UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCO ANTONIO GRANHA

ADOÇÃO E IMPLANTAÇÃO DA NBC TG 1000 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS DE PERNAMBUCO

RECIFE/PE
2014

MARCO ANTONIO GRANHA

ADOÇÃO E IMPLANTAÇÃO DA NBC TG 1000 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS DE PERNAMBUCO

Dissertação apresentada ao Mestrado Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para a titulação de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D.

Coorientador: Professor Dr. Jeronymo José Libonati

RECIFE/PE

2014

Catalogação na Fonte

Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

G758a 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 / Marco Antonio Granha. - Recife : O Autor, 2014.

99 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Claúdio de Araújo Wanderley, Ph.D. e Co-orientador Prof. Dr. Jeronymo José Libonati.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2014.

Inclui referências e apêndices.

1. Empresas de Serviços Contábeis. 2. Contabilidade – normas. 3. Contabilidade - legislação. I. Wanderley, Claúdio de Araújo (Orientador). II. Libonati, Jeronymo José (Co-orientador). III. Título.

657 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2014 –154)

ADOÇÃO E IMPLANTAÇÃO DA NBC TG 1000 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS DE PERNAMBUCO

Marco Antonio Granha

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 30 de abril de 2014.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Cláudio de Araújo Wanderley (Ph.D)

Examinador Interno: Umbelina Cravo Teixeira Lagióia (Dra.)

Examinador Externo: Antonio André Cunha Callado (Dr.) – UFRPB

A minha mãe Iraciny Vidal Granha, a minha
irmã Valéria Regina, a minha esposa
Andrea Dória e aos meus dois filhos
Mayara e Mateus Francisco, dedico
este trabalho com o mesmo o amor
e carinho que eles sempre me dedicaram.

AGRADECIMENTOS

Enfim chegou o momento mágico para todos nós mestrandos. O momento de agradecer a todos que de uma forma ou de outra, com maior ou menor participação, deram sua contribuição para chegarmos até aqui. Aqueles que contribuíram com ensinamentos, com palavras de apoio, gestos, paciência, companheirismo, exigência, firmeza e, principalmente com amor.

Agradeço primeiramente a Deus Todo Poderoso. Sem Ele, não seria possível estar aqui neste momento redigindo o capítulo mais importante de minha tão recente história acadêmica. Nos momentos de maior dificuldade foi a Ele que recorri, assim como agora retorno a Ele para agradecer.

Agradeço a minha mãe Iraciny, minha irmã Valéria, minha prima Juliana e em especial a nossa saudosa Vó Elza (in memoriam). Essa linda família que chegando do Rio de Janeiro após momentos difíceis pela passagem de meu querido e amado irmão George para perto de Deus, encontrou nesta Cidade de Recife, o local certo para a continuidade na vida terrena, e que estiveram ao meu lado, principalmente durante os momentos mais difíceis e continuam ao meu lado me apoiando e me incentivando a continuar trilhando o caminho do bem.

Agradeço a família que construí junto com minha esposa Andrea Dória. Fiel companheira há mais de 30 anos e que aceitou o desafio de vir morar tão distante de sua família logo após nosso casamento.

Agradeço também a Deus, pela graça de nos ter dado uma filha e um filho maravilhosos, Mayara e Mateus Francisco. Ela, já adulta, que nos dá muitas alegrias pela sua incrível dedicação aos estudos, carinhosa, amorosa, compreensiva e que certamente se tornará uma médica de referência. Ele, que no auge de sua adolescência, nos dá um misto de alegria e preocupação. Alegria pela sua inteligência, bondade e carinho, preocupação pelo fato de estar na adolescência, tão difícil de se lidar nos tempos atuais.

Agradeço a meus mentores profissionais, que cito agora sem receio de esquecer nenhum: Agostinho de Jesus (in memoriam) e Luiz Antonio na White Martins, onde iniciei minha carreira profissional no Rio de Janeiro, sendo posteriormente transferido para Recife; Iranildo Teixeira de Melo, Antonio Guimarães e Marcelo Silva no Bompreço, profissionais da mais alta competência técnica e pessoas de caráter exemplar. Todos me ensinaram muito. Sou verdadeiramente grato a todos eles.

Agradeço aos ilustres colegas contadores que mesmo com todas suas ocupações, responderam ao questionário e se dispuseram a participar das entrevistas tornando esse estudo possível, são eles: Adelvani Braz, Carmelo Farias, Érico Xavier, Geraldo Batista, José Campos, José Felix e Luis Carlos Bernhoeft.

Agradeço a todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco que tanto me ensinaram nestes dois anos, Dr. Aldemar Araújo; Cláudio Wanderley, Ph.D; Dr. Jeronymo Libonati; Juliana Meira, Ph.D; Luiz Carlos Miranda, Ph.d; Dr. Raimundo Nonato e Dr. Marco Túlio. Um agradecimento especial a professora Dra. Umbelina Lagioia com suas aulas, verdadeiros espetáculos de ensinamento, nos proporcionou momentos de muito aprendizado, com debates intensos, muitas vezes acalorados, e principalmente pelas suas orientações que me permitiu, mesmo como coautor, participar de um congresso científico.

Dedico um parágrafo especial de agradecimento ao meu orientador Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D, que no momento mais difícil dessa etapa da minha vida, soube agir com sabedoria e paciência, mais com firmeza e determinação, sendo fundamental para que eu pudesse concluir este estudo. Agradeço muito pela oportunidade de ter sido seu orientando e por toda sua dedicação e contribuições necessárias para a execução deste trabalho.

Agradeço aos professores Dr. André Callado e Dra. Umbelina Lagioia por aceitarem o convite para avaliarem este trabalho e por todas as suas contribuições dadas desde a qualificação do projeto.

Agradeço a meus colegas de mestrado da turma 2012, Regiane, Francisco (o cara), Lavoisiene, Clayton, Karen e Edna, e em especial a José Augusto, Paulo Cesar, Leandro e Lucivaldo que tanto me ajudaram com orientações, sugestões, troca de experiências, e que também foram muito importantes para que eu pudesse chegar até aqui.

Agradeço também a companhia dos colegas da turma de 2011, dentre os quais destaco Esdras Carvalho, e da turma de 2013, destacando Juliana Araújo, Maxleide Nascimento, Thiago Soeiro, João Marcelo, João Gabriel, Omar de Barros, Márcio Nunes, Rafael Becker, Rodrigo Prazeres onde tive o privilégio de compartilhar as saudosas e intensas aulas de custos do professor Dr. Marco Túlio, todos muito mais jovens, mais com uma inteligência e capacidade de raciocínio muito diferenciados e que verdadeiramente apresentaram seminários extraordinários e, principalmente, me apoiaram muito e me deram toda a ajuda de que precisei. Muito obrigado a todos vocês.

Acredito e espero não ter esquecido de agradecer a ninguém que direta ou indiretamente contribui para a execução deste trabalho. Mas caso isso tenha acontecido, desde já peço desculpas pelo meu esquecimento e espero que não se ofendam por isso.

Agradeço todas as dificuldades que enfrentei;
não fosse por elas, eu não teria saído do lugar.
As facilidades nos impedem de caminhar.
Mesmo as críticas nos auxiliam muito.

(Chico Xavier)

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo explicar como as empresas de serviços contábeis se adaptaram a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas para a preparação, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de seus clientes. Para alcançar esse objetivo, a pesquisa utilizou uma abordagem de métodos misto sequencial, sendo inicialmente aplicado um questionário de pesquisa para as 148 empresas de serviços contábeis associadas ao SESCAP-PE obtendo 35 respostas representando a etapa quantitativa do estudo. Em seguida, entrevistas semiestruturadas baseadas em um roteiro elaborado a partir dos resultados da etapa inicial, foram realizadas com 8 sócios de 7 empresas de serviços contábeis de reconhecida experiência e competência técnica, representando a etapa qualitativa do estudo. Os resultados da etapa inicial da pesquisa evidenciaram que a maioria das empresas pesquisadas não adotam plenamente ou não conhecem a norma. Na segunda etapa da pesquisa, onde se buscou o aprofundamento das questões apontadas na etapa inicial, os resultados revelaram que a adoção da NBC TG 1000 pelas empresas de serviços contábeis ocorreu de forma parcial, sendo utilizadas apenas as seções relativas a elaboração das demonstrações contábeis. Os principais fatores que dificultaram a adoção plena da norma evidenciados pela pesquisa foram: a complexidade do texto do pronunciamento e o prazo considerado muito curto entre a divulgação e sua obrigatoriedade de adoção, a necessidade de cumprimento das exigências fiscais, o conhecimento ainda em fase de consolidação dos profissionais da contabilidade, a falta de interesse e conhecimento dos clientes em relação a importância das demonstrações contábeis e a resistência para entrega das informações e documentações em tempo hábil para o registro tempestivo das transações. Embora os respondentes tenham adotado de forma parcial a norma, todos consideram positivo o processo de convergência ao padrão internacional de contabilidade.

Palavras-chave: Empresas de Serviços Contábeis; NBC TG 1000; ITG 1000; Pronunciamentos Contábeis; Convergência Contábil.

ABSTRACT

The present study aimed to explain how accounting services firms have adapted to NBC TG 1000 - Accounting for Small and Medium Enterprises for the preparation, production and dissemination of financial statements of their clients. To achieve this goal, the research used a sequential mixed methods approach, initially applied a questionnaire survey of 148 companies for accounting services associated with SESCAP-PE getting 35 responses representing the quantitative stage of the study. Then, semi-structured interviews based on a script developed from the results of the initial stage, were performed with 8 partners from 7 companies accounting services of recognized experience and expertise, representing the qualitative phase of the study. The results of the initial stage of the research showed that 90% of companies surveyed do not know or do not follow the norm. In the second stage of the research, where we seek to deepen the issues raised in the initial stage, the results revealed that the adoption of NBC TG 1000 by accounting services companies occurred partially, being used only the sections relating to the preparation of financial statements. The main factors that hindered the full adoption of the standard evidenced by the survey were: the complexity of the text of the speech and the period considered too short between the disclosure requirement and its adoption, the need to comply with tax requirements, knowledge still in consolidation phase of the accountants, lack of interest and knowledge of customers regarding the importance of the financial statements and the resistance for delivery of information and documentation in a timely manner for timely recording of transactions . Although respondents have partially adopted the standard, consider all the positive process of convergence to international accounting standards.

Keywords: Accounting Services Firms; Accounting Pronouncements; Accounting convergence; IFRS for SME.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cidade onde se localiza o Escritório de Serviço Contábil.....62

Tabela 2 - Tempo de Existência da Empresa.....63

Tabela 3 - Cargo dos Respondentes.....63

Tabela 4 - Formação dos Respondentes.....63

Tabela 5 - Percentual de clientes por porte.....64

Tabela 6 - Frequência de relatórios contábeis solicitados pelos clientes.....65

Tabela 7 - Atividades mais importantes dos escritórios segundo seus clientes.....66

Tabela 8 - Trabalhos menos importantes dos escritórios segundo seus clientes.....66

Tabela 9 - Frequência das fontes de atualização profissional.....67

Tabela 10 - Conceitos e práticas da NBC TG 1000 já utilizados na prestação dos serviços contábeis.....68

LISTA DE QUADROS

Quadro I - Fatos relevantes no processo de harmonização contábil.....29

Quadro II - Marcos principais do processo de Convergência e Harmonização Contábil.....30

Quadro III - Marcos Principais do Desenvolvimento das IFRS for SME.....36

Quadro IV - Identificação dos Escritórios de Serviços Contábeis e Profissionais entrevistados.....56

Quadro V – Categorias Resultantes da Análise de Conteúdo.....61

Quadro VI – Unidades de Significado – Formação da Categoria 1.....70

Quadro VII – Unidades de Significado – Formação da Categoria 2.....72

Quadro VIII – Unidades de Significado – Formação da Categoria 3.....75

Quadro IX – Unidades de Significado – Formação da Categoria 4.....77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA Associação Brasileira das Companhias Abertas

ADR's American Depositary Receipts

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

BR GAAP Normas Brasileiras de Contabilidade

CE Comunidade Européia

CFC Conselho Federal de Contabilidade

CMN Conselho Monetário Nacional

CPC Comitê de Pronunciamentos Contábeis

NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

CVM Comissão de Valores Mobiliários

DFC Demonstração do Fluxo de Caixa

DRE Demonstração de Resultado do Exercício

ESC Empresa de Serviço Contábil

FASB Financial Accounting Standards Board

FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS International Accounting Standards

IASB International Accounting Standards Board

IASC International Accounting Standards Committee

IBRACON Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC International Federation of Accountants

IFRS International Financial Reporting Standard - (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros)

IOSCO International Organisation of Securities Commissions

NYSE New York Stock Exchange

PL Patrimônio Líquido

SFAS Statement of Financial Accounting Standards

SUSEP Superintendência de Seguros Privados

UGC Unidade Geradora de Caixa

US GAAP Generally Accepted Accounting Principles in the United States (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO **16**

1.1 CARACTERIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA 19

1.2 OBJETIVOS 21

1.2.1 Objetivo Geral 21

1.2.2 Objetivos Específicos 21

1.3 JUSTIFICATIVA 21

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA 23

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO 23

2 REVISÃO DA LITERATURA **25**

2.1 HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL E COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 25

2.2 VISÃO GLOBAL DAS PME E IFRS FOR SME 32

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE 37

2.3.1 NBC TG 1000 - CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS 37

2.3.2 ITG 1000 - MODELO CONTÁBIL PARA MICRO EMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE 45

2.3.3 CTG 1000 - ADOÇÃO PLENA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE 47

2.4 REFLEXÕES SOBRE O PROCESSO DE ADOÇÃO DAS IFRS PARA PMEs 48

3 METODOLOGIA **52**

3.1 PLANEJAMENTO DO ESTUDO 52

3.2 ABORDAGEM QUANTITATIVA 53

3.3 ABORDAGEM QUALITATIVA 55

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS **62**

4.1 ANÁLISE QUANTITATIVA 62

4.2 ANÁLISE QUALITATIVA 69

5 CONCLUSÃO **80**

6 REFERÊNCIAS **84**

APÊNDICE I – Questionário 88

APÊNDICE II – Guia para entrevista com sócios das empresas de serviços Contábeis 92

APÊNDICE III – Palavras mais utilizadas nasentrevistas 95

APÊNDICE IV – Categorias e Matriz de Significado 98

1 – INTRODUÇÃO

Desde o término da II Guerra Mundial, o mundo vem passando por grandes transformações políticas, econômicas e sociais. O desenvolvimento econômico na Europa, na Ásia, nos Estados Unidos da América fez com que as grandes empresas iniciassem um processo de crescimento e de expansão, inclusive territorial, trazendo como consequência, o crescimento do comércio mundial de dinheiro, de bens e serviços (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007).

A partir da década de 1990, fatos históricos da política mundial, como a queda do muro de Berlim, a dissolução da União Soviética, o fim da guerra fria, acelerou ainda mais o processo de mudanças alterando as formas de fazer negócios, trazendo reflexos principalmente no meio empresarial, com as transações comerciais ocorrendo além das fronteiras das nações, atingindo todos os continentes, intensificando a expansão das empresas em novos mercados, a permuta de capitais, o uso de novas tecnologias de informação e comunicação e a consequente necessidade de alterações nos processos de trabalho e particularmente nas práticas de gestão empresarial (MARTINS, DINIZ e MIRANDA, 2010).

Todo esse cenário de profundas transformações, atingiu também a contabilidade, que vem passando por diversas transformações estruturais nos últimos anos, modificando princípios e critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos, entre outras importantes modificações na perspectiva de que a contabilidade, enquanto ciência social, está intimamente relacionada ao grau de desenvolvimento econômico da sociedade (TAVARES, 2010).

Reconhecida a contabilidade como elemento essencial para a criação e manutenção de qualquer empreendimento de negócios nas economias modernas, e considerando a necessidade de produzir informações transparentes, úteis e comparáveis para as empresas que atuam em diferentes países, surge então a necessidade de migração para um padrão contábil único, conforme afirmam Martins, Diniz e Miranda (2010, p.52): “A Contabilidade passou a ser muito importante no mundo dos negócios, para cada um ter a sua. Os interesses nas negociações ao redor do mundo não podiam continuar sofrendo tanto por dúvidas sobre como eram geradas as informações contábeis.”

Essa dissertação percorre o processo de harmonização e convergência contábil desde a criação dos principais organismos internacionais iniciados no ano de 1973 com a criação do FASB - *Financial Accounting Standards Board*, nos Estados Unidos e do IASC - *International Accounting Standards Committee* na Europa, com sede em Londres, sucedido em 2001 pelo IASB *International Accounting Standards Board*, que deu origem as IFRS - *International Financial Reporting Standards,* até a criação no Brasil do CPC – Comitê de Procedimentos Contábeis em 2005, focando restritamente na estrutura normativa emitida por este órgão através do pronunciamento técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovado em 2009, com alterações posteriores ocorridas nos anos de 2012 e 2013.

Apesar do movimento pela harmonização contábil ter iniciado com a criação do IASC e do FASB, somente no início deste século XXI é que os países da União Européia conseguiram entrar em acordo e para eliminar as divergências contábeis, o recém criado IASB determinou que todas as empresas com ações listadas em bolsas de valores europeias começassem a divulgar, a partir de 2005, suas demonstrações contábeis consolidadas conforme as normais internacionais de contabilidade, as chamadas IFRS (MARTINS, DINIZ e MIRANDA, 2010).

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) e introduziram novos conceitos provenientes e convergentes com as normas contábeis internacionais às sociedades anônimas com ações negociadas na bolsa de valores e empresas de grande porte, conforme definição legal.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC Nacional – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e de acordo com o art.3 da Resolução CFC nº 1.055/05 tem como objetivo:

"o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais" (CPC, 2005).

Criou-se, assim, um instrumento legal de internacionalização contábil no Brasil com abrangência nos mercados regulados, tais como os das companhias abertas, de seguros, de energia, bancos, de transporte terrestre, dentre outros. A institucionalização do CPC permitiu ainda uma harmonização dos padrões contábeis internamente por viabilizar a reunião de todas essas entidades.

Seguindo a tendência de internacionalização das demonstrações contábeis para as empresas listadas nas bolsas de valores, O IASB deu início em 2001 a um projeto para desenvolver padrões contábeis adequados para pequenas e médias empresas, instituindo um grupo de trabalho composto por especialistas da área para fornecer orientações sobre questões, alternativas e possíveis soluções. Após diversas reuniões desse grupo de trabalho, audiências públicas que contaram com o apoio e a participação de diversas entidades da classe contábil, em julho de 2009, foi publicado pelo IASB as IFRS for SME - *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities* (IASB, 2009).

No Brasil, em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou a NBC TG 1000, originalmente denominado Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo o equivalente da IFRS para PMEs. A NBC TG 1000 foi homologada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.255/09, o qual entrou em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

As pequenas e médias empresas têm papel decisivo no mundo dos negócios. Em praticamente todos os países, não importa o tamanho de sua economia, mais de 99% das empresas têm menos de 50 colaboradores. Há 28 milhões de PMEs na União Europeia e 20 milhões de PMEs só nos Estados Unidos (DELOITTE, 2011).

No Brasil, segundo pesquisas do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2009), do total de estabelecimentos formais, mais de 97% são de micro, pequenas e médias empresas, as quais são responsáveis por 70,4% dos empregos formais, o que demonstra a relevância dessas empresas para a economia brasileira, como grandes

impulsionadoras do crescimento e do emprego, e sua importância econômica e social (CANECA, 2008; CARMO, RIBEIRO E CARVALHO, 2010).

De acordo com Villela (2007) o constante aumento do número de pesquisas e publicações sobre a Harmonização Contábil Internacional vem confirmar a grande discussão sobre o assunto que chama cada vez mais a atenção dos profissionais e acadêmicos do Brasil, como no estudo realizado nas pequenas e médias empresas de São Paulo, onde Favarin (2012) constatou ser muito pequeno o número de PMEs que já adotaram a NBC TG 1000. De acordo com o referido autor, os resultados deste estudo demonstram que, ainda que se acredite que o profissional contábil seja dotado de consciência e aplicado no cumprimento de sua profissão, as novas regras contábeis não tem sido aplicadas nas PMEs. O estudo revela ainda, que a realidade da profissão mudou: no lugar de regras, a atenção à essência, à vocação gerencial e a gestão, o que atribui ao profissional contábil maior responsabilidade e uma postura proativa.

Este estudo analisa o processo de adoção e implantação da NBC TG 1000 no ambiente das pequenas e médias empresas cuja contabilidade é terceirizada, bem como busca identificar os impactos causados e as mudanças que influenciaram a prática da contabilidade nos escritórios de serviços contábeis de Pernambuco.

1.1 – CARACTERIZAÇÃO E DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

As IFRS para PMEs foi publicada em julho de 2009, após quase uma década de trabalho de um grupo de especialistas criado pelo IASB e com a efetiva participação de acadêmicos, entidades de classe, órgãos governamentais, entre outros. De acordo com o IASB, a justificativa para a implantação das IFRS para PMEs foi a necessidade de padronizar os relatórios e informações contábeis, que pudessem atender de forma clara, objetiva, relevante e com igualdade de critérios, as necessidades dos gestores das empresas e demais usuários externos, especialmente os credores e financiadores, de forma a facilitar tanto a compreensão como a utilização das demonstrações financeiras (IASB, 2009).

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu em dezembro de 2009 a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, norma correlata a IFRS

para PMEs emitida pelo IASB, sendo obrigatória sua adoção pelas PMEs brasileiras a partir do exercício de 2010.

No entanto, a adoção da NBC TG 1000 pelos escritórios de serviços contábeis tem sido um desafio dispendioso, complexo e com baixo nível de adoção. Estudo apresentado por Prado, Teixeira, Bernardino e Lemes (2011), realizado nas cidades de Araguari, Uberaba e Uberlândia-MG revelou que a maioria dos profissionais de contabilidade afirmaram não ter adotado o NBC TG 1000 nas empresas em que são responsáveis pela contabilidade, e menos da metade destes sequer conhecem o conteúdo do NBC TG 1000 na íntegra.

Foi constatado pela pesquisa que as principais razões para essa baixa adoção da norma pelos profissionais da região são: (i) o despreparo da classe contábil; (ii) falta de apoio e treinamento; (iii) falta de previsão legal no Código Civil e (iv) sobrecarga de trabalho com que os contadores se confrontam. Ainda segundo os autores, de forma global, o estudo revelou que mesmo para os profissionais que já estão em vias de adoção do pronunciamento, ainda não há uma preocupação representativa das pequenas e médias empresas em se adequar a NBC TG 1000, e que os profissionais envolvidos ainda não possuem a preparação adequada para atender, na íntegra, aos ditames da convergência internacional das demonstrações contábeis.

Caríssimo e Pinheiro (2012) pesquisaram os escritórios de serviços contábeis do Estado de Minas Gerais, com objetivo de analisar o processo de adoção da NBC TG 1000 em seus clientes. A pesquisa revelou que apesar da maioria dos profissionais de contabilidade terem respondido que conhecem a norma, um percentual de 85% declarou que ainda não as adotaram nos seus clientes. As principais dificuldades apontadas pelos profissionais são: (i) a novidade do tema que demandará algum prazo para a adequação; (ii) falta de incentivo monetário (melhores honorários), e (iii) poucos cursos e treinamentos sobre o assunto.

Com a visão de que o processo de adoção do NBC TG 1000 é complexo e dispendioso mas obrigatório, e pretende alcançar maior transparência, por meio de divulgações suficientemente detalhadas que permitam um entendimento comum de todos os atores envolvidos, sejam eles investidores, sócios, credores, governos, bancos, entre outros, este estudo se orienta pela seguinte questão problema: **Como as Empresas de Serviços Contábeis de Pernambuco se adaptaram as novas práticas contábeis introduzidas pela NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas?**

1.2 – OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Explicar como as empresas de serviços contábeis se adaptaram a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas para a preparação, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de seus clientes.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Identificar as barreiras e dificuldades encontradas pelas empresas de serviços contábeis com a implementação da NBC TG 1000
- Identificar os impactos causados pela adoção da NBC TG 1000 nas empresas de serviços contábeis;
- Explicar de que forma essas mudanças influenciaram a prática da contabilidade nas empresas de serviços contábeis.

1.3 – JUSTIFICATIVA

No Brasil, a contabilidade das PMEs, na sua grande maioria, é entregue aos Escritórios de Serviços Contábeis, tendo em vista principalmente o alto custo para as PME de manter uma estrutura de contabilidade própria, fator determinante para a demanda por este serviço, além da complexidade da legislação societária, fiscal, tributária e trabalhista. (MIRANDA et al, 2007).

Santos (2012) ao estudar os fatores que influenciaram os escritórios de serviços contábeis na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de seus clientes, em vista da obrigatoriedade da adoção do NBC TG 1000, constatou que a maioria dos escritórios questionados não está motivada a adotar o pronunciamento. As principais razões apontadas pelos respondentes da pesquisa foram: ausência de penalidades severas tanto para as empresas como para os escritórios, a falta de interesse por parte dos clientes e a

necessidade de atender as exigências fiscais em função das pesadas multas pelo descumprimento de prazos.

A relevância dessa dissertação tem como base os seguintes principais motivos:

- Os interesses de diversos usuários da informação contábil, uma vez que propicia uma visão analítica, mesmo que limitada ao universo das empresas de serviços contábeis de Pernambuco, do processo de adoção da NBC TG 1000;
- As poucas pesquisas existentes no Brasil relacionadas a adoção desse pronunciamento técnico pelas Empresas de Serviços Contábeis;
- A importância das pequenas e médias empresas no cenário nacional e internacional dos negócios e na sua contribuição à economia dos países. No Brasil, segundo o SEBRAE (2011), esse segmento representa 99% do total de estabelecimentos formais;

Portanto, esta dissertação apresenta importância por estimular uma discussão sobre a efetividade da adoção da NBC TG 1000, identificando de que forma os escritórios de serviços contábeis estão procedendo para sua plena adoção: se apenas para cumprimento obrigatório ou de forma a compreender os preceitos do ato normativo, suas vantagens e desvantagens.

Os resultados podem contribuir de forma significativa para as seguintes partes interessadas:

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – Pode utilizar os resultados deste estudo para efetivar revisões conceituais, não condizentes ou não aplicáveis a realidade das pequenas e médias empresas no Brasil;
- Academia – Por proporcionar a identificação das lacunas de conhecimento existentes nos profissionais contadores que atuam nas empresas de serviços contábeis, permitindo adequar a construção do conhecimento no que se refere a implantação dos novos conceitos e práticas contábeis relativos a convergência as IFRS para PMEs;

- CRC-PE – Pode utilizar os resultados para identificar as necessidades de treinamento com vistas a aprimorar a qualificação dos profissionais da contabilidade através da realização de cursos, palestras e seminários;
- SESCAP-PE – Por permitir aos empresários contábeis uma visão global do processo de adoção do NBC TG 1000 não somente no Brasil, mas também em outros países.

1.4 – DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O trabalho de pesquisa está baseado nas empresas de serviços contábeis responsáveis pela contabilidade das PMEs, todos situados no Estado de Pernambuco.

A seleção das empresas que participaram do estudo foi feita com base no cadastro de empresas associadas ao SESCAP-PE divulgado em seu sítio eletrônico.

Com base no cadastro, foram selecionados todos os 148 escritórios associados e constantes da relação para a etapa quantitativa da pesquisa e desses, foram selecionados 7 escritórios de acordo com a conveniência do pesquisador, que utilizou como critério de seleção, empresários contábeis de reconhecida competência e experiência técnica, com atuação nas diretorias das entidades da classe contábil, tais como: CRC, SESCAP, IBRACON, entre outras e que fossem conhecidos do pesquisador, visando com isso facilitar o seu acesso.

O universo de empresas pesquisadas também representa uma limitação, tendo em vista que os resultados apresentados retratam os participantes da pesquisa, todos situados no Estado de Pernambuco.

1.5– ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Além desse capítulo introdutório, o presente estudo se desenvolve em mais quatro capítulos, assim distribuídos: revisão da literatura, procedimento metodológico, análise dos resultados e conclusão.

No capítulo 2 descreve-se sobre o processo de harmonização contábil e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, onde se debate o contexto internacional, as necessidades de informação, o comércio internacional e as etapas que precederam a criação do CPC, posteriormente apresenta-se o cenário das pequenas e médias empresas no Brasil e

no mundo, a importância para a economia dos países dessas empresas, as discussões iniciais, exposição de motivos e as razões para elaboração e divulgação das IFRS para PME e processo de adoção das normas. Em seguida, apresentamos uma descrição sumária das normas NBC TG 1000, ITG 1000 e CTG 1000 e suas principais aplicações e concluímos com uma reflexão sobre o processo de adoção das IFRS para PME.

O capítulo 3 descreve a metodologia seguida pelo estudo, iniciando com a apresentação das etapas quantitativa e qualitativa que dão sustentação a coleta dos dados, passando pelos critérios de análise descritiva e de conteúdo a ser realizado.

No capítulo 4 é apresentado a análise dos resultados quantitativo e qualitativo, com ênfase na análise qualitativa em virtude do projeto de pesquisa.

Por fim, o capítulo 5 apresenta a conclusão da pesquisa, respondendo ao objetivo precípuo desse estudo.

2 - REVISÃO DA LITERATURA

Dividimos o referencial teórico desta dissertação em quatro tópicos. O primeiro deles destaca o processo da harmonização contábil e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O segundo trata da visão global das pequenas e médias empresas (PMEs), apresentando suas caraterísticas no mercado global, bem como a criação das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas (IFRS for SME), considerando as razões para sua criação e o estágio inicial de sua adoção na Europa. O terceiro tópico apresenta três normas brasileiras de contabilidade que normatizam esse conjunto de empresas subdividido em três subtópicos: (1) NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com a descrição de um resumo das suas 35 seções, (2) ITG 1000 – Modelo Contábil para Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte, e (3) CTG 1000 – Adoção Plena da NBC TG 1000. O Referencial Teórico é finalizado com o quarto e último tópico onde se apresenta reflexões sobre o processo de adoção das IFRS para PMEs no Brasil e no mundo.

2.1 HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL E COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. De uma forma geral, valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social acabam refletindo nas práticas contábeis de uma nação e, consequentemente, a evolução das mesmas pode estar vinculada ao nível de desenvolvimento econômico de cada país (NIYAMA, 2005).

O crescimento do comércio internacional de dinheiro, bens e de serviços, a partir do fim II Guerra Mundial, deu início a expansão das grandes corporações que passaram a expandir seus negócios além das suas fronteiras territoriais instalando-se em outros países e continentes, com culturas, regras jurídicas e modelos contábeis diferentes, gerando disparidades nas informações publicadas que começaram a trazer custos, incômodos e problemas, dentre eles o recebimento de inúmeras contabilidades diferentes de diversos países, o que as obrigava a fazer uma contabilidade conforme a regra local e outra conforme

a regra do país de origem da empresa onde fica a matriz (MARTINS, DINIZ e MIRANDA, 2010).

Toda essa evolução, seguindo a tendência da internacionalização das empresas, dos negócios, dos 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 (TAVARES, 2010)

Usualmente, a contabilidade é considerada a linguagem "dos negócios", ou seja, é onde os principais agentes econômicos buscam informações (principalmente de natureza econômico-financeira) sobre performance empresarial e avaliação de risco para se realizar investimentos. Entretanto, essa linguagem não é homogênea em termos internacionais, pois cada país tem suas práticas contábeis próprias (NIYAMA, 2005).

Elliot B. e Elliot J. (2002) destacam como razões para as diferenças no *financial reporting* os seguintes aspectos: a) características do sistema legal nacional; b) a maneira como as empresas obtêm seus recursos financeiros (se mercado acionário, ou credores bancários); c) o relacionamento entre Fisco e a Contabilidade; d) a influência e o status da profissão contábil; e) nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade; f) acidentes de história (II Guerra Mundial – ocupação de países e sua influência); g) linguagem (forma de comunicação, onde algumas línguas são comparativamente mais conhecidas que outras).

Já Nobes (1998), relacionou 17 razões que, em seu entender, provocam diferenças internacionais no *financial reporting*. São elas: a) natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento (ou de que maneira as empresas captam recursos); b) herança de ter sido colônia de outro pais; c) invasão; d) tributação; e) inflação; f) amadurecimento e tamanho da profissão contábil; g) nível da educação na área contábil; h) estágio de desenvolvimento econômico; i) estrutura e sistema legal; j) cultura; k) história; l) geografia; m) linguagem; n) influência da teoria contábil; o) sistema político, clima social; p) religião; e q) acidente (de percurso).

Esses entendimentos, comprovados por alguns estudos, confirmam a existências de diferenças nas demonstrações contábeis das empresas que elaboram suas demonstrações seguindo a legislação local e que tiveram que reportar estas informações para outro país que tem diferente padrão contábil.

Pesquisa realizada por Souza e Filho (2007), comparando as demonstrações contábeis de empresa situada no Brasil com matriz na Europa, constatou diferença na demonstração de resultados, com a empresa apresentando prejuízo seguindo as normas brasileiras e, por outro lado, significativo lucro quando utilizado o padrão internacional.

Beuren e Klann (2008) utilizaram uma amostra dirigida de 33 empresas inglesas listadas na Bolsa de Valores de Londres e com American Depositary Receipts (ADR's) na New York Stock Exchange (NYSE), analisaram o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado de 2004 e 2005 dessas empresas, e constaram diferenças importantes referentes a benefícios a empregados, ao ágio e as relativas aos ativos financeiros, quando comparadas as demonstrações no padrão americano (US GAAP) com as IFRS.

Mello e Cia (2007), realizaram um estudo comparando indicadores contábeis (itens patrimoniais e de resultado) de três grandes bancos brasileiros com ações listadas na Bolsa de Nova Iorque (NYSE) calculados segundo as normas brasileiras (BR GAAP) e americanas (US GAAP), tendo como base os demonstrativos contábeis publicados em 2004 e 2005. As conclusões do estudo apontaram que os valores relativos ao ativo tendem a ser maiores pelo BR GAAP, já o PL e o Lucro Líquido tendem a ser maiores pelo US GAAP.

Havia então um consenso entre as entidades profissionais, clientes, instituições de ensino e empresas para uma harmonização dos padrões contábeis que facilitasse a comunicação e contribuíssem para reduzir essas divergências existentes nas demonstrações contábeis, de forma que fosse possível realizar a comparabilidade das informações (NIYAMA, 2005).

Muitos são os fatores que impulsionaram os órgãos reguladores e os organismos internacionais na busca por uma forma de harmonização da contabilidade, tais como: a livre movimentação de capitais entre os países, os excedentes de poupança em nível mundial, os processos de privatizações, fusões, incorporações e aquisições, a criação de "joint ventures" entre empresas de diferentes países, a busca de recursos via mercado de capitais ou via agentes financeiros no mercado bancário, dentre outros.

A criação de blocos econômicos, como a União Européia, o Nafta, o Mercosul, também foram importantes para que se buscasse esse processo de harmonização das práticas contábeis, tendo em vista que as empresas pertencentes aos países integrantes desses blocos precisavam adaptar as suas operações a essa nova realidade, aumentando a necessidade de

que essas operações fossem consolidadas num sistema de registro contábil e de apresentação de informações integrado e harmonizado.

Surge então, em 1973, um organismo privado norte-americano, denominado *Financial Accounting Standards Board* (FASB), com a missão de emitir padrões internacionais de contabilidade. No mesmo ano da criação do FASB, e preocupados com a possibilidade de que essa entidade pudesse fortalecer ainda mais o poderio e influência da contabilidade norte-americana sobre o mundo, e talvez até fazer com que suas normas se transformassem em universais, os europeus juntaram-se com representantes também de outros continentes e criaram o IASC – *International Accounting Standards Committe*, órgão de direito privado, com o objetivo de criar normas genuinamente internacionais, mediante a junção de representantes de muitas nações e estruturado com base também na idéia de juntar todos os interessados: os que produzem as informações contábeis, os que a auditam, os que a utilizam e a academia. O IASC foi sucedido a partir de 2001 pelo IASB - *Internacional Accounting Standards Board* (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007).

Desde então, o processo de convergência e harmonização contábil acelerou seguindo a filosofia do IASB da essência econômica sobre a forma jurídica. Com o objetivo de proporcionar uma melhor compreensão da evolução dos esforços desenvolvidos pela harmonização contábil, Weffort (2005), analisou os aspectos mais relevantes desses esforços no período de 1973 a 2002, os quais estão resumidos no quadro adiante:

Quadro I: Fatos relevantes no processo de harmonização contábil

ANO	FATO RELEVANTE
1973	Criação do IASC na Europa e do IASB nos Estados Unidos da América
1974	Elaboração e publicação do primeiro pronunciamento técnico
1975	Entrada em vigor do primeiro pronunciamento do IASC
1977	Formação do IFAC
1979	Encontro do IASC com um grupo de trabalho da OCDE sobre padrões contábeis
1981	Todos os países da IFAC se tornaram membros do IASC, inclusive o Brasil
1985	Fórum da OCDE sobre harmonização contábil
1987	Publicação do primeiro volume do IASC com os IAS
1988	Ingresso do FASB no Grupo Consultivo e no *Board* do IASC como observadores
1995	Comissão Européia aprova acordo IASC/IOSCO e o uso dos IASs pelas multinacionais da CE
1999	Revisão de 12 padrões fundamentais elaborados pelo IASC por solicitação do IOSCO
2001	Reestruturação do IASC, criação do IASB que passa a ser uma "junta" com 14 membros, sendo 12 com dedicação integral e exclusiva e dois com dedicação de tempo parcial.
2001	CE determina uso dos padrões IASC para todas as companhias abertas a partir de 2005
2002	No Brasil ocorre a primeira tradução oficial para o português dos IAS

Fonte: adaptado de Weffort (2005)

Desde o seu nascimento, o IASC adotou uma representação relativamente paritária entre quem produz as informações, quem as audita e quem as usa, além da academia, reconhecendo que esse é o melhor modelo já que todas as partes interessadas expõem suas opiniões, dali saindo as normas contábeis por consenso, de preferência, ou pelo menos por maioria. O IASB já como sucessor do IASC e com representação mais ampla, democrática e com diversos níveis de gestores – mas um único órgão deliberativo técnico, conquistou sua primeira importante vitória no início deste século ao conseguir que a União Européia passasse a exigir, a partir de 2005, que suas companhias abertas divulgassem suas demonstrações consolidadas de acordo com suas regras (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007).

Com o surgimento do IASB, o processo de harmonização e convergência contábil ficou mais dinâmico, e desde então, ano a ano, diversas ações vem sendo desenvolvidas de

forma a aperfeiçoar e adequar o processo. Um resumo dos principais marcos históricos desde a criação do IASB em 2001 até 2013 está resumido no quadro II adiante (IASB, 2013):

Quadro II: Marcos principais do processo de Convergência e Harmonização Contábil

EVOLUÇÃO DA FUNDAÇÃO IFRS	ANO	PROGRESSO PARA A DEFINIÇÃO DE NORMAS DE CONTABILIDADE GLOBAIS
Fiduciários concluem importantes revisões ao Manual de Processo Devido **Fiduciários estabelecem o Fórum Consultivo de Padrões de Contabilidade, realiza reunião inaugural**	**2013**	Fundação IFRS publica perfis jurisdicionais para traçar o progresso com relação às normas de contabilidade globais
Abertura do escritório da Fundação IFRS na Ásia-Oceania **IASB conclui a primeira consultoria da agenda trienal** **Comitê de Monitoramento e Fiduciários publicam conclusões conjuntas das análises de governança e estratégia**	**2012**	**Argentina, México e Rússia:** todos começam a usar IFRS
Fiduciários estabelecem Grupo de Economias Emergentes do IASB **Hans Hoogervorst é nomeado Presidente doIASB, com Ian Mackintosh como Vice-Presidente**	**2011**	**Canadá:** começa a usar IFRS **IFRS para PMEs:** quase 80 jurisdições adotaram IFRSs para empresas de pequeno e médio porte ou anunciaram planos de fazê-lo
Fiduciários começaram revisão da estratégia em paralelo com análise da governança do Comitê de Monitoramento, IASB lança programa dedicado de relacionamento com investidores	**2010**	
Comitê de Monitoramento da Fundação IFRS estabelecido para fornecer contabilidade pública aprimorada **Fiduciários concluem primeira parte da Revisão da Constituição, expandem IASB para 16 membros, lançam consulta pública trianual da agenda do IASB** **IASB emite IFRS para empresas de pequeno e médio porte**	**2009**	**G20:** líderes apóiam trabalho do IASB, exigem ação rápida para normas de advocacia globais **Japão:** Aprova roteiro de IFRS, permite adoção voluntária de IFRS
IASB e FASB formam Grupo de Consultoria sobre a Crise Financeira para orientar a reação conjunta à crise	**2008**	**Malásia e México:** Anunciam intenção de adotar IFRS
	2007	**Estados Unidos:** SEC permite que empresas não americanas façam relatórios usando IFRSs, consultas sobre o uso doméstico **Brasil, Canadá, Chile, Israel e Coreia:** Estabelecem cronogramas para adotar o IFRSs. Mais de 100 países agora exigem ou permitem o uso de IFRSs
	2006	**China:** adota normas de contabilidade consistentemente em linha com IFRSs, com o objetivo de ter total convergência **Estados Unidos:** IASB e FASB concordam em acelerar programa de convergência Memorando de Entendimento (MoU)
Fiduciários concluir primeira Revisão da Constituição, expandem a participação de fiduciários, fortalecem o devido processo	**2005**	**Europa:** quase 7 mil empresas em 25 países mudam simultaneamente de GAAPs nacionais para IFRS
IASB conclui plataforma estável de IFRSs para adoção em 2005	**2004**	**Japão:** IASB e ASBJ concordam em convergir IFRSs e GAAP japonesa
IASB emite primeira norma, IFRS 1, e dá início à transmissão de reuniões pela Web	**2003**	**Austrália, Hong Kong, Nova Zelândia e África do Sul:** concordam em adotar Normas Internacionais de Contabilidiade a partir de 2005
	2002	**Europa:** União Europeia concorda em adotar Normas Internacionais de Contabilidiade a partir de 2005 **Estados Unidos:** IASB e FASB estabelecem programa conjunto para aprimorar as respectivas normas e fazer sua convergência
IASB anuncia primeiro programa de projetos técnicos **Fundação IFRS é criada. Paul Volcker é nomeado Presidente dos Fiduciários, Sir David Tweedie é o Presidente do IASB**	**2001**	

Fonte: adaptado de Fundação IFRS (2013)

No Brasil, o processo de convergência as normas internacionais de contabilidade (IFRS), teve como marco inicial o Projeto de Lei 3.741/2000 e, após sete anos de discussão, foi finalmente votado e transformado na Lei 11.638/07, o que permitiu ao Brasil avançar a passos largos no processo de harmonização com as práticas contábeis internacionais. Apesar de ainda existir resistências por parte de algumas empresas, profissionais preparadores das demonstrações financeiras e auditores, a maior parte deles está a favor das mudanças. O que não se tem conhecimento é sobre o a reação do judiciário, tendo vista que ele vai receber situações em que os fatos estarão sendo registrados com base nas novas normas, as quais determinam para proceder de acordo com o julgamento de cada profissional (MARTINS, DINIZ E MIRANDA 2010).

Antes mesmo do surgimento dessa Lei, o CFC criou, por meio da Resolução CFC n°. 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com o intuito de unificar a emissão de pronunciamentos contábeis, centralizando e tentando conciliar interesses de categorias diferentes, como: 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 (CPC, 2005).

A instalação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis é fruto de análises cuidadosas e profundas, desenvolvidas por algumas das melhores inteligências das áreas acadêmica, governamental e da iniciativa privada, o CPC representa a perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis. Na perspectiva da história, ele é o resultado da abertura da economia brasileira para o exterior, que colocou nossas empresas em contato direto com economias mais avançadas, inclusive com títulos negociados nas bolsas de maior movimento do mundo, e ao alcance dos investidores sediados em outros países (CPC, 2005).

Criou-se, assim, um instrumento legal de internacionalização contábil no Brasil com abrangência nos mercados regulados, tais como os das companhias abertas, de seguros, de energia, bancos, de transporte terrestre, dentre outros. Dessa forma, o CPC atua como ponte institucional entre o Brasil e o IASB, adotando claramente uma estratégia de adesão às normas internacionais, conforme nos ensina Martins, Martins, Martins (2007):

> *"Provavelmente na maioria das situações existirão apenas traduções de normas do IASB; em outras, quando for necessário, ajustes serão efetuados de natureza talvez redacional, exemplificativa ou outra, sem que a substância se modifique". Essa afirmação está presente na internacionalização brasileira, quando da observância de uma euforia regida pelo lema de aproximar o país a um modelo melhor, dando a impressão de pertencimento ao "time dos grandes".*

Ainda segundo o mesmo autor, apesar desse ambiente exclusivo de recepção de normas, o CPC, ao detectar algumas fragilidades ou inconsistências teóricas nas normas do IASB, deve se manifestar, contribuindo de forma ativa para a qualidade esperada nesse processo.

2.2 VISÃO GLOBAL DAS PME E IFRS FOR SME

As PMEs têm papel decisivo no mundo dos negócios. Em praticamente todos os países, não importa o tamanho de sua economia, mais de 99% das empresas têm menos de 50 colaboradores. Há 28 milhões de PMEs na União Europeia e 20 milhões só nos Estados Unidos. Na maioria dos países, há uma lei exigindo que as PMEs elaborem e publiquem suas demonstrações financeiras e as submetam à auditoria. Na última década, a tendência dos países tem sido adotar diretamente as normas internacionais de contabilidade (IFRSs) ou fazer a convergência gradual dos princípios locais (GAAP) para o novo padrão (DELOITTE, 2011).

Da mesma forma, no Brasil, as PME ocupam um espaço significativo da economia. De acordo com pesquisas do Serviço e Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2011), do total de estabelecimentos formais no Brasil, 99,7% são de micro, pequenas e médias empresas, as quais são responsáveis por 70,4% dos empregos formais do país, este fato denota sua importância para a economia brasileira, como grandes impulsionadoras do crescimento e do emprego, a ponto de desde 1997 existir uma legislação específica para micro e pequenas empresas (Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996) cujos benefícios foram

ampliados com o advento do Supersimples, através da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, aprovada pela Câmara dos Deputados em 22 de dezembro de 2006.

Em sua dissertação, Santos (2012) relata que as pequenas e médias empresas apresentam pelo menos três contribuições para a economia. A primeira refere-se à criação de novos postos de trabalho e por essa razão, como ponto chave para o emprego e redução da pobreza. Em especial, os trabalhos criados pela PME são mais consistentes em condições de relativa abundância de mão-de-obra e deficiência de capital, característicos de países em desenvolvimento. A segunda contribuição é que as mesmas são fonte de consideráveis atividades de inovação, o que contribui para o desenvolvimento do talento empreendedor e competitividade de exportação como base para uma futura expansão industrial. Finalmente, elas adicionam uma maior flexibilidade à estrutura industrial e promovem um grande dinamismo na economia.

Devido a importância das pequenas e médias empresas no cenário global, organizações da classe contábil e governamentais da Europa começaram a discutir, no início dos anos 2000 sobre a necessidade de se criar um padrão de normas internacionais de contabilidade específicas para atender as pequenas e médias empresas.

Dessas discussões surgiu, em Junho de 2004, um documento intitulado *Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities*, emitido pelo IASB. Este documento foi encaminhado para 121 organizações e entidades contábeis, órgãos reguladores dos governos, profissionais especialistas em contabilidade, universidades de vários países de todos os continentes com o objetivo de obter comentários, sugestões e respostas as questões previamente levantadas por uma equipe de projeto criada pelo IASB. As respostas deveriam ser encaminhadas até o final de setembro desse mesmo ano (IASB, 2007)

Um comitê de especialistas do IASB foi criado para analisar todas as cartas de recomendações que chegavam, onde se concluiu que havia demanda para a elaboração de normas internacionais de contabilidade específicas para as pequenas e médias empresas com base nas respostas enviadas pelas diversas entidades contábeis (IASB, 2007).

As principais conclusões desse grupo de trabalho, embasadas não somente pelas respostas enviadas pelas entidades e profissionais consultados, mas também por pesquisas acadêmicas para criação de normas internacionais de contabilidade específicas para as pequenas e médias empresas, conforme Di Pietra et al (2008) foram:

1. As PMEs na União Européia têm grande importância econômica estando sujeitas a divulgação das informações em diferentes níveis;
2. Existem diferenças das necessidades de informações dos usuários externos das grandes empresas em relação às PMEs, bem como diferenças nos níveis de tamanho entre estas;
3. Não há consistência na análise do custo/benefício da informação por parte das PMEs, tendo também pouca literatura e estudos sobre as necessidades de informações dos usuários para este segmento de empresas, nem sob o ponto de vista dos sócios e gestores.
4. A estrutura conceitual expressa pelo IASB e os relatórios financeiros estão voltadas para as grandes empresas que são obrigadas a publicar suas demonstrações financeiras, o que não ocorre para as PMEs, sendo necessário estabelecer uma estrutura conceitual diferenciada;
5. Para as PMEs não há grande reconhecimento das vantagens da aplicação das IFRS citadas na literatura. Os custos superam os benefícios. Talvez fossem favoráveis somente para PME de maior porte.

A partir dessas conclusões, o grupo recomendou:

1. O IASB deverá desenvolver um conjunto distinto de normas de divulgação financeira para as PMEs, composto por um sistema de três níveis, caso necessário;
2. Deverão ser realizadas mais pesquisas para determinar o tamanho das necessidades de informações dos sócios-administadores e outros usuários das informações sobre as PMEs, inclusive reconhecendo a diferença a nível internacional entre as PMEs de maior e menor porte;
3. Para se obter uma melhor relação de custo/benefício, se faz necessário alterações não somente na divulgação, mas também nos pressupostos de reconhecimento e mensuração. Portanto, as normas internacionais para PMEs não deve se basear nos conceitos e princípios da estrutura conceitual existente, já que há pouco material disponível, mas devem ser desenvolvidas mais pesquisas;
4. Em razão de divergências regulatórias externas ao IASB, se conclui que nem tamanho nem forma jurídica seriam indicadores adequados para determinar quais

> companhias deveriam aplicar as IFRS para as PMEs. Desta forma, é recomendável que a orientação e os critérios sejam sugeridos pelo IASB, com a garantia de que a União Européia promova a regulação da convergência.

Dando prosseguimento ao trabalho do comitê criado pelo IASB, durante os anos de 2005 e 2006, foram elaborados questionários de forma a se explorar alternativas que permitissem a simplificação das normas internacionais de contabilidade completas, as IFRSfull, como por exemplo o reconhecimento e mensuração de receitas.

Em dezembro de 2006 conclui-se o levantamento das questões que poderiam ser simplificadas para PMEs, tendo ocorrido 31 reuniões públicas do IASB e deliberação de documentos. Em 15 de fevereiro de 2007, o IASB emitiu um novo documento intitulado *Exposure Draft – ED* com as conclusões do grupo de trabalho, seguido de dois outros *The Basis for Conclusions on the Exposure Draft IFRS for Small Medium-sized Entities,* com prazo final para recebimento dos comentários estipulado em 30 de novembro desse mesmo ano, (IASB, 2007 e DI PIETRA, 2008).

Ainda neste mesmo ano de 2007, no mês de junho, a proposta foi testada por 116 pequenas empresas de vinte países e, ao final do período de audiência pública, em novembro de 2007, o IASB havia recebido 162 cartas com comentários sobre a proposta.

Quadro III: Marcos Principais do Desenvolvimento das IFRS for SME

Ano	Trabalhos desenvolvidos
2003	Levantamento sobre o padrão de contabilidade mundial
2004	Emissão de documento de discussão com visão preliminar sobre Padrões contábeis para Pequenas e Médias Empresas
2005	Questionário sobre as eventuais alterações de reconhecimento e mensuração para Pequenas e Médias Empresas é enviado. Mesas redondas públicas sobre possíveis simplificações de reconhecimento e mensuração
2006	O Grupo de Trabalho analisou o projeto completo e fez mais de 80 recomendações. Cerca de 75% das que foram implementadas no ED publicado.
2007	Abril: Projeto de Exposição (Exposure Draft) de normas internacionais de contabilidade para as PMEs, emitido para comentários do público. Junho: 116 PME de 20 países participaram dos testes de campo. Novembro: Finalizado prazo para comentários sobre o ED e conclusão dos testes de campo. 162 cartas de comentário foram recebidos
2008	Março: Apresentação ao Conselho de uma visão geral das principais questões levantadas nas cartas de comentários e testes de campo. Abril: Grupo de Trabalho apresenta recomendações abrangentes para possíveis alterações no ED.
2009	Abril: Conselho decide que o nome da norma será Internacional Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), conforme proposto no ED. Junho: 13 Membros do Conselho votam a favor e 1 vota contra. Julho: Publicação das IFRS for SME

Fonte: Adaptado do IASB.

Dentre os fatores que impulsionaram a criação de um padrão internacional de normas contábeis para as PME, destacam-se a habitualidade da realização de negócios a nível internacional e os investidores externos necessitarem de informações contábeis que pudessem ter melhor entendimento e comparação quando na procura de negócios e também para a tomada de decisão (CARÍSSIMO, 2012).

A IFRS for SME foi publicada pelo IASB em julho de 2009 em resposta a essas preocupações. Independente e adaptadas às necessidades e características de empresas

menores, as normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas é pode ser considerada de fácil compreensão em qualquer país do mundo. As normas foram redigidas buscando uma linguagem clara e de fácil entendimento, sendo menos complexa que as IFRSs full (e muitos GAAPs locais), o que significa limitar as políticas contábeis, omitir tópicos não relevantes para as PMEs, simplificar os princípios para reconhecimento e mensuração e reduzir as divulgações. Por ser independente do conjunto completo das normas internacionais de contabilidade, podem ser adotadas por qualquer país, independentemente de o país ter adotado as IFRSs na íntegra ou não. Cabe a cada país determinar quais entidades devem adotar a IFRS for SME (DELOITTE, 2011).

O IASB define PME como: "(a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito" (IASB, 2009).

A única restrição do IASB é que empresas listadas em bolsa e instituições financeiras, isto é, empresas obrigadas a prestar contas ao público, não devem usar a IFRS para PMEs. De acordo com a Fundação IFRS, em janeiro de 2011, 73 países adotaram ou tem planos de adotar a IFRS para PMEs, tais como Argentina, Chile, Peru, Venezuela, África do Sul, Hong Kong, Turquia, Suíça, Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, Estados Unidos, Canadá, entre outros (DELOITTE, 2011).

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Descrevemos adiante, as três principais normas de contabilidade instituídas para atender de forma específica o ambiente das micro empresas, empresas de pequeno porte, bem como as pequenas e médias empresas, são elas: NBC TG 1000, IGT 1000 e CTG 1000.

2.3.1 NBC TG 1000 - CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

No Brasil, em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, conhecida como NBC TG 1000, é o equivalente da *IFRS for SME* emitida pelo IASB em julho desse mesmo ano. A referida norma foi homologada pela Resolução CFC nº 1.255/09, o qual entrou em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, para aplicação às

demonstrações contábeis para fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (CFC, 2009).

De acordo com o CPC, PMEs são as sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas não incluindo: "(i) as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; (ii) as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; (iii) as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto (CPC, 2009).

Pequenas e Médias Empresas muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas apenas para esses propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais (CPC, 2009).

As leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis. Assim, não se pode esperar que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esta Norma para PMEs sejam totalmente compatíveis com as exigências legais para fins fiscais ou outros fins específicos. Uma forma de compatibilizar ambos os requisitos é a estruturação de controles fiscais com conciliações dos resultados apurados de acordo com esta Norma e por outros meios.

As IFRS para PME é independente do conjunto completo das IFRSs e, portanto, estão disponíveis para adoção por qualquer país, independentemente de o país ter adotado as IFRSs na íntegra ou não. Cabe a cada país determinar quais entidades devem adotar a IFRS para PMEs. A única restrição do IASB é que empresas listadas em bolsa e instituições financeiras, isto é, empresas obrigadas a prestar contas ao público, não devem usar a IFRS para PMEs. (DELOITTE, 2011).

O pronunciamento em questão é dividido em 35 seções. O alcance de cada uma está descrito, de forma resumida, adiante:

- Seção 1 – **Pequenas e Médias Empresas:** descreve as características das PMEs;

- Seção 2 – **Conceitos e Princípios Gerais:** descreve o objetivo das demonstrações financeiras, que é: fornecer informações sobre a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa das PMEs que sejam úteis para um variado leque de usuários. Descreve, também, as características qualitativa de informação, tais como: compreensibilidade, relevância, comparabilidade, primazia da essência sobre a forma, dentre outras;
- Seção 3 - **Apresentação das Demonstrações Financeiras:** explica a apresentação adequada, o que é um conjunto completo de demonstrações financeiras, e o que a IFRS para PMEs requer;
- Seção 4 - **Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial):** estabelece quais informações devem ser apresentadas na demonstração da posição financeira;
- Seção 5 - **Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente:** estabelece quais informações devem ser apresentadas na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente, e como essas demonstrações devem ser apresentadas;
- Seção 6 - **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados**: introduz a obrigatoriedade de elaboração das mutações no patrimônio líquido da entidade para um período, tanto na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido quanto, caso condições específicas forem atendidas e a entidade opte, na Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Seção 7 – **Demonstração do Fluxo de Caixa:** especifica quais informações devem ser apresentadas nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa, bem como esclarece como apresenta-las;
- Seção 8 - **Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras:** exige a apresentação sistemática de informações não apresentadas nas demais peças das demonstrações financeiras e informações sobre: (i) a base de preparação, (ii) políticas contábeis específicas, (iii) julgamentos efetuados na aplicação das políticas contábeis, e (iv) principais fontes de incerteza ao efetuar estimativas contábeis;
- Seção 9 - **Demonstrações Financeiras e consolidadas e separadas:** define as circunstâncias para as quais as demonstrações financeiras consolidadas são

apresentadas e os procedimentos para a sua elaboração. Fornece também orientação sobre as Demonstrações Financeiras Separadas e Demonstrações Financeiras Combinadas;

- Seção 10 - **Políticas contábeis, mudança de estimativas e correção de erros:** fornece orientação para a escolha e mudança das políticas (práticas) contábeis com o tratamento contábil de mudanças de estimativas e correção de erros. Abrange, também, mudanças nas estimativas contábeis e correção de erros de demonstrações contábeis relativos a períodos anteriores;
- Seção 11 e 12 - **Instrumentos financeiros básicos e Outros instrumentos financeiros:** a Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos que provavelmente são relevantes para as PMEs, enquanto para a Seção 12 são aplicados aos demais instrumentos financeiros e transações mais complexas, incluindo derivativos destinados ao hedge. As entidades que aplicam a IFRS para PMEs podem escolher entre aplicar as exigências das Seções 11 e 12 na íntegra ou os princípios de reconhecimento e mensuração do IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
- Seção 13 – **Estoques:** determina as práticas para o reconhecimento e mensuração dos estoques;
- Seção 14 - **Investimentos em coligadas:** trata da contabilização de investimentos em coligadas nas demonstrações financeiras consolidadas ou em demonstrações financeiras individuais de um investidor que não seja o controlador da coligada. Pressupõe influência significativa se o investimento representar, direta ou indiretamente, mais de 20% do poder de voto.
- Seção 15 – **Investimento em empreendimento controlado em conjuto (*join venture)*:** refere-se à contabilização de *joint ventures* em demonstrações financeiras consolidadas ou em demonstrações financeiras individuais de um investidor que não seja o controlador, mas que tem participação em uma *joint venture*;
- Seção 16 - **Propriedade para investimento:** aplica-se à contabilização de propriedades mantidas pelo proprietário ou pelos arrendatários para gerar renda com aluguéis e/ou para valorização do capital, se o valor justo puder ser mensurado de maneira confiável, sem custo ou esforço excessivo e de forma contínua. Não se

aplica a propriedades usadas na produção ou no fornecimento de bens ou serviços nem a propriedades usadas para fins administrativos ou mantidas para venda no curso normal dos negócios;

- Seção 17 – **Ativo Imobilizado:** trata da contabilização do imobilizado mantido para uso no fornecimento de bens ou serviços, para aluguel ou fins administrativos, e que deve ser esperada a sua utilização por um período superior a um ano. Também se aplica à contabilização de propriedade mantida para investimento cujo valor justo não possa ser mensurado sem custo ou esforço excessivo. Não se aplica a ativos biológicos relacionados à atividade agrícola ou a direitos e reservas minerais;
- Seção 18 - **Ativos intangíveis, exceto ágio (*goodwill*):** aplica-se a todos os ativos intangíveis, exceto ágio, e ativos intangíveis mantidos para venda no curso normal dos negócios. Os ativos intangíveis são ativos não monetários identificáveis sem substância física que são separáveis da entidade ou são gerados por direitos contratuais ou legais. Os ativos intangíveis não incluem ativos financeiros nem de exploração de recursos minerais e reservas minerais;
- Seção 19 - **Combinações de negócios e ágio:** aplica-se à contabilização de combinações de negócios e do ágio tanto no momento da combinação de negócios como posteriormente. As combinações de negócios são definidas como a união de negócios ou entidades independentes em uma única entidade. Um negócio é um conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados, com o objetivo de fornecer um retorno aos investidores ou outros benefícios econômicos aos participantes;
- Seção 20 – **Arrendamentos:** trata de todos os arrendamentos mercantis, incluindo alguns contratos que não configuram legalmente um arrendamento mercantil, mas dão o direito de usar ativos em troca de contraprestações. Não se aplica em alguns casos, tais como: arrendamentos para exploração ou uso de recursos minerais e outros recursos não regenerativos; contratos de licenciamento contabilizados de acordo com a Seção 18; mensuração de propriedade detida por arrendatários contabilizada como propriedade para investimento e propriedade fornecida por arrendadores por meio de arrendamentos mercantis operacionais; mensuração de ativos biológicos para arrendatários (arrendamentos financeiros) ou arrendadores

(arrendamentos operacionais); alguns arrendamentos incluídos no escopo da Seção 12; e arrendamentos operacionais onerosos;

- Seção 21 - **Provisões, Passivos Contingentes e a Ativos contingentes:** refere-se a contabilização das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, com exceção daqueles mencionados em outras seções da IFRS para PMEs (exemplos: arrendamentos, contratos de construção, benefícios a empregados e imposto de renda). Não se aplica a contratos de execução (contratos executórios), a não ser que sejam contratos onerosos.
- Seção 22 - **Passivo e Patrimônio Líquido:** estabelece os princípios para classificação de instrumentos financeiros, como Passivo e Patrimônio Líquido, e aborda a contabilidade para títulos patrimoniais emitidos para partes individuais ou outras partes atuando nas suas posições como investidores em títulos patrimoniais;
- Seção 23 - **Receita:** aplica-se à contabilização de receita originada por venda de produtos, prestação de serviços, contratos de construção e uso por terceiros de ativos da entidade, rendendo juros, royalties e dividendos. Não se aplica à receita ou ao lucro gerado por transações e eventos abordados por outras seções da IFRS para PMEs.
- Seção 24 - **Subvenções governamentais**: esclarece quais procedimentos devem ser adotados na contabilização das subvenções governamentais. As subvenções governamentais referem-se a assistências pelo governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de condições específicas. Não incluem aquelas formas de assistência governamental que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade. Não se aplica à assistência governamental fornecida na forma de benefícios fiscais.
- Seção 25 - **Custos de empréstimos:** especifica a contabilização para os custos de empréstimos. Custos de empréstimos são juros e outros custos incorridos por uma entidade em decorrência do empréstimo de recursos. Incluem: despesa de juros calculada pelo método da taxa efetiva de juros, encargos financeiros em relação a arrendamentos mercantis financeiros e diferenças cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira na extensão em que elas são consideradas como ajustes nos custos dos juros.

- Seção 26 – **Pagamentos baseado em ações:** Especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações, incluindo transações em que uma entidade recebe ou adquire bens ou serviços como contraprestação por seus instrumentos patrimoniais ou incorrendo em obrigações por valores que sejam baseados no preço das ações ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.
- Seção 27 – **Redução ao valor recuperável de ativos:** a redução ao valor recuperável (impairment) ocorre quando o valor contábil de um ativo ultrapassa seu valor recuperável. Se aplica a todos os ativos, exceto os que são discutidos em outras seções tais como: - ativos fiscais diferidos; - ativos decorrentes de benefícios a empregados; - ativos financeiros tratados nas Seções 11 ou 12; - propriedade para investimento mensurada pelo valor justo; e - ativos biológicos mensurados pelo valor justo menos os custos estimados para venda.
- Seção 28 – **Benefícios a empregados:** Determina a forma de contabilização de todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos seus empregados, incluindo diretores e administradores, considerando os seguintes benefícios (mas excluindo pagamento baseado em ações – tratado na Seção 26): - benefícios a empregados de curto prazo; - benefícios pós-emprego; - outros benefícios de longo prazo a empregados; e - benefícios de desligamento.
- Seção 29 – **Tributos sobre o lucro:** aplica-se a todos os impostos nacionais e estrangeiros que são baseados nos lucros tributáveis, incluindo também os tributos retidos na fonte que devem ser pagos por uma controlada, uma coligada ou um empreendimento conjunto sobre distribuições para a entidade que divulga as demonstrações financeiras.
- Seção 30 – **Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de Demonstrações Contábeis:** determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação.
- Seção 31 – **Hiperinflação:** seção eliminada do NBC TG 1000.

- Seção 32 – **Evento subsequente:** descreve os princípios para o reconhecimento, mensuração e a divulgação de eventos subsequentes ao final do período contábil a que se referem às demonstrações financeiras.
- Seção 33 – **Divulgação sobre partes relacionadas:** requer divulgação nas demonstrações financeiras para evidenciar a possibilidade de que a posição financeira e o resultado de uma entidade podem ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e de transações e saldos existentes com tais partes.
- Seção 34 – **Atividades especializadas:** fornece direcionamento sobre a divulgação contábil pelas entidades de pequeno e médio porte no tocante a três tipos de atividades especializadas: agricultura, atividades de extração e concessão de serviços.
- Seção 35 – **Adoção inicial deste pronunciamento:** aplica-se às primeiras demonstrações financeiras em que a entidade faz uma declaração explícita e sem reservas de conformidade com a IFRS para PMEs, independentemente de a entidade ter aplicado anteriormente as IFRSs integrais ou o GAAP local. Uma entidade só pode ser um novo adotante da IFRS para PMEs uma vez.

No que concerne a adoção integral da NBC TG 1000 o ítem 3.3 – Seção 3, determina que as entidades que estiverem em conformidade com esta norma deverão fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas. Por outro lado, o ítem 3.5 dessa mesma seção, dispões que quando a entidade não aplicar um requisito disposto na referida norma, deverá divulgar que: (i) a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam, de forma apropriada, a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; e (ii) cumpriu com o disposto nesta norma, exceto pela não aplicação de um requisito específico, com o propósito de atingir uma apresentação adequada. (CPC, 2009). O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

- Balanço Patrimonial ao final do período;
- Demonstração do Resultado do período de divulgação;
- Demonstração do Resultado Abrangente do período de divulgação;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do período de Divulgação;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa do período de divulgação;
- Notas Explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis Significativas e outras informações explanatórias.

2.3.2 ITG 1000 - MODELO CONTÁBIL PARA MICRO EMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

A ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresas e Empresa de Pequeno Porte, aprovada pela Resolução CFC No. 1.418/12, foi criada a partir de um processo de construção coletiva com a participação de mais de uma dezena de entidades de vários setores da economia brasileira, sob a coordenação de um Grupo de Trabalho constituído pelo CFC. Inicialmente foi elaborada uma minuta que foi submetida à audiência pública, eletrônica e presencial, por cerca de quatro meses, com o registro de quase uma centena de sugestões. Em seguida o Grupo de Trabalho avaliou as sugestões recebidas, incorporando aquelas entendidas como pertinentes e submeteu a minuta à apreciação da Câmara Técnica do CFC, que por sua vez, definiu e aprovou o texto final que foi homologado pelo Plenário do CFC em 05/12/2012, (CFC, 2012).

As micro empresas e empresas de pequeno porte, assim como as PMEs, estão obrigadas a adotar a NBC TG 1000 a partir dos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2010. Porém, muitas das 35 seções que compõem a NBC TG 1000, estabelecem o tratamento contábil de transações e fenômenos que geralmente não ocorrem, ou não se fazem presentes, nesse conjunto de empresas. Em função disso, a ITG 1000 foi elaborada pelo CFC, tendo como objetivo propiciar um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, visando a simplificação da escrituração e da geração de demonstrações contábeis, levando em consideração a realidade quanto ao porte, volume de negócios e de transações realizadas por esse conjunto de entidades. O CFC destaca que que tal simplificação não enseja, sob quaisquer circunstâncias ou hipótese, o entendimento de que este grupo de empresas esteja desobrigado à manutenção de escrituração contábil, muito pelo contrário, a ITG 1000, fortalece ainda mais esta obrigatoriedade, em função da simplificação prevista na norma que é aplicável para os exercícios sociais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012 para as empresas que apresentaram receita bruta no ano anterior igual ou inferior aos limites definidos nos incisos I e II do art. 3º da Lei Complementar no. 123/06, atualmente fixado em R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), (CFC, 2012).

A norma recomenda em seu ítem 10 a realização de lançamentos diários, entretanto, e seguindo a linha da flexibilização, permite que as microempresas e as empresas de pequeno porte façam os seus lançamentos contábeis somente ao final de cada mês, desde

que mantenham a escrituração regular dos livros e registros auxiliares em conformidade com a ITG 2000 – Escrituração Contábil.

No ítem 11, a norma prevê que na hipótese de ocorrer transações ou eventos materiais não previstos, os requisitos da ITG 2000 – Escrituração Contábil e da NBC TG 1000 devem ser obrigatoriamente observados, com o objetivo de garantir que todas as transações realizadas sejam escrituradas e evidenciadas nas demonstrações contábeis.

O texto da ITG 1000 apresenta nos itens 15 a 25 critérios e procedimentos contábeis que devem ser adotados por esse conjunto de empresas apresentados de forma explicativa e exemplificativa, visando orientar a sua adequada interpretação e facilitar a sua aplicação pelos profissionais de contabilidade, como o ítem 19 que traz orientação acerca dos ativos que devem ser depreciados e recomenda a adoção do método linear para o cálculo da depreciação do ativo imobilizado, por ser o método mais simples, apresentando ainda exemplos de indicadores de desvalorização do ativo imobilizado, nos itens 20 e 21, visando demonstrar possíveis situações que requeiram o reconhecimento da perda por desvalorização ou por não recuperabilidade.

Em relação ao conjunto obrigatório de Demonstrações Contábeis, a norma estabelece que as microempresas e empresas de pequeno porte devem elaborar e divulgar obrigatoriamente o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e as Notas Explicativas. As orientações em relação as demonstrações contábeis, estão dispostas nos itens 26 a 39.

De acordo com o CFC (2012), foram recebidos alguns comentários, no processo de audiência pública, que sugeriram que a elaboração e divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa também deveriam ser obrigatórias. Entretanto, segundo o CFC, este ponto após ter sido amplamente debatido prevaleceu o conceito de evitar exigências maiores para as micro empresas e empresas de pequeno porte. Ressalta-se que o CFC, conforme item 27 da ITG 1000, estimula a elaboração e a divulgação do conjunto completo de Demonstrações Contábeis, incluindo Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração dos Resultados Abrangentes, além das Notas Explicativas.

2.3.3 CTG 1000 - ADOÇÃO PLENA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

O Conselho Federal de Contabilidade analisando o processo de implementação da NBC TG 1000 pelas pequenas e médias empresas no Brasil, desde a sua edição em 2010 até o presente momento, e com base em vários aspectos dentre eles, as iniciativas promovidas pelo IASB, que preveem ciclos de revisão das normas editadas e a flexibilização, por parte do CFC, da adoção da referida NBC para as entidades definidas como microempresas e empresas de pequeno porte, com a edição da ITG 1000 aprovou, em 30 de agosto de 2013, a NBC CTG 1000 – Adoção Plena da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequena e Média Empresa.

A CTG 1000 permite que as empresas que ainda não conseguiram atender plenamente a todos os requisitos da NBC TG 1000, possam fazer a sua adoção plena a partir dos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2013.

De acordo com Perrone (2013): *"as transformações geradas pela nova norma contábil são complexas e exigem um novo perfil técnico e comportamental para os Profissionais da Contabilidade. Diante disso, é natural que tenhamos um tempo para adaptação.* O autor destaca, ainda, que tem acompanhado empresas de pequeno porte que já realizaram a implantação e empresas de médio porte que ainda não iniciaram a adaptação, sendo que as empresas que necessitam de crédito, participam de licitações, são controladas fora do Brasil ou são alvo de combinações de negócios já estão um passo à frente das demais que não possuem esses interesses específicos.

Perrone (2013), destaca ainda que os profissionais da contabilidade devem ter em mente que as novas normas devem refletir a realidade da empresa e que itens, como mensuração de estoques e imobilizados devem ser prioritários, "*principalmente porque as empresas poderão atualizar seus ativos imobilizados totalmente ou parcialmente depreciados para o valor justo, uma única vez, na adoção inicial*". Considerando que as demonstrações financeiras passam a refletir uma situação mais próxima da realidade com a adoção plena da NBC TG 1000, o acesso ao crédito pode ser facilitado, bem como com controles e processos internos reformulados, as oportunidades de combinações de negócios

ficam latentes oportunizando aos profissionais da contabilidade demonstrar seu valor agregado.

A norma define como entidades que ainda não adotaram plenamente a NBC TG 1000 são aquelas que: (a) não apresentaram demonstrações contábeis em períodos anteriores, em conformidade com a NBC TG 1000; (b) apresentaram demonstrações contábeis anteriores mais recentes em atendimento a outras exigências que não são consistentes com a NBC TG 1000; ou (c) apresentaram demonstrações contábeis anteriores mais recentes em conformidade com a NBC TG 1000, porém de forma parcial, (CTG 1000).

Por fim a norma estabelece no seu ítem 4 e último ítem, que: (a) a entidade incluída em uma das situações descritas no item 3 deve seguir os procedimentos da "adoção inicial" previstos na Seção 35 da NBC TG 1000, incluindo suas isenções; (b) a entidade que adotar pela primeira vez a NBC TG 1000 pode observar todas as isenções previstas no item 35.10 da Seção 35, inclusive a relacionada ao custo atribuído (deemed cost) para o ativo imobilizado e propriedades para investimento; (c) no que se refere à reapresentação do exercício anterior mais recente, para fins de comparabilidade, destaca-se que, caso seja impraticável a realização dos ajustes exigidos para a elaboração do balanço de abertura na data de transição (1º/01/12), a entidade deve fazer a divulgação em notas explicativas de tais fatos, conforme previsto no item 35.11 da NBC TG 1000, (CTG 1000).

2.4 REFLEXÕES SOBRE O PROCESSO DE ADOÇÃO DAS IFRS PARA PMEs

Apesar da relevância do tema IFRS para PME ainda existem muitas controvérsias entre as partes interessadas quanto aos benefícios gerados pelo processo de adoção das normas internacionais de contabilidade. Um dos argumentos contra a sua adoção diz respeito as questões culturais em função das normas não respeitarem essas diferenças e os estágios de evolução da economia nos países emergentes (LUNGU, 2007).

Pesquisa realizada na Alemanha no ano de 2008, revelou opiniões divergentes entres os contadores, dependendo do tamanho das empresas. Enquanto os que atuam nas micro empresas não viam vantagens na utilização desse novo padrão, os que atuam em empresas maiores entendiam que no médio e longo prazo, esse novo padrão poderia ser relevante. A pesquisa também revelou que existem questionamentos quanto a legitimidade do IASB para

liderar estas normas e que as IFRS para PMEs não deveriam ser obrigatórias para todas as empresas. (NEAG, 2010)

Já em Portugal, o processo de convergência também suscitou algumas dúvidas quanto às impressões dos contabilistas sobre o tema. Segundo Lérias (2008): "Constitui um normativo complexo e diferente do atual, pelo que a transição requer modo, cuidado e tempo adequado". Ainda segundo o autor, deve ser elaborado um cronograma para o processo de transição e sugere que em alguns casos, especialistas sejam contratados uma vez a adoção das novas normas implica em "alteração significativa no pensamento e práticas contabilísticas tradicionais" (LÉRIAS, 2008).

Contudo, o processo de convergência demanda uma certa complexidade, não somente para as pequenas e médias empresas, mas principalmente para as micro empresas, já que além dos custos administrativos com a implementação, que nem todas as entidades estão dispostas a pagar, ainda existem o impacto negativo em relação as questões tributárias, conforme evidenciam alguns estudos empíricos (PWC, 2009; DI PIETRA *et al*., 2008).

Um estudo conduzido por Ystrom (2010), com peritos em contabilidade envolvidos na discussão atual sobre o desenvolvimento das normas internacionais de contabilidade para as PME, com o objetivo de classificar as áreas de informação financeira que são suscetíveis de ser de importância para os gestores desse conjunto de empresas em sua prestação de informações aos usuários, concluiu que os relatórios financeiros constituem-se numa ferramenta importante, principalmente, para informar os fornecedores de capital externos, entre os quais os bancos, investidores, clientes e fornecedores. Concluiu também que uma das principais informações requeridas pelos usuários e gestores das PMEs é o fluxo de caixa.

Na Romênia, estudo realizado por Iacob e Simionescu (2010), constatou que alguns países que buscam a adoção do Padrão IFRS, vão precisar de adaptar suas normas nacionais. Como exemplo, citam o modelo contábil romeno que apesar de ter origem nas normas internacionais e europeias, especialmente ditadas pelo IASB, não se ajusta perfeitamente aos modelos de práticas reconhecidas e ao financiamento dos mercados de capitais. Os autores destacam, ainda, que na Comunidade Europeia, assim como em outros países a existência de uma relação entre contabilidade e tributação. Em muitos países a contabilidade tem forte influência fiscal, como no Brasil, apesar das diferentes abordagens, já que enquanto uma tem sua essência na divulgação de informações, a outra tem conotação de arrecadação, ignorando muitas vezes os postulados contábeis.

Nesse mesmo estudo, os autores (IACOB e SIMIONESCU, 2010), concluíram ser benéfico, notadamente para as empresas com vocação para negócios internacionais e para investidores estrangeiros, o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas, uma vez que haverá maior transparência e melhores condições de comparabilidade das demonstrações financeiras.

Assim como na Europa, no Brasil existem muitas dificuldades para a implantação e adoção da NBC TG 1000. Alguns estudos realizados recentemente no Brasil, comprovam que apesar de razões nem sempre semelhantes aos estudos realizados no resto do mundo, ainda há um longo caminho a ser percorrido para que haja uma efetiva adesão ao padrão contábil internacional.

Nesse sentido, pesquisa realizada por Caríssimo (2012) em Minas Gerais com o objetivo de analisar a adoção da norma nas PMEs daquele estado pelas empresas de serviços contábeis concluiu que os principais obstáculos à implantação da referida norma são: novidade do tema que demandará tempo para sua adequação, falta de incentivo monetário (melhoria dos honorários) em função do aumento dos custos e a existência de poucos cursos e treinamentos para qualificação e capacitação dos profissionais. A pesquisa revelou, também, que para 76% dos respondentes o processo de divulgação da norma e a adequação à realidade brasileira, dentre outros aspectos, é fraca ou regular.

Já em pesquisa realizada por Prado, Teixeira, Bernardino e Lemes (2011) nas empresas de serviços contábeis sediadas nas cidades de Araguari, Uberaba e Uberlândia, Minas Gerais, que investigou através de um estudo exploratório o nível de utilização do CPC PME nessas cidades, constatou que a maioria dos profissionais de contabilidade não adotaram o pronunciamento nas empresas em que são responsáveis pela contabilidade e menos da metade destes sequer conhecem o conteúdo do pronunciamento. A pesquisa revelou ainda, que o despreparo dos profissionais de contabilidade e a falta de apoio por parte dos órgãos representativos da classe, foram apontados pelos participantes da pesquisa como as principais razões para a baixa adesão.

Santos (2012) investigou quais são os principais fatores que influenciaram os Escritórios Contábeis na preparação, elaboração, e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes, em vista da obrigatoriedade de aplicação do CPC PME. O estudo qualitativo, desenvolvido em 4 escritórios de contabilidade de São Paulo, capital e interior, concluiu que a maioria não está motivada a adotar o pronunciamento, fazendo-o

apenas por força de situações especiais e conforme demanda dos clientes. Os resultados apontaram também que a ausência de penalidades severas tanto para as empresas (clientes) como para os escritórios, a falta de interesse dos clientes, bem como a tradição dos escritórios em atender aos aspectos fiscais, potencializam a adoção intempestiva.

Favarin (2012), disserta que ainda que se acredite que o profissional contábil seja dotado de consciência e aplicado no cumprimento de sua profissão, as regras contábeis não tem sido aplicadas nas pequenas e médias empresas. O autor destaca ainda que: “A realidade mudou: no lugar de regras, a atenção à essência, à vocação gerencial e à gestão. Isso atribui, sem dúvida maior responsabilidade ao profissional contábil e exige uma postura proativa.”, todavia, o CPC PME se tornou obrigatório desde de 2010, e visto que poucas empresas adotaram plenamente até então essas novas práticas, conforme revela o presente estudo, é imprescindível que a postura dos contabilistas seja avaliada.

3 - METODOLOGIA

3.1 Planejamento do Estudo

Para atingir o objetivo do estudo utilizamos a abordagem de métodos mistos Creswell (2007, p.211) para investigar como as empresas de serviços contábeis de Pernambuco se adaptaram a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo primeiramente aplicado um questionário, que representou a etapa quantitativa da pesquisa, seguido de entrevistas realizadas com profissionais experientes, representando a etapa qualitativa da pesquisa.

Essa abordagem se caracteriza pela combinação de métodos quantitativos e qualitativos num mesmo estudo, tendo como objetivo o alcance de um maior aprofundamento sobre o problema da pesquisa (CRESWELL, 2007).

Mais precisamente utilizamos a estratégia explanatória sequencial, que segundo Creswell (2007, p.217): "*é a mais direta das seis técnicas de métodos mistos".* De acordo com o autor, esta técnica se caracteriza pela coleta e análise de dados quantitativos a partir de uma amostra, seguida pela coleta e análise de dados qualitativos de forma a explorar os resultados da etapa quantitativa com maior profundidade.

O reconhecimento de que existem limitações em todos os métodos de pesquisa e a admissão de que eles não são rivais, mas sim complementares, justifica a utilização de métodos mistos (CRESWELL, 2007; JICK, 1979).

Inicialmente coletamos os dados por meio de um questionário (Apêndice A) aplicado junto aos Escritórios de Serviços Contábeis de Pernambuco associados ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado de Pernambuco (SESCAP-PE) para identificarmos o processo de adoção da NBC TG 1000.

Em seguida, entrevistas semiestruturadas baseadas em um roteiro (Apêndice B), elaborado a partir dos resultados e análise da etapa inicial, foram realizadas com sócios dos escritórios de serviços contábeis com experiência e de reconhecida competência técnica. Essa estratégia teve como objetivo, utilizar os dados qualitativos para auxiliar na explicação e na interpretação dos resultados de um estudo primariamente quantitativo, obtendo maior robustez às interpretações dos resultados (CRESWELL, 2007).

3.2 Abordagem Quantitativa

De acordo com Creswell (2007) e Teddlie e Tashakkori (2009) método quantitativo é um método de coleta, análise, interpretação e apresentação de informações numéricas onde o interesse principal está nas bases de dados numéricas e suas análises.

Dessa forma, utilizamos nessa primeira etapa da pesquisa a abordagem quantitativa, que teve como objetivo identificar o perfil das Empresas de Serviços Contábeis de Pernambuco e de seus clientes, realizar uma análise descritiva do processo de adoção da NBC TG 1000, identificar dificuldades, barreiras e os impactos causados no processo de adoção da norma bem como o nível de conhecimento dos profissionais envolvidos.

Nesta etapa do estudo foi aplicado um questionário, constante no Apêndice A, o qual foi direcionado ao universo dos escritórios de serviços contábeis associados ao SESCAP-PE.

3.2.1 População e Amostra

Uma amostragem não probabilística por conveniência foi adotada na seleção da população do estudo, composta pelos 148 Escritórios de Serviços Contábeis Associados ao SESCAP-PE e que constavam na relação disposta no portal eletrônico da entidade no mês de outubro de 2012.

A escolha dessa entidade se deu em virtude desta ser a instituição representativa dos empresários contábeis que buscam se manter atualizados com as normas legais, representando aproximadamente 30% do total de ESCs legalmente registrados no CRC-PE no mesmo período, outubro de 2012. A amostra final do estudo foi constituída por 35 participantes.

3.2.2 Instrumento de coleta de dados

Os dados foram obtidos por meio de um *survey cross-sectional* que, de acordo com Sampieri (1991), ocorre em um só momento, pretendendo descrever e analisar o estado de uma ou várias variáveis em um dado momento, sendo utilizado um questionário aplicado aos Escritórios de Serviços Contábeis associados ao SESCAP-PE.

O questionário (Apêndice A) usado teve como referência para a sua elaboração os questionários de Miranda e Meira (2011) e Caríssimo (2012), tendo sido feitas algumas

alterações, sendo incluídas algumas questões e eliminadas outras para melhor se adequar ao presente estudo. Em seguida o questionário foi encaminhado por e-mail para três empresários contábeis para revisão, sendo devolvido com sugestões que foram parcialmente acatadas e inseridas. A versão final do questionário, consistiu de 11 questões fechadas identificando características do perfil dos ESCs como porte, tempo de funcionamento, localização, dentre outras, e dos clientes desses escritórios. Escalas do tipo Likert foram utilizadas nas questões relativas ao grau de conhecimento dos sócios e funcionários das ESCs em relação a NBC TG 1000, bem como sua adoção e utilização das novas práticas contábeis.

A apresentação da pesquisa foi feita no próprio formulário do questionário, num texto destacado antes da primeira questão, e as instruções de como proceder após o seu preenchimento, foram fornecidas de forma detalhada no corpo do e-mail.

3.2.3 Procedimento de envio dos questionários

A partir do *mailing list* disposto no sítio eletrônico do SESCAP-PE, encaminhamos o questionário para todos os 148 ESCs listados, sendo necessário entrar em contato por telefone com aproximadamente 50 escritórios para obtenção do endereço eletrônico correto, tendo em vista que em alguns casos, haviam endereços desatualizados e em outros casos não constavam o e-mail do escritório associado constante da relação. Os e-mails foram encaminhados nos meses de novembro e dezembro de 2012, sendo necessários cinco reenvios durante este período e alguns contatos por telefone para diversos escritórios, de forma a obtermos o maior número possível de respondentes.

Apesar da sensibilização feita com o apoio da presidência do CRC-PE e da presidência do SESCAP-PE, que enviaram mensagens e fizeram contatos em reuniões e eventos da categoria ocorridos no mesmo período do envio dos e-mails com o questionário, recebemos 35 questionários preenchidos, representando aproximadamente 24% de retorno, admitindo-se o total de 148 ESCs associados ao SESCAP-PE que receberam o e-mail com o questionário de pesquisa em anexo.

3.2.4 Plano de análise

Em virtude da utilização do método misto de pesquisa, a análise dos dados se deu de forma sequencial, sendo realizada nesta etapa uma análise estatística descritiva com o objetivo de sumarizar os dados coletados e seus resultados a fim de auxiliar na elaboração

do questionário semiestruturado e reforçar a análise qualitativa realizada na etapa seguinte, sendo utilizado como apoio ao processo de análise descritiva, o *software IBM SPSS Statistics v. 20.*

3.3 Abordagem Qualitativa

A abordagem qualitativa, segundo Merrian (2002) é utilizada quando o pesquisador deseja obter um entendimento em profundidade de um fenômeno, uma pessoa ou uma situação. Ainda segundo a mesma autora, os pesquisadores que utilizam a abordagem qualitativa não estão interessados em opiniões superficiais das pessoas, ou em causa e efeito como na pesquisa experimental e que as questões de significado, entendimento e processos são apropriadas para a pesquisa qualitativa.

De acordo com Creswell (2007), o método qualitativo, é caracterizado pela apresentação de informações narrativas, faz alegações de conhecimento com base principalmente em perspectivas construtivistas e/ou reivindicatória. Segundo o autor, o pesquisador coleta dados emergentes abertos com o objetivo principal de desenvolver temas a partir dos dados coletados.

Dessa forma, essa segunda etapa da pesquisa, onde foi utilizada a abordagem qualitativa pode ser caracterizada como exploratória, uma vez que aborda um assunto ainda pouco explorado pelos pesquisadores nacionais e portanto ainda incipiente na literatura, tendo como objetivo maior explorar com maior profundidade o problema de pesquisa.

De acordo Minayo, Assis e Souza (2005, p.94), a lógica da amostra qualitativa está baseada na busca do aprofundamento da compreensão de um grupo social ou outras unidades de análise ou representações. Uma das características da amostra qualitativa, segundo esses autores (2005, p.95), é que a escolha "[...] dos grupos a serem observados contenha o conjunto das experiências que se pretende captar."

Consoante a proposta de pesquisa, a amostragem dos participantes se deu por conveniência do autor e os critérios de inclusão foram: experiência de mais de 10 anos como empresário contábil (sócio), ter atuação como dirigente em pelo menos um dos órgãos da classe contábil (CRC, CFC, IBRACON, SESCAP), que fossem contadores de competência e experiência reconhecidas e que tivessem uma aproximação maior com o pesquisador, de forma a facilitar o agendamento e a realização das entrevistas. Segundo Selltiz *et al.* (1987, p.100-101), esse tipo de amostragem (intencional) é adequado

quando o objetivo é obter dos participantes ideias e opiniões críticas experientes.

Foram selecionados 10 escritórios de serviços contábeis dentre os 35 que responderam a pesquisa quantitativa e que preenchiam as caraterísticas definidas para este projeto de pesquisa. A amostra final dos entrevistados foi constituída de 7 escritórios, tendo em vista que 3 dos selecionados não disponibilizaram agenda no período previsto para a realização das entrevistas. As entrevistas foram realizadas com 8 profissionais, uma vez que o escritório C, conforme quadro adiante, teve a participação de 2 sócios na entrevista.

De forma a mantermos o anonimato dos profissionais que participaram da pesquisa, compromisso acertado verbalmente com os participantes no momento de cada entrevista, apresentamos no Quadro IV a relação dos participantes da pesquisa atribuindo a denominação de ESC-01 a ESC-07 e um breve perfil dos profissionais, além do tempo de duração de cada entrevista:

Quadro IV: Identificação dos Escritórios de Serviços Contábeis e Profissionais

ESC	Perfil do Profissional	Duração da Entrevista
01	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis, pós-graduado em finanças com 11 anos de experiência	01:07:25
02	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis, pós-graduado em Gestão de Negócios com 25 anos de experiência	00:45:50
03	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis, com 47 anos de experiência Sócia-diretora, formada em Ciências Contábeis, pós-graduada em Auditoria Fiscal e Tributária com 16 anos de experiência	00:49:54
04	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis, pós-graduado em Administração Financeira, com 41 anos de experiência	00:54:38
05	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Administração de Empresas, pós-graduado em Ciências Contábeis com 30 anos de experiência	00:50:31
06	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, pós-graduado em Auditoria Tributária, com 44 anos de experiência	01:06:07
07	Sócio-diretor, formado em Ciências Contábeis, com 41 anos de experiência	00:47:25
	Total	06:34:23

Somados todos os tempos das entrevistas, totalizamos 6 horas e 34 minutos de gravação, gerando um material bastante extenso quando de suas transcrições.

3.3.1 Instrumento de coleta de dados

Neste estudo usamos entrevistas semiestruturadas para coletar os dados qualitativos. Esse tipo de entrevista, segundo Sampieri *et al.* (2006, p.381), se baseia "[...] em um guia (roteiro) de assuntos ou questões e o pesquisador tem a liberdade de introduzir mais questões [por exemplo, questão para explicar] para a precisão dos conceitos ou obter maior informação sobre os temas desejados."

O Roteiro de entrevista (Apêndice B) foi constituído de 27 questões, formadas a partir do questionário e dos resultados obtidos na primeira etapa desse estudo (Abordagem Quantitativa), bem como de questões criadas para obter novos elementos e aprofundamento das questões anteriores.

As 27 questões foram distribuídas em 6 seções: (1) Informações sobre o Entrevistado; (2) Informações Gerais sobre a Empresa; (3) Informações sobre adoção do NBC TG 1000; (4) Informações sobre a ITG 1000; (5) Informações sobre o Segmento e (6) Informações Gerais sobre Convergência Contábil, sendo as duas primeiras seções para caracterizar os escritórios e os entrevistados, e as demais seções para caracterizar a NBC TG 1000, a ITG 1000, o cenário atual do setor com vistas a atender os objetivos do estudo

O roteiro de entrevista foi enviado a dois profissionais que não participaram da entrevista, com profundo conhecimento da área a ser pesquisada, e que deram contribuições valiosas, solicitando a reestruturação de algumas questões e a versão final foi devidamente validada junto ao orientador deste estudo.

3.3.2 Procedimentos de Coleta

As entrevistas individuais realizaram-se entre os meses de agosto e setembro de 2013 e foram previamente agendadas através de e-mails e ligações telefônicas, tendo em vista que alguns casos houve a necessidade de remarcação devido a outros compromissos assumidos pelos entrevistados. Os e-mails encaminhados com a sugestão de agendas explicitavam o conteúdo e o objetivo do trabalho.

Todas as entrevistas foram realizadas nos locais de trabalho. Antes da entrevista propriamente dita, a cada participante foi apresentado o estudo, seus objetivos, finalidade, supervisão, permissão para gravação e garantia de confidencialidade.

Após as entrevistas as gravações foram transcritas de acordo com as falas dos participantes. As transcrições foram realizadas sem a preocupação de incluir seus elementos para linguísticos (silêncios, entonação da voz etc). (MINAYO; ASSIS;

SOUZA, 2005).

3.3.3 Plano de análise

Para análise dos dados qualitativos desse estudo, utilizamos a metodologia da análise de conteúdo, que segundo Bardin (2007), "procura investigar através da decomposição dos discursos, as particularidades das idéias de indivíduos ou grupos, gerando posteriormente, categorias de análises que permitam construir a interpretação do pesquisador."

Ainda segundo Bardin (2007), a análise de conteúdo divide-se em três diferentes fases de forma cronológica: (1) pré-análise; (2) exploração do material e (3) tratamento dos resultados a inferência e a interpretação.

Dessa forma, e seguindo a ordem cronológica de acordo com a autora, tem-se:

1) **Pré-Análise**

   É a fase da organização propriamente dita. Corresponde a um período de intuições, mas tem por objetivo tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir a um esquema preciso do desenvolvimento das operações sucessivas, num plano de análise. Esta primeira fase possui três missões: escolha dos documentos que serão analisados, formulação das hipóteses e objetivos, e estruturação de indicadores que irão fundamentar a interpretação final.

2) **Exploração do Material**

   Consiste nas operações de codificação, decomposição ou enumeração, conforme os critérios previamente definidos. A codificação corresponde à transformação efetuada de acordo com regras precisas dos dados brutos que, por meio de um trabalho de recorte, agregação e enumeração, permite atingir uma representação do conteúdo estudado. A organização da codificação compreende três escolhas para a análise qualitativa e categorial: (1) **recorte –** escolha das unidades; (2) **enumeração –** escolha das regras de contagem e (3) **classificação e agregação –** escolha das categorias.

3) **Tratamento dos Resultados**

   Para o tratamento dos dados, optou-se por organizar os conteúdos a partir dos temas, por meio de um modelo aberto, segundo o qual as categorias de análise foram estruturadas durante as etapas da análise.

Seguindo a orientação de autores que estudam pesquisas qualitativas, Gil (1999), Denzin e Lincoln (2006), Chizzotti (2006), utilizou-se nesse estudo a triangulação de dados, visando sua comparação aos objetos dessa pesquisa.

As entrevistas foram gravadas utilizando o recurso de gravação de voz do aparelho celular do pesquisador, tendo sido posteriormente transferidas para um notebook, sendo transformadas para o formato ".wav", de forma a facilitar sua posterior transcrição utilizando o software Word, e permitir a realização dos trabalhos de análise.

Para um melhor desenvolvimento do plano de análise, segundo Bardin (2007), as três fases devem ser distribuídas em 4 etapas, obedecendo, da mesma forma, uma ordem cronológica, conforme detalhado adiante:

1ª. Etapa – Identificação de palavras-chave

Nesta etapa onde se busca a identificação de elementos básicos de análise ou identificação de palavras-chave, foi realizada uma pré-análise com base em palavras-chave.

Todas as entrevistas foram transcritas na íntegra em texto no Word e posteriormente importadas no software NVIVO versão 10 com o objetivo de se obter as palavras ou frases que foram citadas com frequência maior no discurso dos entrevistados.

Assim, eliminando expressões de uso mais comuns utilizadas por todos os entrevistados, como por exemplo: "como", "que", "não", "tem", "uma", entre outras, foram selecionadas quase 700 palavras passíveis de análise, que foram reunidas através da matriz de palavras-chaves e apresentada no apêndice III as 250 citadas ao menos por 3 vezes.

2ª. Etapa – Formação das Unidades de Significado

Nesta etapa, foram analisadas todas as entrevistas de forma microscópica no detalhe linha a linha seguindo as orientações de Strauss e Corbin (2008), para exame e interpretação das respostas dadas pelos entrevistados. Uma planilha Excel foi utilizada para formação das Unidades de Significado, que de acordo com Bardin (2007, p.98)), "*...corresponde ao segmento de conteúdo a considerar como unidade de base, com vistas a categorização e a contagem frequencial".* Também chamada de Unidade de Registro, as Unidades de Significado tem natureza e dimensões muito variáveis e, de acordo com a mesma autora, as

mais utilizadas são a palavra e o tema. Nesta pesquisa, as Unidades de Significado foram montadas a partir da análise dos trechos transcritos das entrevistas, onde foram feitos vários recortes e lançados na planilha de análise de acordo com os objetivos geral e específicos da pesquisa.

Considerando que este trabalho é realizado de forma bastante detalhista e, por conseguinte, se traduz numa atividade lenta, houve relativo consumo de horas durante os meses de janeiro, fevereiro e março de 2014 para análise de todas as 7 entrevistas realizadas. Estimamos que foram consumidas aproximadamente 88 horas para o desenvolvimento dessa etapa.

Ao final desta etapa, foram identificadas 47 Unidades de Significado que estão detalhadas no apêndice IV – Matriz de Unidades de Significado e Categorias.

3ª. Etapa – Formação das Categorias

Nesta etapa, foi realizada a atividade de categorização das Unidades de Significado. De acordo com a autora, a categorização é uma operação de classificação de elementos constitutivos por diferenciação e por reagrupamento, conforme seu gênero.

Conforme a cronologia seguida por esta pesquisa, no processo realizado até a 2ª.etapa do trabalho, foi verificado os elementos existentes das propriedades e dimensões dos dados brutos coletados. Esta etapa classifica estes elementos, onde a partir da análise das informações e agrupamento dos conceitos, se objetiva responder ao problema de pesquisa do trabalho, relacionado tanto ao objetivo geral quanto aos específicos.

Bardin (2007), ressalta que a divisão dos componentes analisados das mensagens por rubricas ou categorias não é obrigatória, porém todos os procedimentos de análise devem organizar-se ao redor de um processo de categorização destes.

De acordo Strauss e Corbin (2008), o pesquisador pode identificar a possibilidade de agrupar os conceitos identificados nos dados brutos sob um conceito mais abstrato, ou mesmo de um nível acima, baseado na sua capacidade de explicar o que está ocorrendo.

Dessa forma, optou-se pela realização desta etapa de categorização, visando facilitar o processo de análise dos dados, bem como seus desdobramentos e explicações. O agrupamento dos conceitos em categorias é importante, segundo Strauss e Corbin (2008),

uma vez que possibilita ao pesquisador reduzir o número de unidades com as quais vai trabalhar. Nesta pesquisa, estes conceitos foram adotados.

Sendo assim, todas as unidades de significado extraídas das entrevistas realizadas e que foram transcritas na íntegra, foram devidamente agrupadas e distribuídas em 4 categorias, que estão demonstradas na matriz de unidades de significado e categorias, conforme apêndice IV e sumarizado no Quadro V abaixo.

Quadro V – Categorias Resultantes da Análise de Conteúdo

CATEGORIA	DESCRIÇÃO DA CATEGORIA
CATEGORIA - 1	Conhecimento da norma e ambiente contábil x fiscal
CATEGORIA - 2	Adoção da norma, dificuldades, impedimentos, vantagens e desvantagens
CATEGORIA - 3	Adoção da ITG 1000 - vantagens e desvantagens
CATEGORIA - 4	Percepção do segmento e opinião sobre o processo de convergência

4ª. Etapa – Análise e Interpretação dos Resultados

Nesta etapa do processo de análise de conteúdo, é realizado o confronto entre os elementos formados nas categorias formadas na etapa anterior e sumarizadas no Quadro V acima, com os elementos constantes identificados ou não no referencial teórico, definindo assim o modelo decorrente desta pesquisa.

4 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa divididos em duas seções de forma sequencial. A primeira seção apresenta a análise descritiva dos resultados dos questionários, representando a **Abordagem Quantitativa** da pesquisa e que serviu de base para a formulação do questionário semielaborado para a segunda etapa, onde foi realizada uma análise de conteúdo, representando a **Abordagem Qualitativa**, onde foi aprofundado junto aos entrevistados as questões mais relevantes dos resultados obtidos na primeira etapa quantitativa, a fim de que se pudesse responder a questão da pesquisa.

4.1 Análise Quantitativa dos Resultados

A análise quantitativa das respostas do questionário é apresentada subdivida em 3 seções. A primeira seção apresenta as informações gerais dos respondentes que participaram da pesquisa, a segunda buscou identificar o perfil e necessidades dos seus clientes e, a terceira seção, trata das questões acerca da implementação da NBC TG 1000 pelas ESCs.

4.1.1 Informações Gerais dos Respondentes

As duas primeiras questões acerca das informações gerais dos respondentes, buscou conhecer a localização e o tempo de existência dos ESCs. De acordo com as tabelas **1** e **2** abaixo, os resultados demonstram que a maioria dos respondentes possuem seus escritórios localizados na cidade do Recife (80%), sendo que 51,42% tem mais de 11 anos de existência.

Tabela 1: Cidade onde se localiza o Escritório de Serviço Contábil

Cidade	QTd	%
Recife	28	80,00
Olinda	1	2,85
Jaboatão	2	5,71
Outras	4	11,43
Total	**35**	**100,00**

Tabela 2: Tempo de Existência da Empresa

Tempo de existência	Qtd	∑Qtd	%	∑%
até 5 anos	6	6	17,14	17,14
6 a 10 anos	11	17	31,42	48,57
11 a 15 anos	5	22	14,28	62,86
16 anos ou mais	13	35	37,14	100,00

De acordo com os resultados demonstrados nas tabelas **1** e **2** acima, percebe-se que há uma concentração dos escritórios na capital (80%), e o restante localizados na região metropolitana. Além disso, observa-se ainda, que são escritórios já com certa maturidade e experiência.

A terceira questão, buscou identificar o cargo ocupado pelos respondentes e a quarta questão, a formação acadêmica dos mesmos. Os resultados estão apresentados nas tabelas **3 e 4** abaixo:

Tabela 3: Cargo dos Respondentes

Cargo	Frequência	%
Sócio / Proprietário	26	74,29
Diretor / Gerente	8	22,85
Não informou	1	2,86

Tabela 4: Formação dos Respondentes

Formação Acadêmica	Qtd	∑Qtd	%	∑%
Técnico	4	11,4	11,4	11,4
Superior	15	42,9	42,9	54,3
Especialização	15	42,9	42,9	97,1
Mestrado	1	2,9	2,9	100,0
Total	**35**	**100,0**	**100,0**	

Analisando as tabelas **3** e **4**, depreende-se que os questionários foram respondidos majoritariamente pelos sócios/proprietários e diretores (97%), sendo a maioria destes com formação acadêmica de nível superior (42,9%) e/ou com especialização (42,9%). Consolidando os respondentes nos níveis de graduação, pós-graduação e mestrado, chega-se a um total de aproximadamente 90%, o que demonstra que a maioria tem boa formação acadêmica.

4.1.2 Informações do perfil e necessidades dos clientes dos respondentes

A Tabela 5 apresenta as respostas ao questionamento que buscou saber o porte dos clientes dos ESCs participantes do estudo, considerando a classificação de seus clientes em Micro, Pequena, Média e Grande Empresa.

Tabela 5: Percentual de clientes por porte

Porte	Qtd	∑Qtd	%	∑%
Micro Empresa	10	10	28.5	28.5
Pequena Empresa	14	24	40.0	68.5
Média Empresa	9	33	25.8	94.3
Grande Empresa	2	35	5.7	100,0
Total	**35**		**100,0**	

O resultado revela que 94,3% dos clientes dos respondentes são MPMEs, percentual próximo do resultado apresentado na pesquisa do SEBRAE divulgada no Anuário das Pesquisas sobre as Micro, Pequenas e Médias Empresas de 2011, que apontou 99% de participação dessas empresas em relação ao total de empresas brasileiras legalmente constituídas. Neste mesmo anuário, foi revelado que as MPMEs são responsáveis por 51,6% dos empregos formais no Brasil, o que confirma a importância desse segmento de empresas para a economia brasileira.

A questão 8 do questionário teve como objetivo, identificar quais os relatórios contábeis são mais solicitados pelos clientes, estimulando aos participantes da pesquisa responder com que frequência esses relatórios são solicitados pelos seus clientes. Foi

apresentado no questionário uma relação com 8 relatórios contábeis, sendo 3 deles de elaboração e divulgação obrigatória, de acordo com o NBC TG 1000. Sumarizamos na Tabela 6 as respostas a este questionamento.

Tabela 6: Frequência de relatórios contábeis solicitados pelos clientes

Relatório solicitado pelos cliente	Frequentemente %	Raramente %	Nunca %	Total %
Balancete Mensal	42,9	42,8	14,3	100
Balanço Patrimonial	17,1	82,9	0	100
Demonstração do Fluxo de Caixa	2,9	40,0	57,1	100
Demonstração do Resultado	14,3	82,8	2,9	100
DRA	2,9	40,0	57,1	100
DVA	2,9	22,9	74,2	100
Inf. p/solicitação de empréstimos	11,4	85,7	2,9	100
Inf.p/controle de estoque	8,6	54,2	37,2	100

A análise da Tabela 6 demonstra que os relatórios contábeis são raramente solicitados, notadamente os dois principais demonstrativos contábeis: Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado, onde o percentual é de mais de 82% dos clientes dos respondentes. Outro resultado que também merece destaque é a Demonstração do Fluxo de Caixa, informação importante para o gerenciamento adequado de qualquer empresa, ser requisitado com frequência por apenas 2,9%, enquanto que 40% solicitam raramente e a maioria (57,1%) nunca solicitou. Em linhas gerais, os dados revelam o pouco uso das Demonstrações Contábeis pelos clientes dos ESCs participantes da pesquisa.

Na questão 9, foi apresentada uma relação com 7 atividades realizadas pelos ESCs junto aos seus clientes solicitando aos participantes da pesquisa que apontasse o grau de importância dado por seus clientes a cada uma dessas atividades, considerando uma escala em que o número 1 represente o mais importante e o número 7 represente o menos

importante. Os resultados foram distribuídos nas tabelas 7 e 8, onde estão relacionados os serviços considerados mais importantes na tabela 7 e os menos importantes na tabela 8.

Tabela 7: Atividades mais importantes dos escritórios segundo seus clientes

Descrição	Frequência	%
Cálculo dos Impostos e Tributos	17	48,58
Elaboração da Folha de Pagamento	15	42,86
Balanço Patrimonial e DR	2	5,71
Demonstração do Fluxo de Caixa	1	2,86
Total	**35**	**100**

Tabela 8: Trabalhos menos importantes dos escritórios segundo seus clientes

Descrição	Frequência	%
DRA	30	85,72
Balancete de Verificação	4	11,42
Movimentação e Saldo dos estoques	1	2,86
Total	**35**	**100**

A análise das tabelas **7** e **8** acima, revela que para mais de 90% dos respondentes, os principais serviços prestados pelos escritórios são: o cálculo dos impostos e tributos (48,58%) e em seguida a elaboração da folha de pagamento (42,86%). Por outro lado, para 85% dos respondentes, a Demonstração do Resultado Adicionado é a atividade em que os clientes consideram ser menos importante.

Esses resultados corroboram com os achados de CANECA (2008), que revelaram que os ESCs oferecem, quase que exclusivamente, os serviços de apuração e recolhimento dos impostos. Por outro lado, estudo apresentado por MIRANDA (2007), concluiu que existe demanda dos clientes para elaboração de informações gerenciais que auxiliem os gestores no gerenciamento de seus negócios, revelando em sua pesquisa que para 70% dos

empresários haveria disposição em aumentar os honorários pagos, casos essas informações fossem elaboradas.

4.1.3 Implementação da NBC TG 1000 e percepção sobre sua utilização e aplicação

Com o objetivo de identificar de que forma é realizada a atualização dos profissionais das ESCs, a questão 10 do questionário da pesquisa apresentou uma relação com 4 formas de atualização profissional comumente utilizadas pela categoria. Os resultados revelaram, conforme demonstrado na tabela 9 abaixo, que a maioria dos profissionais procuram se atualizar através de palestras (71,4%), cursos (65,7%) e Periódicos Técnicos (54,3%), enquanto que menos da metade dos participantes da pesquisa (42,9%) utilizam congressos e fóruns como forma de atualização profissional.

Tabela 9: Frequência das fontes de atualização profissional

Descrição	SIM %
Periódicos Técnicos (IOB, RBC)	54,3
Cursos	65,7
Palestras	71,4
Congressos / Fóruns	42,9

O questionário apresentou na questão 11, uma relação com 13 práticas contábeis de acordo com a NBC TG 1000 para que se pudesse identificar quais delas já foram implementadas e estão sendo utilizadas pelos participantes da pesquisa na prestação de serviços contábeis junto a seus clientes. O resultado está sumarizado na tabela 10 abaixo:

Tabela 10: Conceitos e práticas da NBC TG 1000 já utilizados na prestação dos serviços contábeis

Conceitos	Sim %	Não %	Não sei %	Total %
Novos métodos de depreciação	51,4	45,7	2,9	100
Ajuste de avaliação patrimonial	34,3	62,9	2,9	100
Mensuração dos ativos ao valor justo	28,6	68,6	2,9	100
Reconhecimento dos benefícios econômicos futuros	11,4	82,9	5,7	100
Combinação de Negócios	8,6	80,0	11,4	100
Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura	5,7	88,6	5,7	100
Avaliação dos ativos intangíveis	20,0	74,3	5,7	100
Teste de recuperabilidade (impairment)	17,1	77,2	5,7	100
Mensuração de Ativos Agrícolas pelo valor justo	5,7	88,6	5,7	100
Custo Atribuído	20,0	74,3	5,7	100
Propriedade para investimento	25,7	68,6	5,7	100
Avaliação do valor recuperável dos ativos financeiros	25,7	68,6	5,7	100
Reconhecimento de redução do valor recuperável dos ativos financeiros	14,3	80,0	5,7	100

Como pode ser observado analisando a tabela 9 acima, os resultados revelam que a maioria significativa dos participantes da pesquisa não adotam as práticas contábeis contidas na NBC TG 1000, exceção apenas em relação ao novo método de depreciação, onde 51% dos respondentes afirmam ter adotado este novo conceito.

Esse resultado vem de encontro aos achados de CARÍSSIMO (2012) que em seu estudo nos ESCs do Estado de Minas Gerais, revelou que grande parte dos respondentes do estudo não acolhem a ideia da convergência as normais internacionais de contabilidade para as pequenas e médias empresas, sendo que as principais razões são: necessidade de melhor conhecimento da norma necessitando de maior prazo para adequação (44%), falta de incentivo monetário, ou seja, aumento dos honorários em função do aumento nos custos para adoção (22%) e poucos cursos e treinamentos sobre o tema (17%).

Embora a pesquisa quantitativa tenha revelado que a maioria dos respondentes não estão adotando a norma, ou mesmo adotando de forma parcial, o perfil da maioria dos clientes dos escritórios de serviços contábeis pesquisados, são de ME e EPP, que a partir da

resolução 1418/2012 que aprovou a ITG 1000, trouxe maior flexibilidade na adoção do padrão contábil internacional para este universo de empresas, que são os principais clientes dos escritórios de serviços contábeis, e que será melhor detalhado na análise qualitativa que será apresentada adiante.

4.2 Análise Qualitativa dos Resultados

Freitas, Cunha e Moscarola (1997), consideram que análise de conteúdo é uma técnica refinada, que exige muita dedicação, paciência e tempo do pesquisador, o qual tem de se valer da intuição, imaginação e criatividade, principalmente na definição de categorias de análise. Para tanto, disciplina, perseverança e rigor são essenciais.

Bardin (2007, p. 37) refere que a análise de conteúdo consiste em:

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

Dessa forma, a análise qualitativa foi realizada seguindo as técnicas da análise de conteúdo desenvolvidas e orientadas por Bardin (2007), as quais foram detalhadas no capítulo 3 - Metodologia, seguindo o passo a passo de cada etapa.

4.2.1 Análise dos Resultados

Adiante são apresentadas e evidenciadas as análises das 4 categorias formuladas a partir das unidades de significado nos quadros VI, VII, VIII e IX:

Quadro VI – Unidades de Significado – Formação da Categoria 1

CONHECIMENTO DA NORMA E AMBIENTE CONTÁBIL X FISCAL
Atendimento ao pronunciamento técnico CPC PME
Cumprimento das disposições legais e obrigações acessórias
Crescente dificuldades impostas pelas autoridades fiscais dificultam a melhoria dos serviços
Grande diversidade de clientes, cada um com suas particularidades para implantação da NBC TG 1000
Benchmarking com outros escritórios contábeis
Reuniões periódicas com discussão de casos específicos para melhor assimilação do tema
Conhecimento superficial da norma em função das obrigações fiscais e tributárias
Formação interna dos funcionários
Imposição das autoridades fiscais dificulta o crescimento dos escritórios contábeis
Aplicação razoável de recursos financeiros em treinamento e capacitação
Conflito entre as bases de informação contábil x fiscal

Nesta categoria analisamos como as empresas de serviços contábeis tomaram conhecimento da NBC TG 1000, a política de treinamento e capacitação dos profissionais contadores, bem como o ambiente de inserção das ESCs. Verificou-se que o processo de conhecimento do pronunciamento técnico foi basicamente o mesmo para todos os entrevistados, com participação em palestras em eventos da classe, seminários de contabilidade em universidades públicas e privadas e cursos pontuais oferecidos pelas entidades de classe, como CRC, IBRACON e SESCAP. Em relação ao investimento em treinamento, os entrevistados não souberam informar o montante aplicado no treinamento e capacitação dos funcionários, apenas um dos entrevistados mencionou ter aplicado uma boa soma de recursos nesse processo de capacitação e treinamento, embora não soubesse informar quanto, conforme relatado adiante:

> *"Eu não consigo dizer o montante não, mas a gente tem gastado um bocado de dinheiro com isso, porque não só com relação à PME, porque as mudanças nas outras áreas têm envolvido bastante investimento, mas qualquer oportunidade que a gente tenha pra fazer curso e que esse curso a gente avalie como sendo positivo pra empresa a gente manda o pessoal, porque às vezes você pega, o camarada vai dar um curso de PME em 8 horas, aí você diz "mas em 8 horas não dá pra você falar o que é o pronunciamento técnico."*
>
> *"A gente faz uma reunião. Não tem uma periodicidade fixada, regular, certo, mas a gente faz reuniões com mesa redonda, com pessoal técnico pra poder discutir sobre um cliente com atividade nova. A gente discute como é que isso se aplica, o que é que ele precisa envolver, quais são os aspectos relacionados às normas contábeis que a gente tem que aplicar nesse cliente."* (ESC-02)

> *"Participamos de vários treinamentos, sócios e colaboradores e repassamos para os demais num programa interno de treinamentos. Além da nossa participação em treinamentos, encontros, convenções e congressos na área da contabilidade, temos um grupo interno de estudos e treinamentos. Não houve uma apuração do investimento financeiro utilizado para capacitação dos funcionários. Avalio que temos um bom conhecimento dos CPC's, e continuamos estudando."* (ESC-05)

Verificou-se, também, uma destacada importância ao cumprimento das obrigações acessórias, em detrimento da aplicabilidade da NBC TG 1000. As pesadas multas impostas pelas autoridades fiscais pelo não cumprimento de obrigações como por exemplo o SPED fiscal, foi um dos motivos mencionados pelos entrevistados dentre outros. O período de mudanças tanto contábeis quanto fiscais simultaneamente também foi prejudicial para o atendimento ao pronunciamento.

> *"Nós contadores, a gente acha o seguinte, a gente tem na cabeça o seguinte: a legislação fiscal, quanto mais complexa, quanto mais complicada, é bom, porque valoriza o contador. E o outro lado, sabe, que quanto mais facilitado - fosse um imposto só -, facilitava mais as coisas, seria melhor pra todo mundo. O Custo Brasil, o Custo Contador, o Custo Empresário, todo mundo, tá certo? A escrita fiscal, ela toma o tempo do escritório de contabilidade. Maior do que contabilidade, do que folha, do que tudo. Tá entendendo? Então aí a gente vê isso, como o empresário se preocupa com parte do fisco, e a acha que a gente é bom porque a gente domina a legislação fiscal, tá certo, então quanto mais complexa a legislação, melhor pra gente, porque a gente vai se sentir mais valorizado."* (ESC-05)

> *"O Governo na condição leonina de arrecadação pouco flexibiliza para aplicação das normas."* (ESC-04)

> *"Nós trabalhamos formando e capacitando novos profissionais, então esses profissionais, eles chegam com uma grande deficiência de conhecimento. Você tem algum conhecimento teórico na faculdade, muito limitado à questão da ciência, do conceito de débito e crédito, mas pouco trabalhado na questão das normas e das legislações. Então isso a gente tem que atualizar as pessoas, apontar como é que funciona.*
>
> *O que eu vejo na verdade é que houve até uma obrigação a mais, que é aquilo que a gente vem falando, sabe, hoje eu tenho que ter duas demonstrações: uma demonstração fiscal e uma demonstração societária. Então a gente tem que ter hoje dois controles, ou seja, mais obrigações que a gente tem que cumprir."* (ESC-01)

Quadro VII – Unidades de Significado – Formação da Categoria 2

ADOÇÃO DA NORMA, DIFICULDADES, IMPEDIMENTOS, VANTAGENS E DESVANTAGENS
Maior e melhor abertura no nível das informações a serem divulgadas
Redução ao valor recuperável dos ativos
Clientes com maior preocupação na apuração dos impostos e tributos e na folha pagamento
Emprego da essência econômica sobre a forma Jurídica dos fatos
Maior dose de subjetividade e maior julgamento técnico do contador
Qualificação dos profissionais da área
Adoção parcial do pronunciamento técnico
Estoque e imobilizado são as transações que apresentam as maiores dificuldades na adoção
Baixa qualidade e tempestividade das informações recebidas dos clientes
Divulgação das exigências requeridas para implantação do NBC TG 1000
Falta de interesse dos clientes na implantação do NBC TG 1000
Prazo inadequado para implantação do NBC TG 1000
Gestor da empresa cliente entender a importância da contabilidade para a gestão do seu negócio
Deixar de existir duas contabilidades (societária e fiscal)
Cultura da classe empresarial com ênfase na legislação fiscal em detrimento da legislação contábil
Dificuldades e resistência para entrega das informações nos escritórios contábeis

Nesta categoria, analisamos a adoção da NBC TG 1000, as dificuldades e impedimentos, vantagens e desvantagens, bem como os fatores internos e externos que influenciaram e/ou impactaram no processo de adoção do pronunciamento técnico. Segundo as empresas pesquisadas, algumas das principais dificuldades encontradas são: a complexidade do texto do pronunciamento e o consequente entendimento deste pelos profissionais que atuam nas ESCs, o prazo considerado muito curto entre a divulgação do pronunciamento e sua obrigatoriedade de adoção, a cultura da classe empresarial com ênfase na legislação fiscal em detrimento da legislação contábil, aplicação da subjetividade para julgamento do contador referente a interpretação dos atos e fatos contábeis e a aplicação da essência econômica sobre a forma jurídica, além do desinteresse dos clientes e a resistência para entrega das informações e documentações em tempo hábil para o registro tempestivo das transações. Destacamos adiante alguns relatos dos entrevistados, que corroboram com esta análise:

> *"Eu acho que a principal dificuldade é a questão da tempestividade da informação que a gente vem trabalhando junto com o cliente. De obter a informação num tempo de poder gerar aquela, as demonstrações de forma que sirva pra tomada de decisão, e receber a informação de forma completa, de*

> *forma organizada. Existe uma grande deficiência na questão da gestão das empresas. Os gestores eles, muitas vezes não são preparados, não são, não têm uma formação em administração ou em outra área que capacitem eles a gerir, a ter um cuidado, uma primazia com a informação e aí você tem dificuldades. Dificuldades de receber a informação, de receber os dados, e aí isso dificulta."* (ESC-01)

> *"Agora uma das coisas que a gente tem dificuldade é exatamente o estoque e o imobilizado. São dois pontos que a gente não depende de nossa informação. Os pontos que a gente não depende de nossa informação são os mais difíceis temos as maiores dificuldades pois são aquelas informações que dependem dos clientes, na verdade o cliente também não tem interesse."*(ESC-03).

Ainda em relação as dificuldades para a implantação os entrevistados mencionaram também que a aceitação por parte da própria classe contábil, notadamente as ESCs menores, onde a falta de recursos para investimentos na qualificação técnica da mão de obra é grande, uma dificuldade adicional, conforme alguns relatos adiante destacados:

> *"Os obstáculos são os próprios profissionais da contabilidade que não tem o hábito de ler, de se atualizar de se capacitar."* (ESC-06)

> *"Necessidade de investimentos é o maior obstáculo, seguido das regras fiscais e tributárias e a falta de conhecimento e aceitação da classe contábil, escritórios que se limitam a fazer apuração do lucro presumido e folha de pagamento, além da apuração fiscal."* (ESC-03)

Verificou-se, ainda, que não há interesse por parte dos clientes das ESCs, notadamente as micro e pequenas empresas, por considerarem que esta adequação poderá ocasionar um aumento de custo. Tendo em vista que os gestores dessas empresas não se utilizam da contabilidade para o gerenciamento dos seus negócios e por não entenderem a importância das demonstrações contábeis, resistem ao envio correto e tempestivo de documentos e informações, dificultando com isso o processo de adoção plena da norma.

> *"Uma contabilidade mais moderna e adaptada aos padrões internacionais, embora a adoção de alguns CPC's, ainda depende de uma evolução cultural pelos clientes e empresários, principalmente pelo acréscimo de custos envolvidos na adoção de algumas transações, que necessitam por exemplo de laudo técnico, como no caso do ativo imobilizado. Eu gostaria que eles usassem a contabilidade como padrão, como instrumento pra tomada de decisão, mas se eles fizerem isso, eu não consigo dar estrutura. Assim, ele sabe que colocou a empresa dele num escritório que vai seguir toda a regulamentação, então ele com isso fica tranquilo. Toca a*

> *empresa dele com o financeiro. A grande dificuldade para os contadores foi isso, foi ter que reaprender, quebrar os paradigmas, né, que você tinha formado."* (ESC-05)

> *"Considero que são três os principais obstáculos: 1) O gestor entender a importância da contabilidade para seu negócio; 2) A gestão empresarial passar a se preocupar menos com uma carga tributária altíssima e de obrigações acessórias com multas elevadas e se preocupar em como sua empresa realmente está inserida no contexto social e poder assim contribuir efetivamente com a qualidade de informações do seu negócio (precisamos de simplificações tributárias) e 3) Deixar de existir duas contabilidades, uma com efeitos fiscais e outra societários."* (ESC-04)

> *"Aqui na região da gente, nordeste, Brasil, o cliente ele não tem por hábito acompanhar, com raríssimas exceções. A gente não pode generalizar mas alguns sim. Alguns querem as demonstrações, leem, discutem com os sócios, discutem com a gente, entram no nível de detalhe pra poder saber como é que tá sendo aplicada. Então isso gera um trabalho bem interessante, né, mas para um cliente de maneira geral, eu diria, grande massa, ele não trouxe benefício nenhum."* (ESC-02)

Desse modo, os entrevistados afirmaram que adotaram parcialmente a NBC TG 1000 para 100% dos clientes das suas carteiras baseados nos balanços iniciados em 01 de janeiro de 2010, ou seja, foram adotadas as seções que correspondem a Apresentação das Demonstrações Contábeis, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado, seções 03, 04 e 05 da norma. As seções 06, 07 e 08, respectivamente Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrações do Fluxo de Caixa e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, foram adotadas nas médias empresas, bem como na micro e pequenas solicitaram tais demonstrações. As demais transações e procedimentos de maior complexidade como, ajuste a valor presente dos ativos e passivos, redução ao valor recuperável dos ativos, ativo imobilizado mantido para venda, custos de estoques, entre outros, vem sendo adotado quando solicitados e não por serem necessários e até mesmo obrigatórios.

> *"Então a adoção, ela na verdade foi basicamente com a adoção inicial, ou seja, a mudança do plano de contas e, consequentemente, a substituição da DOAR pela demonstração do fluxo de caixa, e as notas explicativas que passou a ser uma obrigatoriedade também."* (ESC-05)

> *"Essa falta de preparação dos gestores, isso dificulta bastante a questão de uma informação mais precisa, mais coerente tanto estoque como a questão do imobilizado. Você ter esse controle patrimonial do ativo fixo, não são todas as empresas que fazem o controle patrimonial do ativo."* (ESC-01)

> *"A gente vem aplicando as normas para todos. Agora lhe confesso que as informações que precisam nascer lá no cliente, pra que eu possa aplicar, por exemplo, reconhecimento de receita de uma empresa prestadora de serviço, que o cara teria que ter lá um controle de horas dos serviços prestados, um posto definido por ele e a forma de precificação dos serviços dele pra gente poder fazer a contabilização desses serviços, desses contratos, então o cliente não tem essa riqueza de detalhes nem está interessado em fazer.A não ser quando alguém vá avaliar, alguém tá fazendo negócio com ele, aí ele se preocupa em ajustar, mas no dia a dia ele não, ele não quer mudar a rotina dele pra poder fazer. Então diria que termina fazendo pela emissão do documento fiscal."* (ESC-02)

> *"São algumas dificuldades que destacamos: 1- Qualidade das informações recebidas do cliente, por se tratarem de empresas de um porte "menor" o nível de qualidade e controles administrativos muitas vezes são rudimentares e ultrapassados e o entendimento de que os investimentos em sistemas adequados beneficiam a gestão empresarial muitas vezes não é compreendido plenamente. 2- O Governo na condição leonina de arrecadação pouco flexibiliza para aplicação das normas. 3- falta de ferramentas, softwares, adequados e preparados para apuração das informações contábeis. Com relação a impedimentos: falta de qualidade de informações por parte da gestão das empresas. Controles simples como de contas a receber e a pagar e estoques muitas vezes são geridos em planilhas ou em registros manuais e falta uma segurança adequada nas informações".* (ESC-04)

Quadro VIII – Unidades de Significado – Formação da Categoria 3

ADOÇÃO DA ITG 1000 - VANTAGENS E DESVANTAGENS
Simplificação prevista na norma
Utilização da depreciação de forma linear
Plano de contas reduzido e padronizado
Microempresa não precisa de nota explicativa
Mudanças na concorrência de mercado entre as empresas de serviços contábeis
Oportunidade para as pequenas empresas contábeis se adequarem

Nesta categoria, realizamos uma análise da adoção da ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, pelas ESCs, uma vez que esta interpretação técnica, instituída em dezembro de 2012, visa desobrigar esse conjunto de empresas, bastante representativa na carteira de clientes das ESCs, da aplicação da NBC TG 1000, permitindo a

utilização de um modelo simplificado de escrituração e elaboração das demonstrações contábeis. Nessa avaliação, constatou-se que as ESCs participantes dessa etapa qualitativa da pesquisa, por serem de grande porte, já faziam a escrituração contábil de todas as empresas clientes, independentemente do porte destas, dessa forma, a adoção dessa interpretação técnica já vinha ocorrendo, uma vez que a adoção da NBC TG 1000 foi realizada de forma parcial, como ficou evidenciado na análise da **categoria 2,** sendo essa a principal vantagem apontada. Exceção para a ESC-03, que deu início ao processo de convergência para as normas internacionais a partir dos balanços encerrados em 2012 e, com isso, afirmou ter utilizado a ITG 1000 para aqueles clientes que estivessem enquadrados no contexto dessa normativa.

> *"Veja bem, você tem o fiteiro, esse cara tem que ter contabilidade. Toda empresa tem que ter contabilidade, mas esse cara não precisa de impairment, contabilização da receita. O cara não precisa desse tipo de coisa. Ele precisa mais de uma contabilização ali bem simples de todos os registros dele, tá certo, logicamente guardando relação com a atividade dele de uma forma bem simplificada. Agora você imaginar que pra esse fiteiro, no final do seu exercício o contador tem que fazer nota explicativa das demonstrações dele, eu acho que é um exagero isso, porque de fato o contador ele tem que ter, mas algumas coisas ele não precisa aplicar, e aí a ITG 1000 não dispensou esse tipo de coisa."* (ESC-02)

> *"Mas de maneira geral traz muito mais facilidade praqueles que não tinham a habitualidade pra registrar sua escrituração contábil. Então você tem estudo do SESCON de São Paulo –eu não tenho de cabeça o número exato-, mas um percentual extremamente alto, acho que em torno de 70% das empresas que não fazem escrituração contábil, apesar da lei complementar 123 trazer especificamente a necessidade da escrituração contábil, muitos, infelizmente, muitos contadores ainda acreditam que, pelo fato de ser um simples ou ser presumido, um livro-caixa é suficiente, e a gente sabe que não. Então pra esse universo tanto uma questão administrativa pra empresa, como para facilitar o contador, isso trouxe um benefício muito grande. Uma facilidade de adequação muito mais rápida e mais fácil do que a contabilidade mais complexa, mais tradicional, com o respeito à questão do registro diário."* (ESC-07)

Notou-se, também, pelas respostas dos participantes da pesquisa, todos dirigentes ou ex-dirigentes de entidades de classe, que as ESCs a partir desse novo cenário, passaram a ter uma alternativa viável para a regularização de sua prestação de serviços junto a seus clientes em relação a escrituração contábil e elaboração das demonstrações contábeis, notadamente as empresas de serviços contábeis de menor porte e as que atuam no interior.

> *"Principal vantagem foi a simplificação prevista na norma, pois foi possível aplicar em 100% dos clientes, que estão mais preocupados com as questões fiscais e tributárias e não com as informações produzidas pelas demonstrações contábeis."* (ESC-03)

"Para muitos dos clientes que antes estavam na condição de PME pudemos simplificar procedimentos para aplicar o ITG 1000 com o plano de contas simplificado, contabilizações, utilizar a depreciação pela forma linear e preparar as demonstrações com uma obrigação menos abrangente, passamos a fazer uma contabilidade com um plano específico único e nossa preocupação diminuiu muito por saber que a grande maioria das 35 seções da norma IFRS PME não se aplicam a estes determinados clientes. Já em relação a vantagem financeira não houve, pelo contrário, estamos investindo mais tempo e dedicação." (ESC-04)

"Não houve mudança no nosso caso, apenas utilizamos a obrigatoriedade da Resolução CFC 1418/12, para justificar aos nossos clientes a necessidade de envio tempestivo das informações para a devida contabilização." (ESC-05)

"E a ITG 1000 ela traz ainda mais essa simplificação e ainda mais esse resumo, então facilita, inclusive, a preparação, a formação dos contadores pra atender essa necessidade especifica. E é importante. E é importante. Por quê? Porque a gente não pode tratar pequenas empresas com mesma exigência que teria uma grande empresa de capital aberto, com investimentos estrangeiros, com investimentos de terceiros. Dentro daquela empresa não pode ter o mesmo tratamento de uma empresa grande, com contabilidade própria." (ESC-01)

Quadro IX – Unidades de Significado – Formação da Categoria 4

PERCEPÇÃO DO SEGMENTO E OPNIÃO SOBRE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA
Grande preocupação em "recolher menos impostos"
Iniciativa dos clientes para adoção do pronunciamento CPC PME
Aumento nos custos com publicação de balanços
Clientes não valorizam as informações contábeis, dando maior ênfase ao fluxo de caixa
Cultura dos clientes de escritórios contábeis não valoriza a categoria
Clientes não tem conhecimento dessa mudança nas práticas contábeis
Atendimento não qualificado das empresas de serviços contábeis promove a migração dos clientes
Poucos profissionais qualificados no mercado
Formação superior deficiente (graduação em Ciências Contábeis)
Falta de disseminação da informação entre os escritórios contábeis
Maior exigência da formação técnica dos contadores
Oportunidade de crescimento para os escritórios contábeis que implantaram a CPC PME
Maior seletividade na carteira de clientes
Mudança de postura/comportamento dos contadores
Aplicação do CPC PME mediante exigência normativa
Aumento no volume de trabalho das empresas de serviços contábeis
Valorização da prestação de serviços dos escritórios contábeis

Nesta categoria, foi analisada a percepção dos profissionais em relação ao processo de convergência às normas internacionais, considerando o segmento das empresas contábeis, o comportamento dos seus clientes com as novas práticas e as perspectivas de mercado diante desse novo cenário.

Em relação aos clientes, percebeu-se pelas respostas dos entrevistados uma convergência total de pontos de vista. De maneira geral, os clientes, segundo os entrevistados, não tem conhecimento dessas mudanças nas práticas contábeis e na sua maioria, não tem interesse em ter esse conhecimento o que confirma os resultados revelados pela análise da etapa inicial desse estudo, corroborando com as respostas dos entrevistados, que consideram ainda que a cultura existente nesse universo de empresas, não valoriza a classe contábil e considera suficiente os trabalhos de apuração dos impostos e tributos e da folha de pagamento, sendo raros os casos de empresas desse porte, que se utilizam das demonstrações contábeis para tomada de decisão.

> *"Os clientes, na realidade, eles têm uma mentalidade ainda de que a contabilidade é só para atender o fisco. Então os clientes ainda não ainda atentaram pra questão da importância de pegar um balanço e analisar a posição financeira da empresa, a demonstração do resultado e analisar seu desempenho, o fluxo de caixa e tomar as decisões com informação de qualidade."*(ESC-05)

> *"Eu não consigo enxergar ou discutir essas questões da convergência para normas internacionais com os clientes –isso como um ganho ou como uma valorização pra ele enquanto empresa- porque a gente tá tratando, em sua maioria, num universo de pequenas e médias empresas. Se a gente tivesse exclusivamente alterado as normas de contabilidade, ela por si só não traria benefício. Por quê? Porque tem que haver por parte do cliente um procedimento que permita à contabilidade fazer o registro adequado dos fatos. A contabilidade, ela orienta, ela registra e ela elabora todas as demonstrações. Se não houver por parte da gestão da empresa uma preocupação dessa necessidade, a informação que vai chegar pra contabilidade, ela vai chegar distorcida e aí aquelas demonstrações não vão ter utilidade."* (ESC-01)

> *"Inclusive, como eu havia citado aqui, no seu questionário, que infelizmente a maior preocupação do cliente é a fiscal, carga tributária. Isso sim é que eles tão preocupados, antenados. Mas eles, infelizmente, eles deixam para segundo plano a demonstração contábil. Os clientes consideraram as demonstrações contábeis muito grandes, sem ver necessidade de tanta informação."* (ESC-03)

Com relação a percepção dos empresários contábeis em relação ao segmento e mesmo nas perspectivas de futuro, percebeu-se diversidade de opiniões nas respostas à

entrevista, embora tenha sido observado que as respostas convergem para o mesmo ponto, de considerar que há uma clara oportunidade de crescimento para aquelas empresas de serviços contábeis que já adotam o padrão contábil internacional, mesmo que de forma parcial, considerando que estas empresas estão à frente das demais que ainda não iniciaram o processo.

> *"Eu diria que o grande benefício seria relacionado com a visibilidade e a importância desse aspecto da adoção. Então eu tenho a impressão que nesse processo de transição, eu acho que daqui a uns 5 ou 6 anos, vai ser percebido com mais clareza um benefício como um todo, tanto para o cliente integralmente como para o escritório de contabilidade."* (ESC-02)
>
> *"Em geral, houve uma maior valorização do contador, porque essa preocupação maior com contabilidade proporcionou uma valorização da classe como um todo."* (ESC-03)

Evidenciou-se, também, que a tendência é de uma maior valorização das empresas de serviços contábeis não somente por parte dos clientes, mas principalmente da sociedade como um todo, citando o intenso trabalho que vem sendo feito pelo CFC que elegeu o ano 2013 como "O Ano da Contabilidade", com apoio dos conselhos regionais, no sentido de dar maior visibilidade à classe contábil.

> *"A simplificação foi considerada como um avanço nas discussões entre as empresas de contabilidade e o CFC pois o dia a dia da gestão de uma empresa contábil enfrenta muitos desafios principalmente nos clientes que possuem menos controles."* (ESC-04)
>
> *"Eu tenho impressão que, na verdade a gente ainda está no processo de implementação desses pronunciamentos. E logicamente à medida que o conhecimento em relação a essas normas forem aumentando, e as relações comerciais de nossos clientes exigirem que ele aplique de forma mais acertada esses pronunciamentos, aí você vai ter um benefício geral pra todas as empresas, mas nesse momento agora eu acho que tem uma distância muito grande ainda a ser alcançada."* (ESC-01)
>
> *"Considero que teremos uma contabilidade mais moderna e adaptada aos padrões internacionais, embora a adoção de alguns procedimentos, ainda depende de uma evolução cultural pelos clientes e empresários."* (ESC-05)

5 - CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo explicar como as empresas de serviços contábeis se adaptaram a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas para a preparação, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de seus clientes.

Para atingir tal objetivo utilizou-se uma abordagem de métodos misto sequencial, com a aplicação, na etapa inicial, que representou a etapa quantitativa do presente estudo, de um questionário junto as empresas de serviços contábeis de Pernambuco associadas ao SESCAP-PE, alcançando uma amostra de 35 respondentes, de um total de 148 empresas associadas. Na segunda etapa, que configurou a etapa qualitativa do estudo, foram realizadas entrevistas com 8 sócios de 7 Empresas de Serviços Contábeis, sendo 6 sediadas na cidade de Recife e uma sediada na cidade de Olinda.

Atendendo ao primeiro objetivo específico do trabalho, de identificar as barreiras e dificuldades encontradas pelas empresas de serviços contábeis para a implementação da NBC TG 1000, os resultados apresentados demonstraram que para 100% dos entrevistados a principal dificuldade para a adoção da norma é o extenso volume de mudanças na área fiscal que exige das empresas de serviços contábeis, uma regular e constante alteração nos sistemas de informação de forma a se adequar a essas exigências. SPED fiscal, SEF II, NFe, eSocial, são alguns exemplos de mudanças e novas implantações que foram ou estão em processo de implantação pelas autoridades fiscais que devido as pesadas multas pelo descumprimento de prazos de envio, ou mesmo falhas na informação transmitida, tomam a maior parte do tempo dos profissionais da contabilidade, na medida em que a atenção a esses processos e ao cumprimento assertivo de suas etapas são prioritários para os profissionais da contabilidade.

A pesquisa também revelou que devido as micro empresas e as empresas de pequeno porte não possuírem uma estrutura própria para desenvolver uma política de governança corporativa, com o consequente aprimoramento de seus controles internos, trabalhando com quadros multifuncionais e com pouco espaço hierárquico, não permite que exista um maior interesse pelas demonstrações contábeis e da importância das informações ali contidas, fazendo com que o gerenciamento dos negócios seja feito basicamente pela movimentação financeira, sendo esta mais uma dificuldade no processo de adoção da NBC TG 1000 apontada pelos entrevistados.

Em relação ao segundo objetivo específico do trabalho, de identificar os impactos causados pela adoção da NBC TG 1000 nas empresas de serviços contábeis, os resultados revelaram que devido a adoção parcial da norma, atribuído por todos os participantes das entrevistas, não houve efetivamente um impacto significativo. Esse resultado, corrobora com os resultados da etapa quantitativa desse estudo, onde 90% dos respondentes do questionário, afirmaram que não implantaram ou não tinham conhecimento pleno da NBC TG 1000.

Identificou-se que a aplicação da norma se resumiu apenas as primeiras seções do pronunciamento, que se referem a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, tendo em vista a necessidade de modificar a estrutura do Balanço Patrimonial e a inclusão de demonstrações contábeis que até então não eram exigidas para este segmento de empresas, como a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Abrangente. As demais transações e procedimentos de maior complexidade, como teste de recuperabilidade e ajuste a valor presente, entre outros, não foram adotados, conforme revelado pelos entrevistados, exceção para situações pontuais, quando um cliente em especial faz a solicitação por força de alguma necessidade de captação de recursos para investimentos ou mesmo para obtenção de capital de giro, quando estes procedimentos são exigidos por credores ou investidores.

Os resultados revelaram, também, que o processo de adoção plena irá ocorrer progressivamente com base na demanda dos clientes, na melhoria no grau de conhecimento pelos profissionais da contabilidade a ser adquirido ao longo do tempo e no maior interesse da classe contábil como um todo.

Quanto ao terceiro objetivo específico do presente estudo, de explicar de que forma essas mudanças influenciaram a prática da contabilidade nas empresas de serviços contábeis, os resultados revelaram que não ocorreram mudanças significativas que viessem a influenciar a prática da contabilidade nas empresas participantes desse estudo.

Por outro lado, o estudo revelou que para 100% dos entrevistados a percepção em relação as perspectivas de futuro, é de que há uma clara oportunidade de crescimento para aquelas empresas de serviços contábeis que já adotam o padrão contábil internacional, mesmo que de forma parcial, uma vez que estas empresas estão à frente das demais que ainda não iniciaram o processo.

Retomando o problema da pesquisa, os resultados evidenciaram que a adoção da NBC TG 1000 encontra-se ainda no estágio inicial, suportado pelas evidencias apresentadas no presente estudo.

Uma vez que a adoção parcial da NBC TG 1000 não incide penalidade pecuniária, nenhuma das empresas participantes da pesquisa e que adotaram apenas parcialmente a norma, teve como fator motivador o auxílio no processo gerencial de análises que o pronunciamento possibilita. Desta forma, analisando o presente estudo de forma global, é possível inferir que ainda não há uma preocupação representativa de aderir plenamente a norma tanto pelos clientes como pelas empresas de serviços contábeis, uma vez que os profissionais envolvidos ainda não estão totalmente preparados para atender, na íntegra, aos requisitos da NBC TG 1000 e os usuários internos, que são os maiores interessados na informação contábil, estão mais preocupados em informações sobre fluxos de caixa, liquidez e solvência, que são informações importantes, porém de curto prazo, do que propriamente no conjunto completo das demonstrações contábeis que além de trazem informações mais consistentes, permitem projetar resultados futuros que venham a garantir a perenidade das empresas.

Corroborando com os achados obtidos neste estudo com um estudo realizado em São Paulo, sobre os critérios utilizados pelos escritórios de serviços contábeis na adoção inicial do pronunciamento CPC PME, Santos (2012) concluiu que no Brasil a adoção do CPC PME "encontra-se em um estágio muito aquém do esperado". Segundo o autor, os elevados custos de implantação, os diferentes níveis de conhecimento dos profissionais, bem como as diferentes necessidades dos usuários da pequenas e médias empresas e o fato de o país ter um código de leis forte, são os principais obstáculos identificados no estudo.

Em linha com os resultados do presente estudo, Favarin (2012), pesquisou o estágio de institucionalização do CPC PME nas PMEs, sob a ótica da Teoria Institucional, nas empresas com até 500 funcionários do Estado de São Paulo. Segundo o autor, os resultados do estudo demonstram que, ainda que se acredite que o profissional contábil seja dotado de consciência e aplicado no cumprimento da sua profissão, as novas regras contábeis não tem sido aplicadas nas PMEs.

Em função da existência de poucas pesquisas acerca da adoção da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, este estudo teve como uma de suas limitações, a falta de resultados semelhantes publicados que permitam a realização de

análises comparativas. Além disso, sua amostra, realizada por conveniência, onde seus resultados são válidos para o grupo compreendido analisado, não permitindo a inferência dos resultados para outras pesquisas.

Sugere-se, para futuras pesquisas, que sejam realizados estudos de caso em outras regiões do país, não apenas para entender melhor como se dá a adoção da NBC TG 1000 pelas empresas de serviços contábeis, mas também que permitam fazer comparações entre as regiões e estudos qualitativos contendo outras variáveis não contempladas nesse estudo. Ainda sugere-se que sejam feitas pesquisas objetivando proporcionar aos órgãos normativos, CFC e CPC, contribuições efetivas para serem aplicadas nas normas contábeis que estão em constante processo de revisão.

6 REFERÊNCIAS

BARDIN, L. Análise de Conteúdo. Lisboa: Edições 70, 2007.

BASKERVILLE, Rachel F. 100 Questions (and Answers) about IFRS. http://ssrn.com/abstract=1526846, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; KLANN, Roberto Carlos. Análise dos Reflexos das Divergências entre IFRS E Us GAAP na Evidenciação Contábil de Empresas Inglesas Listadas na LSE**.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8°. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos de diversas Leis. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em: 03 jun. 2012.

BRASIL. **Lei Federal 10.637 de 30/12/2002**. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>. Acesso em: 23 jul. 2012.

BRASIL. **Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007**. Altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Disponível em: <http:www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2007/lei11638.htm>. Acesso em: 02 jun. 2009.

BRASIL. **Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976**. Lei das Sociedades por Ações. Disponível em: http:<www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1976/6404.htm>. Acesso em: 02 jun. 2009.

CALLAO, S.; JARNE, J.; LAÍNEZ, J. A. Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting. Journal of Accounting, Auditing and Taxation, v. 16, n. 2, p. 148-178.

CANECA, Roberta L. Oferta e Procura de Serviços Contábeis para Micro, Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo Comparativo das Percepções dos Empresários e Contadores. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília/ Universidade Federal da Paraíba/ Universidade Federal de Pernambuco/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte (Orientador: Raimundo Nonato Rodrigues). 2008.

CANECA, R. L.; Miranda, L. C.; Rodrigues R. N.; Libonati, J. J.; Freire, D.R.; A Influencia da oferta de Contabilidade Gerencial na Percepção da Qualidade dos Serviços Contábeis Prestados aos Gestores de Micro, Pequenas e Medias Empresas, Revista Pensar Contabil v.11, n.43 p. 35 – 44, 2009.

CARÍSSIMO, C. R; PINHEIRO, L. E. T.: IFRS Para Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo Através dos Escritórios Contábeis de Minas Gerais – III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – ADCONT 2012 - UFRJ

CARMO, Carlos H.S.; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz N.G. Carvalho. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas - R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 242-262, set./out./nov./dez. 2011

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <http: www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 novembro 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <http: www.cfc.org.br>. Acesso em: 20 de novembro 2012.

CRESWELL, J. W. Projeto de pesquisa**:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2ª edição Porto Alegre: Artmed, 2007.

DELOITTE. IFRS para PMEs ao seu alcance: Um guia para o amadurecimento dos conceitos do padrão contábil global. Disponível em: <http://www.deloitte.com.br/publicaçoes/2011/pocket_PME.pdf>. Acesso em: 18 dez 2013.

DI PIETRA, Roberto; EVANS, Lisa; CHEVY, Jerôme; CISI, Maurizio; EIERLE, Brigitte; JARVIS, Robin. Comment on the IASB Exposure Draft IFRS for Small and Medium-sized Entities. Pages 27-47. European Accounting Association. Volume 5, Issue 1, 2008 Disponível em:<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E94CCA0C-73C2-475F-90FB-5F072FE14A7D/5369/20071130131113_EAAFRSCcommentletterEDIFRSSMEs.pdf>. Acesso em: 17 de dezembro 2012.

FAVARIN, Matheus Carlo. Um Estudo sobre os Estágios de Adoçao do CPC PME sob a Ótica da Teoria Institucional. São Paulo, 2012. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de Pesquisa. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas,2010.

GIROTTO, Maristela. O Brasil e a adoção do padrão contábil internacional. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 167, p. 7-19, setembro/outubro 2007.

GIROTTO, Maristela. Lei nº 11.638/07, a nova lei contábil. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 169, p. 7-9, janeiro/fevereiro 2008.

IACOB, C., SIMIONESCU, S. Necessity And Reality Between Information Transparency In Performance SMEs To Track. Annals of the University of Petroşani, Economics, 10(4), 2010, 117-124., disponível em: <http://econpapers.repec.org/article/petannals/v_3a10_3ay_3a2010_3ai_3a4_3ap_3a117-124.htm >. Acesso em: 15 dezembro 2012.

IASB. EXPOSURE DRAFT OF A PROPOSED IFRS for Small and Medium-sized Entities Comments to be received by 1 October 2007. London: IASC, 2007.

IASB - International Accounting Standard Board. Discussion paper:preliminary views on accounting standards for small and medium-sized. Disponivel em: http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/40DFAE7D-3B5F-4764-AF05- 0E2F0252F7E7/0/DPonSMEs.pdf

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. Revista Contabilidade & Finanças – USP. São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/agosto 2005.

LÉRIAS, A.G. Sistema de Normalização contabilística, o modo e o tempo de transição. Lisboa. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas – TOC. Ano VIII. N. 94, Janeiro. 2008

LUNGU, Carmelia Iuliana; CARAIAINI, Chirata; DASCALU Cornelia.New Directions of Financial Reporting Within Global Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities. http://ssrn.com/abstract=1013520 September,2007.

MARTINS, Eliseu; DINZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. Análise Avançada das Demonstrações Contábeis – Uma abordagem Crítica. São Paulo, 2012. Editora Atlas.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização Contábil: Ensaio sobre sua Evolução e o Papel do CPC**.** Revista de Informação Contábil (RIC), volume n°. 1, p 7 -30. Recife, set. 2007.

MELLO, Rita de Cassia; CIA, Joanilia Neide de Sales. Análise da Harmonização Contábil: Uma Comparação entre Indicadores Contábeis Calculados pelo BR GAAP e US GAAP dos Bancos com ADR Listados na NYSE. In: 4°. Congresso USP iniciação científica. São Paulo, v. 1. p. 1-15, 2007.

MINAYO, Maria C.de S.; ASSIS, Simone G. de; SOUZA, Edinha R. de. Avaliação por triangulação de métodos**:** abordagem de programas sociais**.** Rio de Janeiro: Editora Fiocruz,2005.

MIRANDA, Luiz Carlos et al. Demanda por Serviços Contábeis pelos Micro e Pequenos Supermercados: são os contadores necessários? In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – CBC, 16., 2007, João Pessoa. Anais... João Pessoa: CBC, 2007.

NEAG, Ramona. IFRS for SMEs are an Accounting Solution for SMEs and Micro-Entities? 2nd World Multiconference on Applied Economics, Business And Development. Kantaoui, Sousse, Tunísia, May, 2010, disponível em: <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2010/Tunisia/AEBD/AEBD-30.pdf>. Acesso em: 21 dezembro 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional**.** Editora Atlas. São Paulo, 2005.

NOBES, Christopher. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting**.** IN Abacus, vol. 34, n°. 2, 1998.

PERRONE, Luciano. Disponível em: <http://www.partnersnet.com.br/boletim/crcsp.php?ado---eo-plena-da-nbc-tg-1000.> Acesso em: 02 de abril 2014.

PRADO, T. A. dos Reis; TEIXEIRA, B. Ricardo; BERNARDINO, F. F. Marques e LEMES, Seles. A utilização do pronunciamento do CPC para as pequenas e médias empresas. XIV SEMEAD – Ensino e Pesquisa em Administração, USP, 2011.

PRICEWATERHOUSE COOPERS. IFRS Manual of Accounting – 2009 Global Guide to International Financial Reporting Standards. London: CCH, 2009.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. Metodologia de pesquisa. 3.ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, George Magno. Critérios Utilizados pelos Escritórios Contábeis na Adoção Inicial do Pronunciamento CPC PME. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção de título de mestre em Controladoria Empresarial. São Paulo, 2012.

SOUZA, Alan Aparecido Siqueira; FILHO, Fernando Batista Coutinho. Harmonização Internacional: Um Estudo sobre as dificuldades de convergência das normas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais de contabilidade (IFRS). IN 4° Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 2007.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas. Anuário das Pesquisas sobre as Micro e Pequenas Empresas, 2011. Disponível em http://www.sebrae.com.br/estudos-e-pesquisas. Acesso em 27/12/2012.

SELLTIZ, C. *et al*. Métodos de pesquisa nas relações sociais: delineamento de pesquisa. 2. ed. São Paulo: EPU, 1987. v.1.

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

TAVARES, M. F. 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 apresentada ao Mestrado Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito para a titulação de Mestre. Recife, 2010.

VILLELA, Mônica Vanessa Encinas. Uma reflexão sobre a necessidade de harmonização contábil mundial baseada em uma comparação entre as normas de business combination do IASB, do FASB e do Brasil. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 164, p.23-35, março/abril 2007.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O Brasil e a harmonização internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. Editora Atlas, São Paulo, 2005.

YSTRÖM, Annika. Financial reporting in entrepreneurial SMEs: In search of significant areas of financial reporting information. Licentiate thesis in Business Administration. Jönkoping International Business School. Sweden, 2010. Disponível em: <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:398590/FULLTEXT01>. Acesso em: 21 dezembro 2012.

APÊNDICE I - Questionário

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIENCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBIES

Prezado (a) Senhor (a),

Como parte da minha dissertação de mestrado em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Pernambuco estou conduzindo uma pesquisa junto aos escritórios de serviços contábeis de Pernambuco.

A dissertação tem como tema **"Adoção e implantação da NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas em médias empresas: um estudo nos escritórios de serviços contábeis de Pernambuco"**, tendo então como principal objetivo explicar e analisar como as empresas de serviços contábeis se adaptaram a NBC TG 1000 para a preparação, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de seus clientes.

Suas respostas devem representar a realidade atual do seu escritório contábil. O sigilo total é garantido às suas respostas. Nenhum escritório será identificad na pesquisa, pois os dados serão analisados de forma consolidada.

Esta dissertação é orientada pelo professor e pesquisador Cláudio de Araújo Wanderley, Ph.D., o qual realizou sua tese de doutorado pela *Shefield University*.

Para obter referências minhas pode entrar em contato pelo e-mail claudio.wanderley@ufpe.br.
Qualquer dúvida, por favor, entre em contato pelo telefone 81 8848-4077 ou pelo e-mail marco.granha@ufpe.br, para onde devem ser direcionados os questionários respondidos.

Agradeço antecipadamente sua preciosa colaboração a esta pesquisa.

Atenciosamente,

Marco Antonio Granha
Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPE.

SEÇÃO 1 – DADOS GERAIS

Nesta seção serão perguntados dados gerais sobre seu escritório e sua formação.

1. Em que cidade de PE o escritório esta localizado?

   _____Recife_____.

2. Há quanto tempo o escritório existe?

   ( ) 0 a 5 anos ( ) 6 a 10 anos ( ) 11 a 15 anos ( ) 16 anos ou mais

3. Qual o Cargo do Respondente?

   ( ) Sócio / Proprietário ( ) Diretor / Gerente

4. Qual a formação acadêmica do respondente?

   ( ) Técnico ( ) Superior ( ) Especialização ( ) Mestrado ( ) Doutorado

5. Qual o número de funcionários do escritório?

   ( ) 0 a 10 ( ) 11 a 20 ( ) 21 a 30 ( ) 31 a 40 ( ) 41 a 50 ( ) mais de 50

6. Qual a quantidade total de clientes do escritório de acordo com a escala abaixo:

   ( ) até 50 clientes ( ) entre 51 e 100 clientes ( ) mais de 100 clientes

SEÇÃO 2 – PERFIL DOS CLIENTES E SUAS NECESSIDADES DE RELATÓRIOS

Nesta seção serão solicitas informações sobre o sobre o porte dos clientes da sua carteira e as principais solicitações de relatórios contábeis e demandas de serviços

7. Qual a % de seus clientes, por porte, aproximadamente:

Micro Empresas	%
Pequenas Empresas	%
Médias Empresas	%
Grandes Empresas	%
Total	%

Com que frequência seus clientes solicitam os relatórios descritos abaixo:

Relatório solicitado pelos clientes	Mensalmente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca	Não sei
Balancete de verificação					
Balanço Patrimonial					
Fluxo de Caixa					
Fluxo de Caixa Projetado					
Demonstração do Resultado					
Demonstração do Resultado Abrangente					
DVA					
Demonstração das Mutações do Patrimônio Liquido					
Informações para solicitar empréstimos					
Informações sobre custo dos produtos					
Relatório p/Controle das contas a pagar (fornecedores)					
Relatório p/ Controle das contas a receber (clientes)					
Relatório p/ Controle de Estoque					

8. Em sua opinião e considerando o grau de importância dada por seus clientes, preencha o quadro abaixo em ordem crescente de 1 a 7:

Balanço Patrimonial e DRE		
Cálculo dos tributos e impostos		
Folha de pagamento		
Demonstração do Resultado Abrangente		
Balancete de Verificação		
Fluxo de Caixa		
Movimentação e Saldo dos estoques		

SEÇÃO 3 – Atualização profissional e utilização e adoção da NBC TG 1000

Nesta seção serão realizados questionamentos acerca do processo de implementação da NBC TG 1000 e da forma adotada para a atualização em relação as novas práticas contábeis.

9. De qual maneira você tem acompanhado as mudanças na contabilidade em função das normas internacionais para pequenas e médias e empresas de acordo com a NBC T 19.41?

( ) Periódicos técnicos ( ) Cursos ( ) Palestras

( ) Congressos/Foruns ( ) Não acompanho

10. Marque com um X nas colunas a partir das opcoes abaixo. Quais dos conceitos abaixo você já está utilizando, na prestação de serviços aos seus clientes?

Conceitos que já está utilizando		**Sim**	**Não**	**Não sei o que é**
Novos métodos de depreciação	1			
Ajuste de avaliação patrimonial	2			
Mensuração dos ativos ao valor justo	3			
Reconhecimento dos benefícios econômicos futuros	4			
Combinação de Negócios	5			
Demonstração do resultado abrangente	6			
Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura	7			
Avaliação dos ativos intangíveis	8			
Teste de recuperabilidade (impairment)	9			
Informações sobre os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na data de divulgação	10			
Mensuração de Ativos Agrícolas pelo valor justo	11			
Custo Atribuído	12			
Propriedade para investimento	13			
Avaliação do valor recuperável dos ativos financeiros	14			
Reconhecimento de redução do valor recuperável dos ativos financeiros	15			
Contabilidade de *hedge* – "*hedge accounting"*	16			

APÊNDICE II – Guia para entrevista com sócios das empresas de serviços contábeis

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIENCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBIES

Em 2009 com a revogação da NBC T 19.13 que tratava da escrituração contábil simplificada para microempresas e empresas de pequeno porte, este conjunto de empresas passaram a ser normatizadas pela NBC TG 1000 - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255, editada no mesmo ano. Recentemente, com a publicação da resolução CFC 1.418 de 05 de dezembro de 2012 que aprovou a ITG 1000, foi instituído um tratamento contábil diferenciado para as Microempresas e empresas de Pequeno Porte, com aplicação já para o exercício social encerrado em 31/12/2012. Diante desses novos marcos regulatórios, houve uma mudança significativa nas práticas contábeis, as quais estamos pesquisando junto aos escritórios de serviços contábeis. Para tanto, desenvolvemos o questionário abaixo que servirá de base para o trabalho de pesquisa para dissertação de mestrado acadêmico da UFPE.

I - Informações sobre o entrevistado:

1. Você poderia descrever a sua formação educacional e profissional?

2. Quais são suas responsabilidades e funções na empresa?

II – Informações gerais sobre a empresa:

1. Há quanto tempo sua empresa atua no mercado?

2. Você poderia informar qual a quantidade atual de clientes e o percentual de segmentação, considerando: (i) Micro Empresas e EPP; (ii) PME e (iii) Grandes Empresas?

3. Quantos funcionários tem a empresa atualmente?

III – Informações sobre IFRS full e NBC TG 1000

1. Como o escritório promoveu a apresentação do NBC TG 1000 ao seu corpo técnico? (Ex.: participação dos funcionários em cursos, palestras ou treinamentos específicos para capacitação técnica e obtenção de conhecimentos na aplicabilidade da norma? E os sócios?

2. Qual (is) foi (ram) o (s) investimento (s) para capacitação do corpo técnico?

3. Existe tempo de estudo, reuniões, discussões dedicados a melhoria do aprendizado da norma? Qual periodicidade?

4. Como você avalia o seu grau de conhecimento da NBC TG 1000 e de sua equipe de contadores?

5. Considerando a obrigatoriedade de adoção da NBC TG 1000 a partir dos balanços iniciados em 1 de janeiro de 2010, qual o percentual de clientes do seu escritório em que já foi adotado o novo padrão?

6. Quais foram as dificuldades encontradas pelo seu escritório para adoção da NBC TG 1000?

7. Quais as principais razões que impediram a adoção da NBC TG 1000 para todos os seus clientes?

8. Em sua opinião, quais foram os benefícios trazidos pela convergência ao padrão internacional de contabilidade para seu escritório?

9. E para seus clientes?

10. Nos clientes ou grupo de clientes, em que houve a adoção do NBC TG 1000, houve alteração no valor dos honorários praticados anteriormente? Como foi a negociação junto aos clientes?

IV – Informações sobre ITG 1000

1. Considerando que a ITG 1000, aprovada pela resolução CFC 1.418/12, que instituiu um tratamento contábil diferenciado para as Microempresas e EPP, a partir dos balanços encerrados em dezembro/2012, houve alguma mudança na prática contábil dos clientes do seu escritório?

2. Considerando os clientes (Micro Empresas e EPP) que já adotavam o padrão da NBC TG 1000, houve mudança para o padrão simplificado previsto pela ITG 1000? Porque?

3. Em sua opinião a ITG 1000 trouxe algum benefício para a prática contábil do seu escritório. Você poderia citá-los?

4. Como seus clientes reagiram a essa nova regulamentação?

V – Informações sobre o segmento

1. Como as alterações das normas contábeis foram vistas pelo setor/segmento?

2. Foi realizado benchmarking com outros escritórios para discussão / disseminação dos novos conceitos trazidos pela norma?

3. Qual foi a importância dessa troca de conhecimentos?

4. Os clientes tem comentado acerca da norma. Existem solicitações dos próprios clientes para que o mesmo seja aplicado em suas empresas? Você poderia dar alguns exemplos desses clientes?

VI – Informações gerais

1- Como você percebe a introdução do padrão IFRS para empresas de grande porte, a nível mundial?

2- Em relação às pequenas e médias empresas aqui no Brasil, como você considera o processo de convergência ao padrão IFRS?

3- Você considera que existem obstáculos para a adequação das pequenas e médias empresas ao padrão IFRS? Quais?

4- Qual o seu grau de aprovação sobre o processo de convergência às normas IFRS PME – Pequenas e Médias Empresas, num modo geral, analisando: condução da convergência, divulgação, treinamento, adequação à realidade brasileira, etc?

APÊNDICE III – Palavras mais utilizadas nas entrevistas

PALAVRA	EXTENSÃO	FREQUÊNCIA
empresa	7	340
clientes	8	287
contabilidade	13	272
itg1000	7	156
informação	10	128
padrão	6	112
exatamente	10	101
cpc	3	100
escritórios	11	93
contábil	8	86
contábeis	9	72
pme	3	69
mudança	7	66
contador	8	65
normas	6	61
processo	8	60
internacional	13	58
pequena	7	58
conhecimento	12	55
relação	7	52
adoção	6	52
valor	5	51
fiscal	6	50
trabalho	8	49
contadores	10	45
convergência	12	44
treinamento	11	44
ifrs	4	42
demonstrações	13	41
balanço	7	41
brasil	6	41
formação	8	38
pequenas	8	38
negócio	7	36
benefício	9	35
necessidade	11	34
divulgação	10	34
pronunciamento	14	33
investimento	12	33
estoque	7	33
adequação	9	32
segmento	8	32
positivo	8	31
funcionários	12	30
dificuldade	11	30
prática	7	30
ativo	5	30
curso	5	30

PALAVRA	EXTENSÃO	FREQUÊNCIA
financeira	10	28
gestão	6	28
legislação	10	27
microempresa	12	27
conselho	8	26
treinamentos	12	25
classe	6	25
considerando	12	24
obstáculo	9	24
adotar	6	24
crc	3	24
importância	11	23
empresário	10	23
técnico	7	23
lucro	5	23
lei 11638	3	23
alteração	9	22
fisco	5	22
receita	7	21
demonstração	12	20
benefícios	10	20
honorários	10	20
auditoria	9	20
qualidade	9	20
cursos	6	20
graduação	9	19
resolução	9	19
ajuste	6	19
efeito	6	19
caixa	5	19
obrigatoriedade	15	18
dificuldades	12	18
empresários	11	18
imobilizado	11	18
pernambuco	10	18
estudo	6	18
nbc	3	18
aplicação	9	17
obrigação	9	17
graduado	8	17
prazo	5	17
aprovação	9	16
mudanças	8	16
registro	8	16
sócios	6	16
profissional	12	15
universidade	12	15
obstáculos	10	15

PALAVRA	EXTENSÃO	FREQUÊNCIA
avaliação	9	15
discussão	9	15
exigência	9	15
obrigado	8	15
primeiro	8	15
efetivamente	12	14
depreciação	11	14
estrutura	9	14
serviços	8	14
faturamento	11	13
obrigações	10	13
balanços	8	13
imposto	7	13
cfc	3	13
adaptação	9	13
aplicou	7	13
diferenciado	12	12
participação	12	12
preocupação	11	12
ferramenta	10	12
quantidade	10	12
tributária	10	12
comercial	9	12
controle	8	12
sócio	5	12
contabilidades	14	11
balancete	9	11
presumido	9	11
conjunto	8	11
mestrado	8	11
negócios	8	11
reuniões	8	11
mundial	7	11
padrões	7	11
banco	5	11
civil	5	11
contabilização	14	10
regulamentação	14	10
conhecimentos	13	10
investimentos	13	10
escrituração	12	10
investidores	12	10
simplificada	12	10
capacitação	11	10
instrumento	11	10
discussões	10	10
patrimônio	10	10
sociedade	9	10
positiva	8	10

PALAVRA	EXTENSÃO	FREQUÊNCIA
cultura	7	10
ensino	6	10
social	6	10
órgãos	6	9
cenário	7	9
difícil	7	9
gerente	7	9
acadêmica	9	9
controles	9	9
organização	11	9
colaboradores	13	9
periodicidade	13	9
simplificação	13	9
recuperabilidade	16	9
benchmarking	9	9
governo	7	8
adotando	8	8
financeiras	11	8
procedimento	12	8
integralmente	13	8
procedimentos	13	8
profissionais	13	8
responsabilidades	17	8
fenacon	7	7
fiscais	7	7
valorizou	9	7
estudantes	10	7
preparação	10	7
societária	10	7
padronização	12	7
simplificado	12	7
facilidade	10	7
aderiu	6	6
bancos	6	6
custos	6	6
formal	6	6
aquisição	9	6
resultado	9	6
analisando	10	6
circulante	10	6
publicação	10	6
tecnologia	10	6
assimilação	11	6
comunicação	11	6
implantação	11	6
percentuais	11	6
registrados	11	6
responsável	11	6
contribuinte	12	6

PALAVRA	EXTENSÃO	FREQUÊNCIA
disseminação	12	6
administrador	13	6
ativos	6	5
gestor	6	5
imóvel	6	5
educação	8	5
essência	8	5
beneficio	9	5
conversão	9	5
investidor	10	5
atualização	11	5
impedimento	11	5
transparência	13	5
tempestividade	14	5
pronunciamentos	15	5
taxa	4	4
ufpe	4	4
fcont	5	4
ganho	5	4
justo	5	4
pauta	5	4
único	5	4
antigo	6	4
cofins	6	4
comitê	6	4
máximo	6	4
países	6	4
pontos	6	4
sescap	6	4
índice	6	4
ajustes	7	4
pública	7	4
recurso	7	4
academia	8	4
convênios	9	4
dedicados	9	4
diferença	9	4
dificulta	9	4
econômica	9	4
executivo	9	4
exercício	9	4
graduados	9	4
obrigando	9	4
operações	9	4
pagamento	9	4
petrobrás	9	4
preparado	9	4
profissão	9	4
registrar	9	4
acompanhar	10	4

PALAVRA	EXTENSÃO	FREQUÊNCIA
americanos	10	4
apresentar	10	4
associados	10	4
comentário	10	4
declaração	10	4
disseminar	10	4
encerrados	10	4
engenharia	10	4
excelência	10	4
exigências	10	4
fiscalizar	10	4
individual	10	4
intangível	10	4
praticados	10	4
totalmente	10	4
combustível	11	4
simplificar	11	4
contribuição	12	4
explicativas	12	4
fiscalização	12	4
independente	12	4
participamos	12	4
recentemente	12	4
solicitações	12	4
contrapartida	13	4
implementação	13	4
multinacionais	14	4
bens	4	3
fase	4	3
bndes	5	3
carta	5	3
laudo	5	3
razão	5	3
aderir	6	3
prazos	6	3
sescon	6	3
adotava	7	3
apurado	7	3
avaliar	7	3
corecon	7	3
entrada	7	3
mutação	7	3
obrigar	7	3
reflexo	7	3
regular	7	3
resumir	7	3
credores	8	3
cultural	8	3
europeia	8	3
gostaram	8	3

APÊNDICE IV – Categorias e Matriz de Significado

CATEGORIA	DESCRIÇÃO DA CATEGORIA
CATEGORIA - 1	Conhecimento da norma e ambiente contábil x fiscal
CATEGORIA - 2	Adoção da norma, dificuldades, impedimentos, vantagens e desvantagens
CATEGORIA - 3	Adoção da ITG 1000 - vantagens e desvantagens
CATEGORIA - 4	Percepção do segmento e opinião sobre o processo de convergência

UNIDADE	CATEGORIA	DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE SIGNIFICADO
US1	CATEGORIA - 1	Atendimento ao pronunciamento técnico CPC PME
US2	CATEGORIA - 1	Cumprimento das disposições legais e obrigações acessórias
US3	CATEGORIA - 1	Crescente dificuldades impostas pelas autoridades fiscais dificultam a melhoria dos serviços
US4	CATEGORIA - 1	Grande diversidade de clientes, cada um com suas particularidades para implantação da NBC TG 1000
US5	CATEGORIA - 1	Benchmarking com outros escritórios contábeis
US6	CATEGORIA - 1	Reuniões periódicas com discussão de casos específicos para melhor assimilação do tema
US7	CATEGORIA - 1	Conhecimento superficial do pronunciamento em função das obrigações fiscais e tributárias
US8	CATEGORIA - 1	Formação interna dos funcionários
US9	CATEGORIA - 1	Imposição das autoridades fiscais dificulta o crescimento dos escritórios contábeis
US10	CATEGORIA - 1	Aplicação razoável de recursos financeiros em treinamento e capacitação
US11	CATEGORIA - 1	Conflito entre as bases de informação contábil x fiscal
US12	CATEGORIA - 2	Maior e melhor abertura no nível das informações a serem divulgadas
US13	CATEGORIA - 2	Aplicação do D*eemed Cost* "Custo Atribuído" para reavalição dos ativos
US14	CATEGORIA - 2	Clientes com maior preocupação na apuração dos impostos e tributos e na folha pagamento
US15	CATEGORIA - 2	Emprego da Essencia Econômica sobre a Forma Jurídica dos fatos
US16	CATEGORIA - 2	Maior dose de subjetividade e maior julgamento técnico do contador
US17	CATEGORIA - 2	Adoção parcial do pronunciamento
US18	CATEGORIA - 2	Estoque e imobilizado são as transações que apresentam as maiores dificuldades na adoção
US19	CATEGORIA - 2	Baixa qualidade e tempestividade das informações recebidas dos clientes
US20	CATEGORIA - 2	Divulgação das exigências requeridas para implantação do CPC PME
US21	CATEGORIA - 2	Falta de interesse dos clientes na implantação do CPC PME
US22	CATEGORIA - 2	Prazo inadequado para implantação do CPC PME
US23	CATEGORIA - 2	Cultura da classe empresarial com ênfase na legislação fiscal em detrimento da legislação contábil
US24	CATEGORIA - 2	Dificuldades e resistencia para entrega das informações nos escritórios contábeis
US25	CATEGORIA - 3	Simplificação prevista na norma
US26	CATEGORIA - 3	Utilização da depreciação de forma linear
US27	CATEGORIA - 3	Plano de contas reduzido e padronizado
US28	CATEGORIA - 3	Microempresa não precisa de nota explicativa
US29	CATEGORIA - 3	Mudanças na concorrência de mercado entre os escritórios contábeis

UNIDADE	CATEGORIA	DESCRIÇÃO DA UNIDADE DE SIGNIFICADO
US30	CATEGORIA - 3	Oportunidade para os pequenos escritórios contábeis se adequarem
US31	CATEGORIA - 4	Grande preocupação em "recolher menos impostos"
US32	CATEGORIA - 4	Iniciativa dos clientes para adoção do pronunciamento CPC PME
US33	CATEGORIA - 4	Aumento nos custos com publicação de balanços
US34	CATEGORIA - 4	Clientes não valorizam as informações contábeis, dando maior ênfase ao fluxo de caixa
US35	CATEGORIA - 4	Cultura dos clientes de escritórios contábeis não valoriza a categoria
US36	CATEGORIA - 4	Clientes não tem conhecimento dessa mudança nas práticas contábeis
US37	CATEGORIA - 4	Atendimento não qualificado das empresas de serviços contábeis promove a migração dos clientes
US38	CATEGORIA - 4	Poucos profissionais qualificados no mercado
US39	CATEGORIA - 4	Formação superior deficiente (graduação em Ciências Contábeis)
US40	CATEGORIA - 4	Falta de disseminação da informação entre os escritórios contábeis
US41	CATEGORIA - 4	Maior exigência da formação técnica dos contadores
US42	CATEGORIA - 4	Oportunidade de crescimento para os escritórios contábeis que implantaram a CPC PME
US43	CATEGORIA - 4	Maior seletividade na carteira de clientes
US44	CATEGORIA - 4	Mudança de postura/comportamento dos contadores
US45	CATEGORIA - 4	Aplicação do CPC PME mediante exigência normativa
US46	CATEGORIA - 4	Aumento no volume de trabalho das empresas de serviços contábeis
US47	CATEGORIA - 4	Valorização da prestação de serviços dos escritórios contábeis