem ter seu valor contábil reduzido para o seu preço de venda menos os custos para completar e vender, demonstrando que apesar de realizarem treinamentos, os profissionais não têm conhecimento suficiente das mudanças geradas pelo processo da convergência contábil conforme salientado por Alves *et al.* (2013). Outro ponto que pode ser aqui levantado é a questão de resistência à implantação das IFRSs como argumentado por Quagli e Paoloni (2012).

Foi perguntado sobre a frequência das solicitações das demonstrações contábeis pelos clientes enquadrados como PMEs. As respostas são apresentadas na Tabela 8.

Tabela 8

Frequência das solicitações de demonstrações contábeis.

| Com que frequência os clientes solicitam os seguintes relatórios: | Alta Frequência | Média Frequência | Baixa Frequência | Nenhuma Frequência |
|---|-----------------|------------------|------------------|--------------------|
| Balancete de Verificação | 6 | 8 | 12 | 0 |
| Balanco Patrimonial | 4 | 16 | 6 | 0 |
| Demonstração do Resultado do Exercício | 5 | 16 | 5 | 0 |
| Demonstração do Resultado Abrangente | 1 | 0 | 3 | 22 |
| Demonstração dos Fluxos de Caixa | 2 | 3 | 18 | 3 |
| Demonstração Lucros e Prejuízos Acumulados | 1 | 4 | 19 | 2 |
| Outros | 0 | 3 | 20 | 3 |

Fonte: Elaborada pelos autores.

O Balancete de Verificação, o Balanco Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício são as demonstrações mais solicitadas pelas PMEs, sendo as outras menos procuradas. Alves *et al.* (2013) identificaram que na situação dos escritórios contábeis de Recife-PE, a situação não é diferente, visto que uma

grande quantidade das informações que poderiam ser geradas pelos escritórios não é solicitada pelos clientes. De acordo com os autores, a maioria das informações solicitadas é para atender usuários externos, como os bancos e o governo com a elaboração das demonstrações anuais obrigatórias. Esse resultado corrobora com o estudo de Stroehrer e Freitas (2008) que verificaram a falta de interesse das pequenas empresas em informações contábeis relativas à gestão do empreendimento, ficando normalmente restrita aos assuntos de ordem fiscal, legal e burocrática.

Duas últimas questões foram elaboradas com o intuito de verificar a condição de apresentar as demonstrações contábeis em conformidade com a legislação em vigor, e o impacto das alterações nos trabalhos cotidianos frente às exigências do CPC PME. Quanto à primeira questão, as respostas estão dispostas na Tabela 9.

Tabela 9

Apresentação demonstrações contábeis.

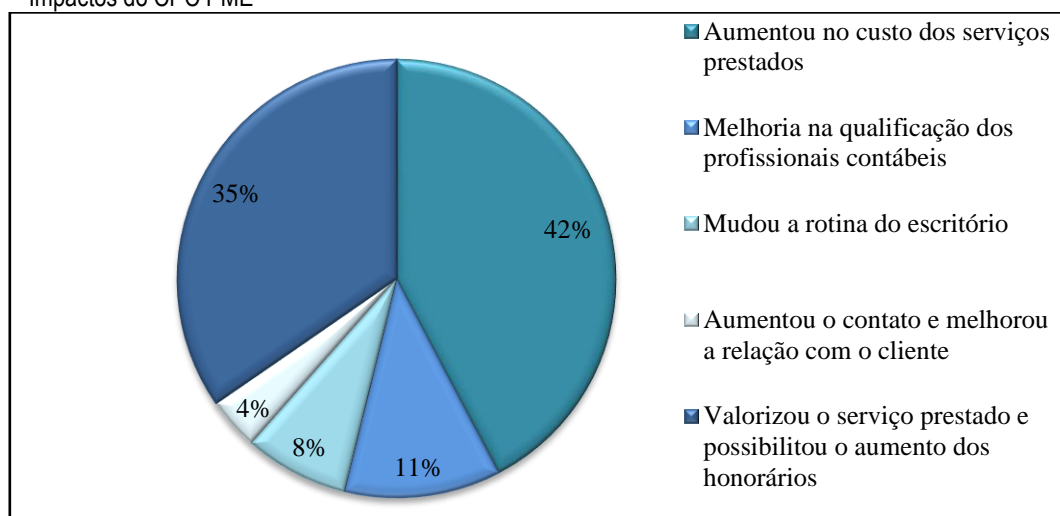
| Se uma pequena empresa solicitar a apresentação imediata das demonstrações contábeis em conformidade com o CPC PME, o escritório: | Frequência | Frequência Relativa |
|---|------------|---------------------|
| Pode apresentar imediatamente | 8 | 31% |
| Precisa de um mês para mais estudos | 11 | 42% |
| Precisa de dois meses ou mais para estudos | 7 | 27% |
| Total | 26 | 100% |

Fonte: Elaborada pelos autores.

Um número reduzido de respondentes considera-se apto em fornecer demonstrações contábeis de acordo com a legislação contábil vigente. Os dados demonstram que os prestadores de serviços contábeis reconhecem que precisam de mais estudos e tempo para conseguir elaborar demonstrações contábeis em conformidade com o CPC PME. Quanto ao impacto nos serviços a partir da entrada em vigor do CPC PME, os dados são apresentados na Figura 2.

Figura 2

Impactos do CPC PME



Fonte: Elaborada pelos autores.

As respostas obtidas apontam que: 42% avaliam que houve um aumento no custo dos serviços prestados; 35% avaliam que houve uma valorização do serviço prestado e possibilitou o aumento dos

honorários. Em resumo, as opiniões divergem entre positivas e negativas com relação à valorização e o aumento do custo dos serviços. Este resultado converge com os achados de Carissimo e Pinheiro (2012) que identificaram um equilíbrio entre a percepção de ser um processo de melhoria na divulgação das informações (49%), contrapondo-se à corrente (32%) que entende ser desnecessário para PMEs, e aquelas que julgam ser consequência de pressões de organismos internacionais (12%).

Por fim, foi inserida uma questão aberta, onde os respondentes deveriam relatar qual a percepção pessoal sobre as consequências e implicações trazidas pelo CPC PME. Os respondentes observam o aumento dos honorários como uma necessidade, devido a custos de pessoal, treinamentos, equipamentos e tempo necessário para elaboração das demonstrações contábeis. Também foram relatadas mudanças na rotina e aumento no fluxo de trabalho. Outro aspecto levantado pelos profissionais foi a valorização profissional do contador, assim como evidenciado por Beck *et al.* (2014) no Vale do Itajaí – SC.

Os profissionais afirmaram que o CPC PME trouxe mudanças na forma de relacionamento com os clientes, conforme transcrição da percepção de um dos respondentes: “cada vez mais vai ficando evidente que temos que ter bastante contato com os nossos clientes e que precisamos conhecer o que acontece de fato no dia-a-dia das empresas [...] foi necessário estar mais presente e manter um laço de amizade e relacionamento, para poder cumprir com nosso papel de demonstrar o patrimônio e suas variações de acordo com a legislação contábil vigente”.

Apesar da avaliação positiva dos respondentes sobre o CPC PME e da necessidade de fornecer as informações contábeis de acordo com a legislação contábil vigente, verificou-se que, em praticamente todas as situações apresentadas no questionário, os respondentes não se adequaram ao disposto no CPC PME.

6. Considerações finais

Este estudo foi realizado com o objetivo de analisar a percepção e aplicação do CPC PME pelos prestadores de serviços contábeis. Para tanto foram levantados alguns conceitos e situações hipotéticas de aplicação da norma, visando identificar como os prestadores de serviços contábeis têm aplicado as IFRS na contabilidade das PMEs.

Quanto à aplicação do CPC PME, o estudo revela que os profissionais contábeis têm dificuldade em adotar a norma, principalmente no que tange a questões subjetivas, sem regras claramente definidas, como por exemplo, a aplicação do princípio da essência sobre a forma. Pode-se inferir que apesar da maioria dos respondentes terem participado de cursos de capacitação que abordam as mudanças trazidas pelo CPC PME, não há conhecimento o suficiente e existe resistência em adotar a norma.

Tal resultado é um contraponto ao estudo de Albu e Albu (2012), que defendem a tese de que o nível de conhecimento da norma influencia em sua adoção. Verifica-se que no presente estudo, os profissionais contábeis têm buscado a capacitação nas novas normas, enquanto em outros municípios brasileiros, os profissionais não participaram das referidas capacitações.

A utilização da legislação fiscal e tributária na elaboração das demonstrações contábeis, por boa parte dos respondentes, sugere que é preciso haver uma mudança cultural por parte desses profissionais. Fica evidente que é necessário a atualização profissional no que tange aos conceitos, critérios e princípios estabelecidos pelo CPC PME. O percentual de respondentes desatualizados pode ser considerado alto, haja vista que a norma está em vigor desde 2010 e que tem sido adotado em nível mundial por meio da *IFRS for SMEs*.

A dificuldade na atualização e aplicação do CPC PME pode estar vinculada a vários fatores como: falta de capacitação; falta de pessoal qualificado; e, resistência à mudança por parte dos profissionais contábeis. Albu e Albu (2012) apresentaram ainda como fator de resistência a utilização de normas internas, causando

uma dificuldade de substituição dessas normas, que no caso da Romênia, os autores sugerem que a principal alternativa é a qualificação dos profissionais e do empresariado.

A participação em cursos também evidencia o fato de que a capacitação profissional não pode ser considerada como único fator para a falta de aplicação do CPC PME, visto que apesar da maioria ter relatado que já participou de cursos, isso não é refletido pelos índices de aplicação do referido Pronunciamento.

Foram citadas como impactos gerados pela obrigatoriedade da adoção do CPC PME o aumento dos honorários, causado principalmente pelo aumento dos custos e tempo necessário para elaboração das demonstrações contábeis, e a necessidade de os prestadores de serviços contábeis estarem mais presente nas PMEs.

Apesar da avaliação positiva dos contadores sobre a valorização profissional trazida pela obrigatoriedade da adoção do CPC PME e da necessidade de fornecer as informações contábeis em conformidade com a legislação contábil vigente, em praticamente todas as situações apresentadas no questionário, os respondentes não se adequaram ou se atualizaram ao disposto no Pronunciamento. Contudo, cabe mencionar que diversos estudos anteriores afirmam que este é um processo que tende a gerar maior aceitabilidade ao longo do tempo, assim como qualquer mudança que não possui consenso geral entre os grupos de interesse.

Os resultados obtidos nesse estudo podem ser utilizados pelas entidades de apoio e fiscalização na identificação de falhas no processo de aplicação do CPC PME, tendo em vista que, foi verificado que a maioria dos prestadores de serviços contábeis não está realizando a aplicação do Pronunciamento em sua totalidade.

Como limitações do estudo têm-se a amostra de 26 respondentes e a análise de alguns aspectos da norma, sendo os achados restritos à amostra analisada, não podendo os resultados serem generalizados. Sugere-se a realização de estudos com um número maior de respondentes e a ampliação da análise dos diversos aspectos abrangidos pelo CPC PME. Sugere-se também, que sejam realizados estudos visando identificar, de forma mais aprofundada, as causas do descumprimento do CPC PME.

Referências

- Albu, N. & Albu, C. N. (2012). Strategies for and implications of the IFRS for SMEs implementation in emerging economies. Version prepared for the 33rd Congress of the Association Francophone de Comptabilité, 21 – 23 May, Grenoble, France.
- Albu, C. N., Albu, N., Pali-Pista, S. F., Girbina, M. M., Selimoglu, S. K., Kovacs, D. M., Lukacs, J., Mohl, G., Mullerová, L., Paseková, M., Arsoy, A. P., Sipahi, B., Strouhal, J. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(2), 140–175.
- Alves, F. L., Miranda, L. C., Meira, J. M. & Callado, A. L. C. (2013) Uma análise dos escritórios de contabilidade sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(3), 105-117.
- Antunes, M. T. P., Grecco, M. C. P., Formigoni, H. & Mendonça Neto, O. R. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia & Relações Internacionais*, 10(20), 5-19.
- Araújo, A. M. P. & Assaf Neto, A. (2003). A Contabilidade Tradicional e a Contabilidade Baseada em Valor. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(33), 16 - 32.
- Ardic, O. P., Mylenko, N. & Saltane, V. (2013). Small and medium enterprises: a cross- country analysis with a new data set. *Policy Research Working Paper* (5538).
- Baker, C. R. & Barbu, E. M. (2007) Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42(3), 272-304.
- Baldarelli, M., Demartini, P., Mosnja-Skare, L. & Paoloni, P. (2012). Accounting Harmonization for SME-s in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-s and Empirical Evidences. *Economic Research*, 25 (1), 1-26.

- Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social. (2014). *Porte de empresa*. Recuperado em 29 novembro, 2014 de <<http://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa/>>.
- Beck, F., Kreuzberg, F., Dani, A. C., Krespi, N. T., Silva, T. P. (2014). Percepção dos profissionais contábeis do Vale do Itajaí frente a adoção das IFRS pelas PMES de Santa Catarina. *Revista da UNIFEPE*, 1(14), 139-153.
- Carissimo, C. R. & Pinheiro, L. E. T. (2012). IFRS para pequenas e médias empresas: um estudo através dos escritórios contábeis de Minas Gerais. *Revista Mineira de Contabilidade*, 13(48), 6-15.
- Carvalho, L. N.; Lemes, S. & Costa, F. M. (2006) *Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005*. São Paulo: Atlas.
- Chér, R. (1991). *A gerencia das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las*. São Paulo: Maltese.
- Chiavenato, I. (2005). *Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor: empreendedorismo e viabilização de novas empresas: um guia compreensivo para iniciar e tocar seu próprio negócio*. São Paulo: Saraiva.
- Choi, F. D. S. & Meek, G. K. (2005). *International accounting*. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall.
- Clements, C. E., Neill, J. D. & Stovall, O. S. (2010) Cultural diversity, country size and the IFRS adoption decision. *The Journal of Applied Business Research*, 26(2), 115-126.
- Comitê De Pronunciamentos Contábeis. (2009). *Pronunciamento Técnico PME: Contabilidade para pequenas e médias empresas*. Recuperado em 20 julho, 2013 de <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085–1142. doi: 10.1111/j.1475-679X.2008.00306.x.
- Deloitte Touche Tohmatsu. (2014). IFRS para PMEs ao seu alcance 2013/2014. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/publications/brazil/other/iiyp-smes-2013>>. Acesso em: 22.11. 2014.
- Ernst e Young & Fipecafi. (2009). *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras*. São Paulo: Ed. Atlas.
- Espejo, M. M. S. B., Frezatti, F., Cruz, A. P. C. & Costa, F. (2010). Uma abordagem institucional do subjetivismo responsável na adoção das normas internacionais de contabilidade: uma análise crítico-reflexiva sobre os inibidores à convergência no Brasil, *Revista Estudos da ISCA*, 2, 1-23.
- Facchim, T. (2010) A sociedade unipessoal como forma organizativa da micro e pequena empresa. (Dissertação de Mestrado em Direito Comercial - Universidade de São Paulo).
- Faria, C. T. A. & Silva, D. M. (2014). A adoção do CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(3), 75-91.
- Franco, H. (1997). *Contabilidade geral*. São Paulo: Atlas.
- Goulart, A. M. C. (2002). O Conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser explorado. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, 13(28), 56 – 65.
- Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2012). *As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil*. Recuperado em 22 novembro, 2014 de <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/>.
- International Accounting Standards Board. (2009). *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. London: IFRS Foundation.
- Instituto Nacional de Estatística (Portugal). (2010). *Estudos sobre Estatísticas Estruturais das Empresas - 2008*. Statistics Portugal. Recuperado em 15 janeiro, 2014, de <<http://www.iapmei.pt/resources/download/mpme2010.pdf?PHPSESSID=9743867494ca3ad6a05779b02764fc>>
- Iudícibus, S. (1994). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. (2007). Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 8-15.
- Jermakowicz, E. K. & Epstein, B. J. (2010). IFRS for SMEs-an option for U.S. private entities? *Review of Business*, 30(2), 72–79.
- Kassai, S. (1997). As empresas de pequeno porte e a contabilidade. *Caderno de estudos*, 15, 01-23.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D. (2001). *Intermediate Accounting*. Wiley International Edition (10). USA: John Wiley & Sons Inc.
- Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006). Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de

Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF. Recuperado em 13 julho, 2014 de <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>

Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. (2016). Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Brasília, DF. Recuperado em 13 outubro, 2016 de <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm >

Lourenço, R. L., Clemente, A., Scherer, L. M. & Bufrem, L. S. (2016). Convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade: o papel da comunicação eletrônica dos conselhos da classe contábil. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI-GeCont*, 3(1), 53-72.

Lungo, D. I. M. & Alves, M. T. V. D. (2013). Utilidade da informação financeira na tomada de decisão: a percepção de gestores de PMEs de Luanda e de Lisboa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 5(2), 107-133.

Marion, J. C. (2009). *Contabilidade Básica*. São Paulo: Atlas.

Mandilas, A., Nikolaidis, M., Valsamidis, S. & Nikolaidis, A. (2010). An Study on the Adoption of IFRS for SMEs: the Case of Kavala, Greece. *Mibes – Management de International Business e Economics Systems*.

Moreira, A. T., Silva Filho, O. A. & Lemes, S. (2011). IAS 17 – Análises, Comparações e a Primazia da Essência sobre a Forma. *Anais do 4º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e Iniciação Científica em Contabilidade*, Florianópolis, SC, Brasil.

Nobes, C. (1998) Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus*, 34(2), 162-187.

Quagli, A. & Paoloni, P. (2012). How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users and preparers in the European commission questionnaire. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 28, 147–156.

U.S. Small Business Administration. (2014). *Frequently Asked Questions about Small Business*. Recuperado em 13 março, 2015 de <https://www.sba.gov/sites/default/files/FAQ_March_2014_0.pdf>

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2011). *Apresentação de Indicadores de Micro e Pequenas empresas*. Recuperado em 13 julho, 2013, de <http://www.agenciasebrae.com.br/indicadores/apresentacao_mpe_indicadores.pdf>.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2014). *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. Recuperado em 31 julho, 2014, de <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>

Steenkam, N. & Kashyap, V. (2010) Importance and contribution of intangible assets: SME managers' perceptions. *Journal of Intellectual Capital*, 11(3), 368-390.

Stroeher, A. M. & Freitas, H. (2008). O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. *Revista de Administração da USP*, 1(1), 1-33.

Uliano, A. L. P., Doná, A. L. & Gonçalves, M. N. (2014). Disclosure da perda por impairment aplicado ao ativo imobilizado: análise nas companhias do IBrX-501. *Enfoque Reflexão Contábil*, 33(1), 1-18.

DADOS DOS AUTORES

Rafael Todescato Cavalheiro

Mestrando em Agronegócios - UFGD

Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Educação, Tecnologia e Administração de Caarapó - FETAC

Endereço: Avenida 7 de setembro, nº 30, Vila Jary

79940-000 - Caarapó, MS - Brasil

E-mail: rafaeltodescato@hotmail.com

Telefone: (67) 3020-0260

Cristiane Mallmann Huppés

Mestre em Contabilidade - UFPR

Professora da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD

Endereço: Rodovia Dourados-Itahum KM 12, caixa postal 322

79800-000 - Dourados, MS - Brasil

E-mail: cristianehuppés@ufgd.edu.br

Telefone: (67) 3410-2002

Andréia Maria Kremer

Doutoranda em Administração – UFMS

Professora formadora da Educação à distância – EaD da Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD

Endereço: Rodovia Dourados-Itahum KM 12, caixa postal 322

79800-000 - Dourados, MS - Brasil

E-mail: andreiakremer@ufgd.edu.br

Telefone: (67) 3410-2784

Contribuição dos Autores:

| Contribuição | Rafael Cavalheiro | Cristiane Huppés | Andréia Kremer |
|--|-------------------|------------------|----------------|
| 1. Concepção do assunto e tema da pesquisa | √ | √ | |
| 2. Definição do problema de pesquisa | √ | √ | |
| 3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos) | | | |
| 4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos) | | | |
| 5. Desenvolvimento da plataforma teórica | √ | | √ |
| 6. Delineamento dos procedimentos metodológicos | √ | √ | √ |
| 7. Processo de coleta de dados | √ | | |
| 8. Análises estatísticas | √ | √ | √ |
| 9. Análises e interpretações dos dados coletados | √ | √ | √ |
| 10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa | √ | √ | √ |
| 11. Revisão crítica do manuscrito | √ | √ | √ |
| 12. Redação do manuscrito | √ | √ | √ |