

Os profissionais da Contabilidade e a Estrutura Conceitual Básica: percepções acerca dos alicerces contábeis sob a óptica da teoria da estruturação

The Accounting Professionals and the Basic Conceptual Framework: perceptions about the accounting bases from the perspective of structuring theory

Artigo recebido em: 11/09/17, aceito em: 04/06/18

Nicole Regina Souza Rovaris

Cascavel – PR
Mestranda em Contabilidade pela UNIOESTE¹
niroraris@gmail.com

Denis Dall'Asta

Cascavel – PR
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UNIOESTE¹
Doutor em Engenharia de Produção pela
Denis.asta@unioeste.br

Silvana Anita Walter

Marechal Cândido Rondon – PR
Coordenadora do Curso de Administração da UNIOESTE¹
Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela
Silvanaanita.walter@gmail.com

Resumo

O presente artigo teve como objetivo avaliar o nível de percepção dos contadores da cidade de Cascavel – PR acerca dos Princípios Contábeis após a convergência das Normas e Resoluções para o padrão internacional. Como objetivos específicos tem-se: estabelecer a diferenciação entre princípio, postulado e conceito; compreender o impacto das mudanças da convergência da Estrutura Conceitual para o padrão internacional; avaliar a percepção e aplicação dos Princípios Contábeis pelos contadores cascavelenses no exercício da profissão sob a ótica da teoria da estruturação. Para tanto, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com dezesseis profissionais de Contabilidade do oeste do Paraná nos meses de agosto e setembro de 2017. Os principais resultados indicaram que houve divergência entre os sujeitos entrevistados apenas com relação à presença do pilar legitimação/sanção neste processo. Nesse sentido, a teoria da estruturação contribui para analisar as práticas contábeis sob um enfoque social e de ação. O pressuposto de que o processo de implementação das normas internacionais contribui para a produção e reprodução da ordem social nas práticas contábeis foi confirmado. Deste modo, conclui-se que a Teoria da Estruturação contribuiu para compreender as relações sociais que permeiam as práticas contábeis, bem como auxiliar profissionais da área a entender a forma como a Contabilidade está implícita na reprodução da ordem social das organizações.

Palavras-chave: Teoria da Estruturação; práticas contábeis; Estrutura Conceitual da Contabilidade; CPC 00; Resolução nº750/1993.

Abstract

The objective of this article was to evaluate the level of Perception of accountants of the city of Cascavel - PR about the Accounting Principles after convergence of the Norms and Resolutions to the international standard. The specific objectives are: to establish the

differentiation between principle, postulate and concept; to understand the impact of changes in the convergence of the Conceptual Framework to the international standard; to evaluate the perception and application of Accounting Principles by Cascavelian accountants in the practice of the profession from the point of view of Structuring Theory. For that, we conducted semi-structured interviews with seventeen accounting professionals from western Paraná in the months of August and September of the year 2017. The main results indicated that there was divergence among the subjects interviewed only regarding the presence of the legitimation / sanction pillar in this process. In this way, the structuring theory contributes to analyze accounting practices under a social and action approach. The assumption that the process of implementing international standards contributes to the production and reproduction of social order in accounting practices has been confirmed. In this way, it can be concluded that the Structuring Theory contributed to understand the social relations that permeate accounting practices, as well as to help professionals in the field to understand how Accounting is implicit in the reproduction of the social order of organizations.

Keywords: Structuring Theory; Accounting Practices; Conceptual Structure

1 Introdução

Os princípios, conceitos e postulados são os meios que determinada disciplina utiliza para atingir seus objetivos e para entender as práticas desenvolvidas ao longo dos anos. Desse modo, a Contabilidade, como ciência social aplicada, possui alguns conceitos básicos que devem nortear a profissão. Entretanto, por se desenvolver sob influência de variáveis sociais, econômicas e políticas, a linguagem contábil não era homogênea em termos internacionais, pois cada país apresentava critérios próprios e diferentes para reconhecer e mensurar cada transação (CRUZ; FERREIRA; SZUSTER, 2011).

Neste sentido, os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram definidos e enumerados pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 530/1981, que estabelece a observância destes no exercício da profissão. Em 1993, a resolução nº 750/93 salienta que esta observância é obrigatória no exercício da profissão e constitui a condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Dentre esses princípios, pode-se citar o da entidade (evidencia a necessidade de se separar o patrimônio da entidade do patrimônio dos sócios ou quotistas), da continuidade (supõe-se que não existe limite para a existência da entidade ou que ela nunca será extinta), da oportunidade (ratifica a ideia de reconhecer os fatos contábeis na hora em que ocorrem), registro pelo valor original (bases de mensuração para atualização dos valores registrados pelo valor original como custo histórico, variação do custo histórico por custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo ou atualização monetária), atualização monetária (efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda devem ser reconhecidos nos registros contábeis), competência (receitas e despesas de-

¹ UNIOESTE -Universidade Estadual do Oeste do Paraná - CEP 85819-110 - Cascavel -PR

vem ser inclusas na apuração do resultado do período em que ocorrerem independente do pagamento ou recebimento) e prudência (adoção do menor valor para os componentes do Ativo e de maior valor para os do Passivo sempre que se apresentem alternativas válidas para quantificação das mutações patrimoniais). (SACRAMENTO, 1998; RESOLUÇÃO CFC nº 750/93, 1993; PINHEIRO, 2010).

Porém, com a globalização dos mercados, no que diz respeito à internacionalização destes, evidenciou-se a necessidade de se ter um conjunto de normas e práticas contábeis internacionais que permitam a comparação de informações de natureza financeira entre as empresas, com o intuito de reorganizar, repadronizar e rearmonizar as práticas contábeis dos diferentes países com vistas a evitar possíveis distorções. Essa necessidade culminou com o surgimento das Normas Internacionais nos anos 70, denominadas, a partir de 2001, de Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS – *International Financial Reporting Standards*) na busca de abranger não apenas questões especificamente contábeis, mas também todo o espectro de temas envolvidos no conceito de divulgação do desempenho operacional por meio de divulgações financeiras padronizadas. Assim, a Resolução 750/1993 teve sua revogação em 2016 por se tratar de um instrumento fundamental no processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade ao padrão internacional. A revogação, no entanto, não extinguiu Princípios Contábeis, mas evitou divergências na concepção doutrinária e teórica que poderiam afetar aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade. Neste sentido, a extinção desta resolução se fez necessária, devido à necessidade de convergência aos padrões internacionais (LEMES; CARVALHO, 2010; CRUZ; FERREIRA; SZUSTER, 2011; ALMEIDA, 2013; GIROTTO, 2016).

Assim, o processo de convergência altera profundamente a estrutura das organizações, e pode ser estudado sob a óptica da teoria da estruturação, que pode contribuir no sentido de orientar a pesquisa empírica da contabilidade como prática social, bem como auxiliar profissionais da área a entender a forma como a Contabilidade está implícita na reprodução da ordem social das organizações. Este modelo teórico permite analisar as práticas contábeis sob três pilares: significação, legitimação e dominação, tendo-se como pressuposto que o processo de implantação das normas internacionais vem contribuir para a produção e reprodução da ordem social das práticas contábeis (BEUREN; ALMEIDA, 2012).

Neste sentido, tem-se como questão de pesquisa: “como a implantação das normas internacionais de contabilidade impacta as práticas contábeis à luz da teoria da estruturação?”. O objetivo do presente trabalho é avaliar o nível de percepção dos contadores da cidade de Cascavel – PR acerca dos Princípios Contábeis após a convergência das Normas e Resoluções para o padrão internacional. Como objetivos específicos tem-se: estabelecer a diferenciação entre princípio, postulado e conceito; compreender o impacto das mudanças da convergência da Estrutura Conceitual para o padrão internacional; avaliar a percepção e aplicação dos Princípios Contábeis pelos contadores cascavelenses no exercício da profissão sob a perspectiva da teoria da estruturação.

Esta pesquisa justifica-se pela necessidade da compreensão das diretrizes adotadas pelos contadores no exercício da profissão, principalmente no que tange às decisões sobre a preponderância de alguns princípios da contabilidade sobre outros (a convergência busca mitigar este problema de interpretação), bem como o entendimento do impacto dos ajustes realizados nas alterações das Normas Contábeis na busca da simplificação e unicidade no alinhamento em nível internacional no cotidiano daqueles que militam na Contabilidade, em especial os profissionais que elaboram os relatórios e demonstrações com este teor. Espera-se, com o presente estudo, uma contribuição para

as pesquisas teóricas e práticas sobre as consequências desta revogação, ou seja, qual a percepção dos profissionais da Contabilidade acerca desta mudança.

O estudo está organizado em quatro seções, sendo a primeira referente à introdução. O segundo tópico faz menção à revisão da literatura que traz aspectos conceituais acerca dos princípios contábeis, bem como evidencia as mudanças das normas brasileiras face à revogação da Resolução nº750/1993 e ainda traz estudos anteriores sobre a temática. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos, coleta, análise e discussão dos dados e, por fim, a quarta seção expõe as principais conclusões referentes ao tema estudado.

2 Revisão da literatura

2.1 Princípios Contábeis segundo a Resolução nº750/1993 e NBC TG Estrutura Conceitual

A Contabilidade tem como objetivo registrar e analisar as variações do patrimônio, de forma a gerar informações úteis às entidades. Por isso, é campo do conhecimento essencial para a formação dos agentes decisórios dos mais variados níveis, fruto concebido da relação entre o desenrolar dos fatos econômico-financeiros e sua captação e processamento segundo os paradigmas de uma metodologia própria e potencializada pela racionalidade científica. Assim, os objetivos da contabilidade estão definidos como as informações que deverão ser geradas para que os usuários possam tomar conhecimento da situação da organização em determinado momento, com a finalidade de tomar as decisões necessárias à empresa, ou seja, o objetivo da Contabilidade nasce das necessidades dos usuários, e o objeto (o patrimônio contábil) é a resposta contábil (IUDICIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005; FAVERO et al., 2011)

Uma vez que a contabilidade tem por finalidade suprir seus usuários com informações que sejam úteis à entidade, é perceptível que esta tenha se desenvolvido de acordo com a necessidade de informação da sociedade, logo, quanto mais informações necessárias aos usuários, mais se desenvolveram os mecanismos para atingir tal finalidade. (FAVERO et al., 2011).

Com a evolução dos mecanismos contábeis, tornou-se necessário o estabelecimento de regras as quais pudessem ser usadas de base para todo o processo contábil. Entram, então, em cena os Princípios Contábeis. De acordo com WALTER (1985), os Princípios são premissas consagradas pelo costume, sedimentados ao longo do tempo e comprovados pelos fatos analisados. Ou seja, os Princípios Contábeis foram se modificando ao longo dos anos e servem como base científica para as demonstrações contábeis nas empresas. Por princípio entende-se uma proposição primária e imprescindível de um raciocínio lógico-científico; causa primária de um conceito, os princípios são valores mais relevantes de ordem legal, tendo como alicerce representar a disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas jurídicas, sua violação significa, sob o ponto de vista contábil, a não observação de toda a legislação vigente (ZAPPA, 2016).

Nesse aspecto, os princípios preexistem às normas, fundamentam e justificam a ação, enquanto as normas regem e dirigem a prática. No Brasil, os princípios são considerados os pilares expressos em formato de Normas Brasileiras de Contabilidade. Tais normativos técnicos são apresentados em correlação com as normas internacionais (IAS), na busca da convergência para os padrões internacionais, sendo obrigatoriamente exigida a observância dos Princípios na formulação das normas. Os princípios também dizem respeito à caracterização da Entidade e do patrimônio, à avaliação de seus componentes e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Considerando o Patrimônio de formal global, a observância dos

princípios contábeis aos procedimentos aplicados resultará em informações úteis para decisões sobre situações práticas (PENA, 2008; DIAS; VASCONCELOS; SOUZA, 2013).

Segundo IUDÍCIBUS (1988) existem os princípios, que são geralmente já aceitos (incluem os postulados) e as convenções, que são normas para qualificar e delimitar os princípios. Ainda, de acordo com este autor (2009), um postulado pode ser definido como uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita a verificação. Já de acordo com BELKAOUI (2000), postulados contábeis são enunciados que dispensam explicações, geralmente aceitos pela virtude da sua conformidade com os objetivos das demonstrações financeiras, que retrata o ambiente econômico, político, social e legal na qual a contabilidade deve funcionar. Ou seja, os postulados são enunciados mais genéricos aos quais se ligam os princípios e convenções Segundo FAVERO et al. (2011), os postulados, na literatura, podem ser considerados como princípios ou fato reconhecido, porém não demonstrado. Na Contabilidade, a categoria de postulados é muito abrangente, pois envolve o ambiente e condições para se executar a Contabilidade. Neste caso é correto dizer que os postulados representam alicerces sobre o qual se desenvolve o raciocínio contábil, logo, os postulados são balizadores essenciais para o alcance dos objetivos propostos.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são caracterizados segundo a Resolução nº750/1993, que explica para que as demonstrações contábeis tenham credibilidade e validade é necessário que os profissionais as elaborem seguindo alguns princípios contábeis, os quais, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2003), representam a essência e as doutrinas referentes à Contabilidade como Ciência. Complementando essa ideia, FERRARI (2012) define os Princípios contábeis como proposições básicas que sujeitam todas as normas contábeis seguintes à sua observância. Assim, os princípios contábeis são a base para todas as normas e estrutura contábil.

Segundo o CFC são considerados os seguintes Princípios Fundamentais da Contabilidade: o da entidade; o da continuidade; o da oportunidade; o do registro pelo valor original; o da atualização monetária; o da competência; o da prudência. Assim em 2008, com o advento da Lei 11.638/2007, iniciou-se o processo de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de Contabilidade; desse modo surgiu a necessidade de revisão da resolução nº750/93 em razão da emissão dos Comitês de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em especial o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”. Após a elaboração do Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo CPC, o texto da nova estrutura conceitual da Contabilidade no Brasil foi aprovado por deliberação do CFC e originou-se a NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, por meio da Resolução nº 1.121/2008, em que, entretanto, mantiveram-se os Princípios Fundamentais de Contabilidade previstos nas Resoluções nº750/1993 e nº774/1994 (CRUZ; FERREIRA; SZUSTER, 2011).

No ano de 2011, a NBC T 1 foi redigida novamente por meio da Resolução nº 1.374/11, caracterizada agora como NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro com o objetivo de acompanhar a edição do Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo CPC que, desta maneira, revogou a Resolução nº1.121/2008. Ademais, os Princípios de Contabilidade, sob o ponto de vista das Estruturas Conceituais dos setores privado e público, passaram a ser comportados dentro dessas normas específicas (GIROTTO, 2016).

Outro ponto importante considerado no processo de revisão da resolução foi a mudança do contexto socioeconômico do Brasil que levou à necessidade de alguns ajustes, como a avaliação da aplicabilidade do princípio da atualização monetária no

contexto da estabilidade financeira. Desse processo de revisão surgiu a Resolução nº 1.282/2010, com o objetivo de harmonizar a Resolução nº 750/1993 e a NBC TG Estrutura Conceitual, em que o CFC atualizou e consolidou dispositivos da Resolução nº 750/1993, que dispunha sobre os Princípios da Contabilidade. Além dos fatores socioeconômicos e da vinculação ao processo de convergência às normas internacionais, que já havia sido justificativa da Resolução nº 1.374/11, o CFC decidiu manter a Resolução nº750/1993 baseado nos argumentos que esta continuava a ser referência para outros organismos normativos e reguladores brasileiros e que o conteúdo que consta na referida resolução, no cenário de convergência, era o alicerce para o julgamento profissional na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade. Nesse sentido, houve alteração na denominação de princípios fundamentais da contabilidade para princípios de contabilidade (LUZ, 2010).

Ademais, cabe ressaltar que se encontra na literatura uma série de princípios contábeis geralmente aceitos, estruturados das mais diversas formas. A Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade organiza estes elementos em postulados (da entidade e da continuidade), princípios (do custo original como base de valor, da realização da receita e da confrontação das despesas e do denominador comum monetário) e convenções (da objetividade, da materialidade, do conservadorismo e da consistência) contábeis. Nesse sentido, no presente artigo, os princípios contábeis são definidos a seguir (BORINELLI; BEUREN, 2008).

O princípio da entidade possui como axioma que o patrimônio da empresa não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários, no caso, a sociedade ou instituição e, quando não existe esta clara distinção, podem surgir contingências fiscais. Assim, caracteriza-se como entidade contábil, além dos negócios e das operações distintas entre os sócios, o patrimônio de uma pessoa física que porventura participe do capital de outra entidade (esta como pessoa jurídica) (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009; LUZ, 2010).

O postulado ou princípio da entidade tem como premissa, segundo a FIPECAFI (2000), que a Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas. Ou seja, mesmo que o sócio tenha 100% das cotas, seu patrimônio pessoal não pode se confundir com o patrimônio da empresa. De acordo com a ECBC, a entidade é vista num sentido mais amplo, econômico, organizacional e de controle. Neste caso, o princípio mostra que as entidades possuem um patrimônio, cuja evolução em seus aspectos qualitativo e quantitativo a Contabilidade deve acompanhar, além de que se pode considerar qualquer unidade de estrutura administrativa como uma entidade. Nesse enfoque a Contabilidade é mais voltada para a formação de informações gerenciais, à medida que busca evidenciar o comportamento de “resultados” nos diversos setores da empresa. (FAVERO et al., 2011).

Assim, fica evidente que não se pode misturar os patrimônios das pessoas jurídicas com o das pessoas físicas. De acordo com FRANCO (1988), as mutações ocorridas no patrimônio da entidade, sejam permutativas ou modificativas do patrimônio líquido, somente se refletem na riqueza patrimonial de seus titulares quando a estes são atribuídos resultados econômicos, positivos ou negativos. Também é importante salientar que, segundo Iudícibus (2009) a contabilidade evidencia o balanço patrimonial de acordo com a teoria da entidade, que tem uma vida distinta das atividades e dos interesses pessoais dos proprietários de parcelas de seu capital. Conclui-se, então, que a entidade tem personalidade própria. Ainda, segundo IUDÍCIBUS, MARION e FARIA (2009), é preciso perceber que a entidade em si estudada tem de ser entendida num sentido econômico e organizacional, além do sentido jurídico. Em suma, o patrimônio deverá ser reconhecido como objeto da contabilidade, necessitando se diferenciar um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente da natureza ou finalidade da entidade, reforçada a autonomia patrimonial (PENA, 2008).

O princípio da continuidade pressupõe que esta continuará no futuro, e tem como premissa fundamental que as entidades são criadas com a intenção de operar por tempo indeterminado. Essa premissa, portanto, deve ser observada quando do registro e avaliação das mutações patrimoniais. Assim, este princípio pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. Observa-se que a entidade é vista como um organismo que vai manipular os recursos que foram colocados à sua disposição a fim de agregar valor aos mesmos e gerar benefícios, mediante obtenção de receitas. Por este postulado não existe a ideia de que a empresa é uma mera vendedora de ativos, especialmente daqueles que não são destinados à venda (BORINELLI; BEUREN, 2008; CFC, 2010; PAZ, 2010).

Ressalta-se que a entidade em continuidade é a premissa básica da Contabilidade, e desta premissa pode-se denotar que a aplicação do referido postulado conduz a uma discussão, já há tempos calorosa, no desenvolvimento da Contabilidade, a de avaliação dos ativos. A aplicação do postulado da continuidade desencadeia a necessidade de se avaliarem todos os ativos a valores de entrada (ou valores de custos) a fim de que se possa manipular ou trabalhar com os mesmos na busca de benefícios futuros. À medida que o mercado for atribuindo uma mais-valia aos ativos, no curso normal das operações, estes vão sendo vendidos e transformados em receitas. Destas receitas deduz-se o valor dos ativos sacrificados (custos) e obtêm-se então os resultados alcançados pela entidade durante a continuidade ou andamento dos negócios. Em suma, o postulado da continuidade implica em avaliar os ativos pelo valor de entrada para que se possam apurar resultados. Ainda, caso a entidade que tenha as atividades suspensas ou reduzidas, esta continuará sendo objeto da contabilidade e, sendo assim, o valor dos ativos e passivos será afetado, principalmente no caso de descontinuidade, suspensão temporária das atividades ou até mesmo alteração no volume das operações (BORINELLI; BEUREN, 2008; PENA, 2008).

O princípio da oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas, em que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. Assim, este princípio afirma que os registros contábeis devem ser realizados em tempo hábil e de forma correta e íntegra para que a informação contábil que resulta desses registros não seja prejudicada e, existindo apenas razoável possibilidade de um evento ocorrer, ele deve ser considerado, como no exemplo das provisões constituídas quando um evento econômico está em processo de potencialização (PENA, 2008; CFC, 2010; LUZ, 2010).

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional por meio das seguintes bases de mensuração: custo histórico, variação do custo histórico, custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária. Em suma, este princípio estabelece que os componentes do patrimônio devem ter seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos nas datas das transações realizadas com terceiros, estabelecendo, dessa maneira, a avaliação patrimonial que obriga a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio. Com relação à atualização monetária, é resultante dessa adoção a moeda, expressa formalmente, sendo que esta não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período (PENA, 2008; CFC, 2010).

Isto significa que inicialmente os ativos e passivos devem ser contabilizados pelos valores originais referentes às quantidades de moedas representativas dos eventos. Porém, na permanência desses elementos como componentes de determinado patrimônio, outros critérios de mensuração devem ser cuidadosamente estudados, para que sejam estabelecidos parâmetros coerentes de atribuição de valores a estes objetos (LUZ, 2010).

O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. Este princípio está relacionado com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período e não com recebimentos ou pagamentos e é aplicado a situações variadas, por conta das diferentes transações que ocorrem nas entidades, subtraindo o maior número de dúvidas na atividade do Profissional de Contabilidade. Assim, a observância deste princípio implica que as receitas e despesas devem ser reconhecidas pela contabilidade conforme a ocorrência de seus respectivos fatores geradores. Como fato gerador entende-se o evento que, se ocorrido, gera uma consequência passível de reconhecimento. Neste sentido, as receitas e despesas devem ser incluídas no resultado no período em que ocorreram e não quando foram efetivamente recebidas ou pagas, e a transferência de propriedade ou execução do serviço, via de regra geral, determina a obrigatoriedade do reconhecimento contábil da receita (PENA, 2008; CFC, 2010; LUZ, 2010).

Por fim, o Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. O princípio tem sua aplicação restrita às variações patrimoniais posteriores às transações com terceiros, que deverão ocorrer em consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição destes. Assim, este princípio sempre ocorre acompanhado ao princípio da competência. Este princípio determina a adoção de menor valor para o ativo e maior valor para o passivo, sempre que as alternativas para a quantificação das mutações patrimoniais se apresentarem de formas igualmente válidas, com a justificativa que o conservadorismo ou cautela são recomendações para evitar que as informações evidenciadas nos relatórios contábeis criem falsas expectativas no mercado, induzindo pessoas a efetuar transações tendo por base eventos que, na verdade, apresentam riscos potenciais de não se realizarem da forma como foram divulgados (PENA, 2008; CFC, 2010; LUZ, 2010).

A convergência da contabilidade das empresas privadas ao padrão internacional (IFRS) avançou rapidamente e, neste sentido, 04 de outubro de 2016, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2017, o CFC revogou a Resolução nº 750/1993 e estabeleceu a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades de Setor Público. Nesse sentido, observa-se que as Normas Contábeis caminharam em direção à internacionalização, desde o setor privado até o setor público das organizações brasileiras (CFC, 2016).

2.2 Revogação da Resolução 750/1993 e convergência ao padrão internacional: o que mudou?

Após a emissão do Pronunciamento Conceitual Básico, em 2008, observa-se, como já mencionado nos princípios contábeis, que as Normas Brasileiras e Resoluções tiveram que se adaptar na busca pela convergência à internacionalização das demonstrações financeiras. Nesse sentido, a finalidade do Pronunciamento Conceitual Básico é dar suporte à produção de novos pronunciamentos técnicos e aos profissionais contábeis ao elaborar as demonstrações, além de auxiliar os auditores independentes a

formarem opinião sobre os relatórios. De acordo com o exposto, verifica-se que a estrutura conceitual além de fornecer embasamento para elaboração das demonstrações financeiras, ainda é a “bússola” que direciona o caminho a ser seguido no desenvolvimento de outros pronunciamentos relevantes que irão abordar orientações a respeito de conteúdos específicos de procedimentos contábeis a serem adotados (CRUZ; FERREIRA; SZUSTER, 2011; GOMES; SILVA FILHO, 2015).

Nesse sentido, a extinção da Resolução CFC 750/1993 se faz necessária, pois os princípios reais e verdadeiramente soberanos da política contábil brasileira são os existentes antes dos IRFS adotados na legislação e a sua catalogação se faz por meio de uma pesquisa independente, de valor científico, à luz da liberdade de cátedra e com ausência de dogmas ou ideias preconcebidas, uma vez que os princípios são axiologicamente sobrejacentes a um estrutura conceitual, pois a construção conceitual de uma teoria e de uma legislação se utiliza dos princípios (ZAPPA, 2016).

Dessa maneira, o Pronunciamento Conceitual traz como pressupostos básicos o regime de competência e a continuidade. No texto do pronunciamento não são enumerados postulados, princípios ou convenções conforme abordados nas Normas Brasileiras do CFC, mas alguns conceitos são citados como consequência ou função das características qualitativas com o objetivo de incentivar a compreensão e a percepção do profissional de Contabilidade como alguém que faz mais do que simplesmente aplicar normas e regras a serem seguidas segundo práticas contábeis. Ademais, propõe-se centrar a prática contábil na primazia da essência econômica sobre a forma legal, quando do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fatos. Além de apresentar os princípios

da competência e da continuidade, o Pronunciamento traz quatro principais características qualitativas que obrigatoriamente precisam estar presentes em qualquer demonstração contábil:

- compreensibilidade: fundamenta-se no objetivo do pronto entendimento por parte do usuário que tenha as características mencionadas no grupo de usuários estabelecidos pelo CPC, mas a complexidade de qualquer matéria não deve levar à falta de registro, de registro adequado ou de evidenciação sob o argumento de eventual dificuldade de entendimento por parte desse usuário.
- Relevância: a influência de uma informação contábil na tomada de decisões é dependente da natureza e da materialidade (tamanho) do item em discussão;
- Confiabilidade: a informação precisa ser apresentada da forma mais apropriada possível, retratando adequadamente o que se pretende investigar (CPC, 2008).

Em suma, o objetivo do CPC é servir como fonte de conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e interpretação dos Pronunciamentos Técnicos e na preparação e utilização das demonstrações contábeis. Ainda, para esclarecimento, no documento referente ao CPC, as normas internacionais não utilizam a palavra “princípios”, sendo que todos os Pronunciamentos deverão ser baseados no Pronunciamento Conceitual Básico, ou seja, a Estrutura Conceitual Básica proposta, sendo que a adoção de outras regras, desde que em consonância com o CPC, é totalmente viável. O que não pode ser aceito é a adoção de regras específicas que contrariem a referida Estrutura Básica (PENA, 2008). O Quadro 1 aborda um resumo das principais diferenças entre os textos antigos e a atual Estrutura Conceitual da Contabilidade.

Quadro 1 – Diferenças entre a Res. nº750/93 e o Pronunciamento Conceitual Básico

Item	Resolução CFC nº750/1993 e complementares	Pronunciamento Conceitual Básico (CPC)
Conceito de Contabilidade	Aborda	Não aborda
Objetivo das demonstrações contábeis	Abastecer os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações	Evidenciar informações para tomada de decisões pelos diversos usuários
Usuários das informações contábeis	Usuários internos e externos	Stakeholders
Postulados ou pressupostos básicos	Não aborda objetivamente	Regime de Competência e Continuidade
Princípios	Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência	Não aborda
Convenções	Não aborda objetivamente	Não aborda objetivamente
Características qualitativas da informação contábil	Confiabilidade, Tempestividade, Compreensibilidade e Comparabilidade	Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade
Elementos das demonstrações contábeis	Não aborda	Aborda os elementos diretamente relacionados à mensuração patrimonial, financeira e de desempenho
Primazia da essência sobre a forma	Aborda	Aborda
Reconhecimento dos elementos nas demonstrações	Não aborda objetivamente	Aborda aspectos relacionados ao reconhecimento dos elementos patrimoniais
Mensuração dos elementos nas demonstrações	Custo histórico como base de valor	Custo histórico, Custo corrente, Valor Realizável e Valor presente
Conceitos de capital e mensuração de capital	Não aborda objetivamente	Capital financeiro e capital físico

Fonte: Cruz, Ferreira e Szuster (2011).

Portanto, observa-se, de acordo com o Quadro 1, que existem várias diferenças entre as Resoluções do CFC e o Pronunciamento Conceitual Básico, em que o CPC é mais abrangente que a estrutura proposta pela Resolução nº 750/1993, tendo em vista principalmente que esta não apresenta princípios contábeis e nem faz o uso desta terminologia, em contrapartida a outras estruturas que apresentam os princípios contábeis como base essencial para

a construção da Estrutura Conceitual da Contabilidade (PENA, 2008; CRUZ; FERREIRA; SZUSTER, 2011).

Como a Revogação da Resolução nº750/1993 é recente, ainda existe a discussão sobre a ausência destes princípios. Entretanto, existem discussões acerca da substituição das Normas Contábeis pelos Pronunciamentos Contábeis (CPC). PENA (2008) realizou uma revisão crítica nas Normas Contábeis, Resoluções da CVM e

Pronunciamentos Contábeis acerca de Estrutura Conceitual e concluiu que em relação a não adoção do termo “princípios” pela estrutura do CPC, a maior dificuldade virá dos próprios profissionais da Contabilidade, visto que por muito tempo estudaram, aprenderam, desenvolveram a profissão e fizeram inúmeras pesquisas com embasamento nos Princípios Contábeis. Entretanto ressalta que a nova estrutura traz todos os aspectos que eram apresentados através de Princípios, mas tratados de forma diferente. Já CRUZ, FERREIRA e SZUSTER (2011) estudaram a percepção dos docentes de programas de pós-graduação stricto sensu em Ciências Contábeis acerca da Estrutura Conceitual para elaboração das demonstrações contábeis emitida pelo CPC e revelaram que o nível de percepção dos docentes foi considerado alto, embora tenham declarado baixa frequência na discussão do tema em sala de aula. Observa-se, nesse sentido, a carência de estudos sobre a percepção dos profissionais de Contabilidade acerca desta alteração de Estrutura Conceitual da Contabilidade, visto que estes são personagens importantes na elaboração das Demonstrações Contábeis.

2.3 Teoria da Estruturação

A teoria da estruturação destaca que as estruturas e ações nas organizações são resultados de práticas sociais, e como tal, devem ser compreendidas a partir de relações histórico-sociais em dada sociedade. Neste sentido, GIDDENS (1979,1984) destaca que as estruturas tanto restringem como facilitam a própria ação, e permitem, dessa maneira, a possibilidade que os atores possam alterar comportamentos, tornando-se plausível um processo contínuo de mudança social (JUNQUILHO, 2003).

Os sistemas sociais são formados pelas atividades de agentes humanos, desenvolvidas através do tempo e do espaço. Dessa maneira, o conceito central da teoria da estruturação reside na dualidade da estrutura, que permite o estudo da ação desenvolvida por atores individuais e o impacto da estrutura sobre esses agentes; nesse sentido, pensar a ação humana nas organizações como construção ou fenômeno social envolve a análise conjunta da própria ação, bem como os efeitos de determinadas propriedades estruturais sobre esta ação (BEUREN; ALMEIDA, 2012).

As normas referem-se ao conjunto de regras, códigos e convenções que orientam a conduta humana e definem direitos

e obrigações. Estas permitem a legislação, no domínio da estrutura, de determinada ordem, e sua sanção pelos agentes no domínio da interação, permitindo a legitimação e sua sanção. Assim, estas são responsáveis pela articulação, bem como pela sustentação de comportamentos legitimados institucionalmente, reforçando ordens normativas da vida social cotidiana (JUNQUILHO, 2003).

3 Metodologia

Com relação aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa se caracteriza como um estudo qualitativo, empregando a metodologia de estudo multicase, pois pesquisará mais do que uma organização objeto de estudo. Com vistas a nortear o estudo de caso, Stake (2000) comenta que os pesquisadores que utilizam este método de pesquisa normalmente procuram o que é comum e incomum no objeto de estudo. Ainda, a procura pela particularidade dos estudos de caso compete com a generalidade, e nesse sentido, alguns estudiosos só se sentem encorajados a escolher determinado objeto do estudo de caso se houver uma expectativa clara de generalização com outros casos.

Com relação ao critério adotado para escolha dos casos, esta se deu pela seleção de profissionais de contabilidade, tendo como total 17 sujeitos entrevistados. Ademais, esta pesquisa apresenta cunho descritivo, visto que buscou descrever como ocorre o desenvolvimento da convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais. Esta análise se preocupa em investigar o que é, ou seja, em descobrir as características de um fenômeno e pode ser empregada em pesquisas que procuram descobrir e investigar a relação entre variáveis, bem como investigar a relação de causalidade entre fenômenos (COLAUTO; BEUREN, 2010).

Com relação ao instrumento de coleta, utilizaram entrevistas semiestruturadas como principal método, tendo como base roteiro elaborado por BEUREN e ALMEIDA (2012). O estilo aberto deste instrumento de coleta de dados permite a obtenção de uma gama imensa de informações, proporcionando ao investigador a oportunidade de clarificar perguntas e respostas em uma interação direta e flexível. Nesse sentido, o roteiro de entrevista está fundamentado e seguirá a categorização de análise proposta pelo Quadro 2 (GODOI; MATOS, 2006).

Quadro 2 – Variáveis analisadas

Pilares	Características dos Pilares	Categorias Analisadas
Significação/ Comunicação	Regras sociais que informam e restringem, tornando possível a comunicação	Procedimentos Transformações
	Regras desenhadas por meios atividades organizacionais	Atividades Contábeis Comunicação
Dominação/ Poder	Meios que os agentes utilizam para atingir os objetivos	Objetivos
	Recursos tecnológicos e humanos	Facilidades Recursos
Legitimação/ Sanção	Capacidade que o agente possui de agir de uma ou outra forma e consequentemente de influenciar	Poder
	Direitos e obrigações no meio social legitimando de determinada ordem ou sanção	Comportamentos Legitimados Obrigações
	Normas responsáveis pela articulação dos comportamentos legitimados institucionalmente	Direitos Sanção

Fonte: adaptado de Beuren e Almeida (2012).

A análise dos dados coletados seguiu a proposta de BARDIN (2002), que possui dois objetivos. O primeiro corresponde à superação da incerteza e o segundo ao enriquecimento da leitura. Desse modo a análise de conteúdo para todas as formas de comunicação possui também duas funções: a função heurística, que

busca explorar e aumentar a possibilidade de novas descobertas e a função de administração de provas, que busca verificar hipóteses em forma de questões ou afirmações temporárias. Na prática essas duas funções podem ser complementares e reforçando uma à outra (BARDIN, 2002).

4 Análise dos resultados

4.1 Caracterização dos respondentes

Para descrever o perfil dos 17 profissionais entrevistados foram levantadas informações como função, formação (técnico ou bacharel em Contabilidade), tempo de exercício da função e leitura da Resolução nº 750/1993 e do Pronunciamento Conceitual Básico. O Quadro 3 evidencia os perfis entrevistados.

Quadro 3 – Perfil dos entrevistados

Formação	Anos de exercício	Leitura da Res. 750/93	Leitura do CPC 00
Bacharel	13	sim	sim
Bacharel	15	sim	não
Bacharel	20	sim	sim
Bacharel	15	sim	sim
Bacharel	12	sim	sim
Bacharel	16	sim	sim
Bacharel	7	sim	sim
Bacharel	3	sim	sim
Bacharel	45	sim	sim
Bacharel	20	sim	sim
Bacharel	não informado	sim	sim
Bacharel	não informado	sim	sim
Bacharel	9	sim	sim
Bacharel	25	sim	sim
Bacharel	20	sim	sim
Estudante	3	sim	sim
Bacharel	8	sim	sim

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Figura 1 – Codificação da pertinência do processo de convergência



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Observa-se, de acordo com o Quadro 3, que dentre os sujeitos entrevistados, apenas um ainda é estudante, sendo que 16 deles são bacharéis em Contabilidade. Com relação ao tempo de exercício da função, constatou-se que o máximo é de 45 anos, e o mínimo de 3 anos. É relevante salientar que a totalidade realizou a leitura da Resolução nº 750/1993, e apenas um profissional de Contabilidade ainda não havia realizado a leitura do CPC 00 – Estrutura Conceitual. Neste sentido, o próximo tópico discute os principais resultados alcançados.

4.2 Discussão dos principais resultados

A análise foi realizada em quatro etapas, sendo a primeira responsável pela caracterização do entendimento dos entrevistados acerca do processo de convergência, que culminou com a revogação da Resolução nº 750/1993, ou seja, se estes estavam a par das alterações causadas por este processo, bem como sobre o grau de pertinência deste assunto para o exercício da profissão e frequência de discussão do assunto com colegas, caracterizadas como a estruturação e interação do processo de convergência nas práticas contábeis. As seguintes etapas consistiram na análise das três categorias estabelecidas no Quadro 2, sendo a segunda caracterizada pela significação e comunicação, terceira caracterizada pela dominação e poder e quarta pela legitimação e sanção.

4.2.1 Estruturação e interação do processo de convergência nas práticas contábeis

O bloco referente à estruturação e interação do processo de convergência nas práticas contábeis constituiu-se de duas questões, uma referente à pertinência do assunto para atuação na profissão, e outra sobre a frequência de discussão com colegas de trabalho. A síntese dos principais relatos acerca deste bloco está expressa na Figura 1.

Os relatos expressos na Figura 1 mostram que a opinião sobre a pertinência do processo de convergência aos padrões internacionais diverge entre os profissionais. Nesse sentido, alguns dos entrevistados alegam que as mudanças nas normas para o padrão internacional são positivas, visto que o processo de universalização já ocorre em outros países e poderia facilitar o processo de abertura para exportação das empresas às quais estes prestam serviços. Entretanto, dois profissionais alegaram que em alguns casos o processo de internacionalização não se adapta ao país, visto que o estilo de contabilização dos países é diferente do padrão brasileiro, podendo resultar em normas com pouca aplicabilidade na prática.

4.2.2 Significação/Comunicação

Com relação ao pilar significação/comunicação, foram elaboradas seis questões com vistas a identificar alterações de atividades, adequação ao processo, comunicação entre setores e desenvolvimento de novos setores na empresa. Observa-se que, com relação ao impacto nas funções da atividade, entrevistados relatam que houve impacto em funções específicas, como a maneira de se redigir as notas explicativas, que foi alterada após adesão aos Comitês de Pronunciamentos Contábeis.

“Eu vejo como um impacto na hora de fazer cálculos, em que algumas coisas mudaram. Algum item você já não vai calcular a valor presente, você vai calcular de outra maneira, então você tem que estar atento a isso. Por exemplo, a gente seguia uma rotina que a gente sabia que “aquilo ali” ia ser “aquilo”, calculava um estoque com “aquele” valor, agora tenho que ver se aquilo está sendo o que a norma está pedindo, e, se não for, tenho que me atualizar. Então, eu acho mais nesse sentido que algumas coisas você tem que se voltar, aprender como que vai calcular daquela maneira. Então, seria nesse sentido, porque no mais, os princípios continuam os mesmos, tirando a atualização monetária, que foi agrupada em um valor original.”

Entretanto, um número considerável de sujeitos entrevistados alega que não sentiram os impactos de maneira direta, pois os princípios, mesmo que implícitos, ainda são exigidos no exercício da profissão. Com relação ao impacto do processo de convergência ao padrão internacional das Normas Contábeis e da revogação dos princípios de contabilidade no exercício da profissão contábil, a síntese de respostas relevantes pode ser observada no Quadro 4.

Quadro 4 – Síntese do contexto da categoria Significação/Comunicação

Contexto da categoria Significação/Comunicação	
Entrevistado 01	"Realmente a gente tem uma coisa nós, outra coisa é todo né. Eu entendo, eu entendo assim, é uma evolução para o bem, traz uma evolução para a classe positiva, porque como se diz assim, você mais ou menos padroniza a norma, não fica com uma norma lá da NBC, e outra do CPC, é uma padronização, é o objetivo do CPC, a padronização também, né. E ao mesmo tempo, por trazer por Brasil essas normas internacionais também, acaba valorizando o bom profissional porque ele vai precisar estudar esses casos para ver se aplica à realidade profissional dele, então acaba valorizando quem tiver prestando serviço [...]".
Entrevistado 02	No meu ponto de vista nem podia ter tanto esse impacto, porque se a gente for analisar o que já existia de estudo na Contabilidade, eram coisas que já existiam antes, né, só que não eram exatamente reforçadas ou aplicadas. Mas a questão da essência sobre a forma é algo que se você olhar na literatura você encontra lá em 1900 e alguma coisa você já encontra né a discussão sobre isso né. Ai você terá esse olhar sobre a capacidade de informação mais próxima da realidade da empresa, também já era algo discutido antes, então em tese, não poderia ter tanto impacto né, que nós estávamos mais acostumados a fazer uma contabilidade com visão do fisco, por isso a dificuldade.
Entrevistado 03	Eu acredito que... como eu posso dizer... quando houve a mudança os contadores tiveram de se adaptar a uma nova realidade, e estudar o que essa convergência queria trazer. Mas eu acho que... não sei o que lhe dizer ao certo sobre como, mas teve essa dificuldade de adaptação, mas acho que hoje já é bem menos difícil.
Entrevistado 04	Isso sempre acaba trazendo uma nova função porque você não cuida apenas de seu setor, você tem que estar atento às convergências cuidando de outro setor, então a tua responsabilidade aumenta mais, porque outras pessoas dependem daquilo que você está buscando no conhecimento para fazerem a parte deles também, pois muitas vezes eles estão ali para fazer apenas lançamento contábil, mas você precisa se atualizar para ver o que mudou naquilo.
Entrevistado 05	Maior custo, pois necessita de profissionais mais capacitados, tanto em treinamentos como como melhor formação.

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Com base nas informações relatadas pelos participantes sintetizadas no Quadro 4, somadas às outras informações coletadas nas entrevistas, ocorre impacto direto e indireto nas práticas contábeis por conta do processo de convergência das normas aos padrões internacionais, visto que os profissionais precisam se manter constantemente atualizados, podem surgir novas responsabilidades e demanda maiores custos, pois necessita de profissionais mais capacitados, tendo como consequência a valorização de profissionais que mantêm esta atualização constante.

Com relação à adequação ao processo de convergência, a totalidade de entrevistados relatou que procura se atualizar por meio da internet, como acesso ao site dos órgãos de classe, bem como participar de treinamentos e cursos ofertados por estes.

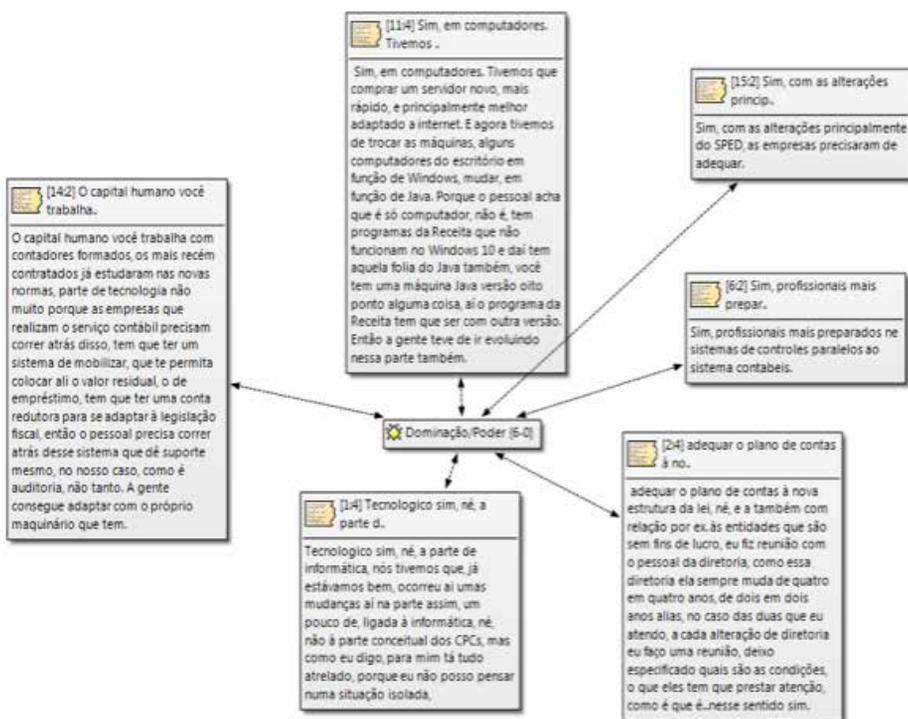
“Olha, eu fiz bastante curso, sempre que tem os cursos do CRC, palestras né, e agora tem bastante coisas que é online então tem facilidade disso. Então tenho buscado informações nesse sentido, até mesmo para saber que tá sendo feito por outros né.”

Observa-se que a internet e os meios de comunicação digitais, tais como cursos e palestras online foram relatados pelos outros entrevistados. Ademais, alguns profissionais comentaram acerca da pouca divulgação do processo de convergência ao padrão internacional, em especial a Revogação da Resolução nº750/1993, fazendo com que alguns profissionais estejam desatualizados no exercício da profissão.

4.2.3 Dominação/Poder

Como no pilar significação/comunicação, foram elaboradas cinco questões relacionadas a esta categoria. Referente aos objetivos, os entrevistados alegam que não houve área responsável pela implantação e compreensão das Normas Internacionais de Contabilidade. Apenas um entrevistado alegou que o setor contábil da organização em que trabalha assumiu essa responsabilidade. Referente à preparação para o processo de internacionalização, conclui-se que os profissionais de contabilidade estão parcialmente prontos para este processo, visto que a aprendizagem de novas normas depende da proatividade do profissional, que precisa ir atrás de novas informações. Nesse sentido, a adequação à convergência ocorre por meio de cursos, palestras, treinamentos e da própria internet, conforme salta do bloco de significação/comunicação. Ademais, ressalta-se que não houve reorganização de funções, bem como surgimento de novas atividades, não afetando de maneira direta as organizações estudadas neste aspecto. Com relação aos investimentos em recursos humanos e tecnológicos, os relatos estão sintetizados na codificação expressa na Figura 2.

Figura 2 – Síntese da codificação da categoria Dominação/poder



Fonte: dados da pesquisa (2017)

Conforme demonstrado na Figura 2, os entrevistados relatam que precisaram adequar planos de contas e realizar investimentos tecnológicos, sendo dispensados investimentos humanos, por meio da aquisição de novos servidores e aprimoramento nos sistemas contábeis utilizados para o exercício da profissão. Com relação ao poder, referente à capacidade que o agente possui de agir e influenciar observa-se, conforme relatos, que

as novas informações são repassadas por meio de reuniões, discussões e informativos a todos os colaboradores, pois estes também são responsáveis pela elaboração e conferência dos demonstrativos contábeis.

“[...] da mesma forma, a gente acaba assim, como, pelo amadurecimento da gente já na profissão, tudo, a gente acaba até estudando, a gente estuda as mudanças, né, a gente tem uma facilidade maior de absorção aí de uma mudança, pela experiência um pouco também né, a gente tem que dizer isso, e aí a gente acaba passando isso também pros funcionários, colaboradores aí da gente né. Então nós mesmos acabamos dizendo ‘olha isso aqui agora é assim, agora é assado’ né, e também quando tem uma norma a gente também passa, quando é do interesse eu falo ‘olha, vamos ver isso aqui’, então a gente acaba vendo junto o assunto aí também [...]”.

Nesse sentido, os relatos apresentados não evidenciaram a presença de dominação ou poder nas práticas contábeis com relação ao processo aplicação da convergência das normas ao padrão internacional, visto que todos os colaboradores das organizações puderam participar do processo e tiveram este assunto discutido com seus superiores.

4.2.4 Legitimação e Sanção

No bloco referente às práticas de legitimação e sanção, foram elencadas questões acerca de mudanças do padrão de conduta profissional, gerenciamento das alterações e adaptação ao processo de convergência. De modo geral, os entrevistados afirmam que gerenciam as mudanças por meio de acompanhamento do site do Conselho Federal de Contabilidade.

“A gente procura pegar pelo (sic) sites do próprio CFC e do CPC, enfim, por esses sites oficiais, porque muita coisa que você de outros sites não se sabe se está perfeitamente ou totalmente atualizado, então a gente procura ver por ali, até quando tem normas novas para sair. A gente procura dar uma acessada para ver o que está por vir, você acaba tendo uma prévia do que está por vir.”

Com relação aos CPCs mais utilizados na prática, os entrevistados elencaram o CPC 00 Estrutura Conceitual, CPC 01, referente aos testes de impairment, o CPC de Pequenas e Médias Empresas, bem como os CPCs relacionados à estoques e Valor Justo.

“O número não, mas, por exemplo, o teste de impairment a gente teve que... é, porque isso depende muito da empresa fazer esse trabalho, né? A questão lá do impairment, eles têm que dizer do acervo deles de imobilizado como que está, por exemplo, e a questão do ajuste ao valor presente também porque a gente precisa que o sistema do cliente faça essa questão segregue esse juro do longo prazo, né? Então essas duas foram bem pontuais”.

“O que a gente todo dia, assim, a parte mais prática, pra nós, são os princípios e são as estruturas das demonstrações,

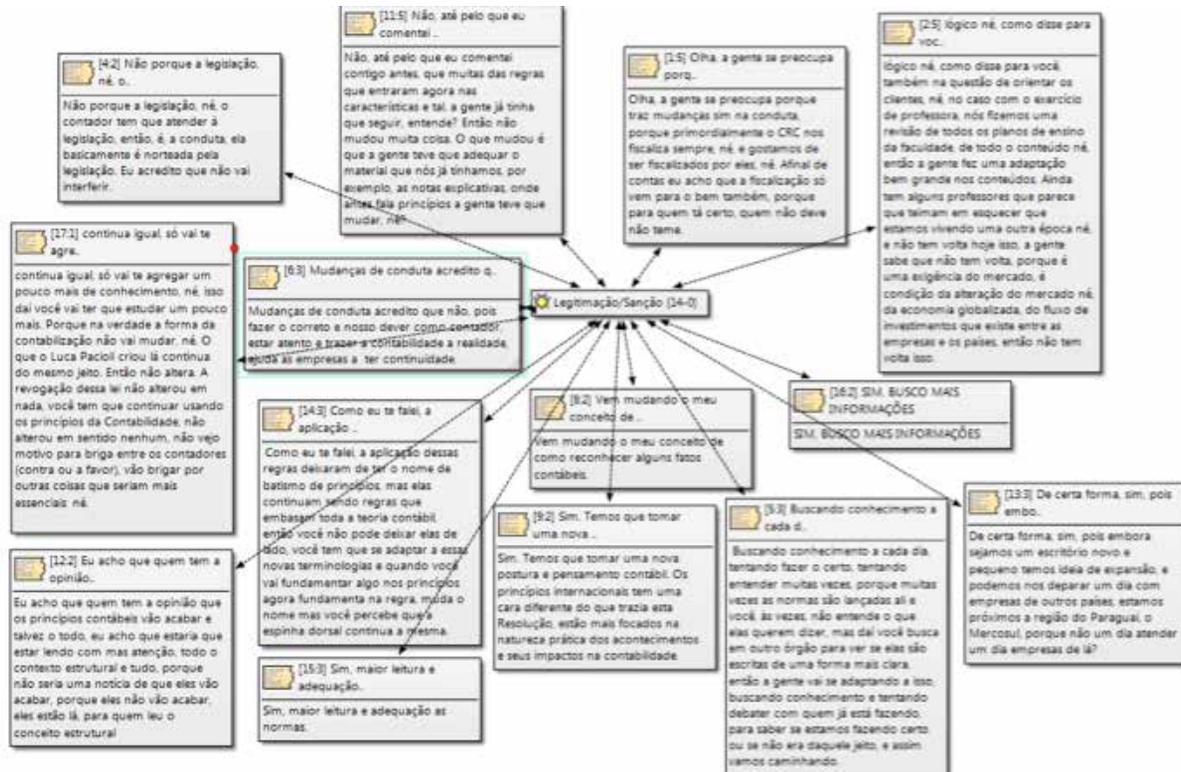
isso é a parte mais prática, né. Então os princípios, como a gente falou, eles foram revogados, sim, a norma formal, né, foi revogada, mas implicitamente muita coisa já está dentro do CPC. Então isso daí não deixa de ser aplicado, né, é aonde a gente passa a aplicar e também nas estruturas, então isso mais ou menos aí a gente acaba olhando e, né, e usando nesse aspecto aí, nesse aspecto aí.”

“[...] a gente tem bastante (sic) empresas de pequeno e médio porte, então CPC PME é um dos principais, e aí para as empresas de grande porte meio que você acaba tendo que usar todos e sempre que tem algo específico tem que procurar o CPC específico, mas a gente pode dizer que o de receitas é padrão, o que estoque, do intangível, das próprias demonstrações de fluxo de

caixa, todas as empresas têm, segue um padrão. Então tem alguns que algumas empresas usam mais, mas a gente procura seguir todos e tem alguns que quase não utilizam, que é muito específico [...]”.

Referente às mudanças na conduta profissional, houve divergência entre as opiniões dos entrevistados. Alguns afirmam a necessidade maior de leituras, outros comentam que a conduta não será alterada, ainda que a mudança agregue maior conhecimento. É válido ressaltar que a normatização aos padrões internacionais é fiscalizada pelos órgãos de classe, e, dessa maneira, ocorre a observação destas normas e espera-se a sua legitimação nas organizações, bem como entre os profissionais contábeis. A síntese das principais contribuições das entrevistas sobre este questionamento está expressa na Figura 3.

Figura 3 – Síntese da codificação da categoria Legitimação/sanção



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Conforme demonstrado na Figura 3, observa-se que não existe um consenso entre os profissionais de Contabilidade acerca das mudanças de conduta, visto que os princípios e normas continuam a ser vigentes de maneira implícita. Já alguns entrevistados comentam que houve mudança de conduta na busca de maiores informações e na mudança de postura e pensamento contábil, devido à mudança de foco dos usuários para quem as informações contábeis são geradas.

5 Conclusões

Este estudo objetivou avaliar a percepção dos contadores do oeste paranaense acerca dos Princípios Contábeis após o processo de convergência das Normas e Resoluções para o padrão internacional. Por meio de uma pesquisa qualitativa descritiva, foi realizada por meio de um estudo multicaso com 17 profissionais de Contabilidade das cidades de Cascavel, Toledo, Assis

Chateaubriand e Marechal Cândido Rondon, utilizando-se como instrumento de coleta de dados roteiro de entrevista semiestruturada com base no estudo de BEUREN e ALMEIDA (2012).

O pressuposto que o processo de implementação das normas internacionais contribui para a produção e reprodução da ordem social nas práticas contábeis foi confirmado, visto que houve divergência entre os sujeitos entrevistados apenas com relação à presença do pilar legitimação/sanção neste processo. Nesse sentido, a teoria da estruturação contribui para analisar as práticas contábeis sob um enfoque social e de ação.

Durante o processo de implantação das normas internacionais de contabilidade, ou seja, neste processo de convergência, observou-se que alguns profissionais não consideram este processo pertinente, devido aos aspectos legais e aplicabilidade destas normativas na prática. Observou-se, também, que o processo de internacionalização exige proatividade e estudo por parte dos profissionais contábeis, visto que estes precisam responder às

exigências legais e dos órgãos de classe, em que a comunicação com os superiores e colaboradores se torna necessária para que as informações acerca deste processo sejam fluentes na empresa.

Nesse sentido, conclui-se que o processo de convergência das normas internacionais afeta de maneira direta e indireta a prática, produção e reprodução da ordem social. Ressalta-se ainda, que

este estudo não pode ser generalizado estatisticamente, devido à restrição do trabalho aos casos estudados. Pesquisas adicionais e futuras podem coletar a percepção dos órgãos fiscalizadores acerca dos procedimentos de fiscalização frente à convergência das Normas ao padrão internacional, à luz desta mesma teoria, bem como a utilização desta em outras áreas e setores da Contabilidade.

Referências

ALMEIDA, S. R. V. *Testando o Triângulo de Cressey no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo empírico sobre comportamento ético dos profissionais de contabilidade*. 2013. Dissertação (Pós-Graduação Em Ciências Contábeis), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2013.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2002.

BELKAOUI, Ahmed Riahi. *Accounting Theory*. 4. ed. London: Thomson Learning, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; ALMEIDA, Dalci Mendes. *Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil*. Revista de Administração, v. 47, n. 4, p. 653-670, 2012.

BORINELLI, Márcio Luiz; BEUREN, Ilse Maria. *Os fundamentos do postulado da continuidade sob a ótica do ciclo de vida organizacional*. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 2, n. 3, p. 67-78, 2009.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; LEMES, Sirlei; DA COSTA, Fábio Moraes. *Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005*. São Paulo: Atlas, 2006.

COLAUTO, Romualdo D.; BEUREN, Ilse M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (2008)*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 07 jun 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.282/2010. *Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 07 jun 2016.

_____. Resolução CFC nº. 1.121/2008. *Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 07 jun 2016.

_____. Resolução CFC nº. 750/1993. *Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC)*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 jun 2016.

CRUZ, Claudia Ferreira da; FERREIRA, Araceli Cristina de Sousa; SZUSTER, Natan. *Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis*. Pensar Contábil, v. 13, n. 50, 2011.

DIAS, Rogério Leão; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza; SOUZA, Jean Kênio de Melo. *Nível de satisfação das entidades do terceiro setor quanto aos serviços contábeis contratados em conformidade com a resolução CFC nº 1.374/11: um estudo na cidade de Recife*. In: XIV CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, 2013. Anais do XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Recife, 2013.

FAVERO, Hamilto Luiz; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. *Contabilidade: teoria e prática*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERRARI, Ed Luiz. *Contabilidade geral: teoria e 1.000 questões*. 12. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

FRANCO, Hilário. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.

FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. São Paulo: Atlas, 2000.

GODOI, Christiane K.; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo; SILVA, Anielson Barbosa da (eds.). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais*. São Paulo: Saraiva, 2006.

GOMES, Ana Karina de Lucena; SILVA FILHO, Gilberto Magalhães da. *Avaliação do conhecimento dos estudantes de contabilidade em relação a estrutura conceitual: um estudo por meio da teoria de resposta ao item*. In: IX SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2015. Anais...Recife, 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de balanços*. São Paulo: Atlas, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. *Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução*. Rev. contab. finanç., São Paulo, v. 16, n. 38, p. 7-19, Aug. 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARIION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JUNQUILHO, Gelson Silva. *Condutas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação*. Revista de Administração Contemporânea, v. 7, n. SPE, p. 101-120, 2003.

LUZ, É. E. da. *Teoria da contabilidade*. Curitiba: Intersaberes, 2015.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman Editora, 2012.

PENA, T. O. M.. *Estudo crítico do pronunciamento conceitual básico "Estrutura Conceitual para elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis" emitido pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC)*. 2008. 202f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2008.

SACRAMENTO, Célia Oliveira de Jesus. *O ensino de teoria da contabilidade no Brasil*. Caderno de Estudos, n. 18, p. 01-10, 1998.

WALTER, M. A. *Introdução à contabilidade: uma metodologia moderna para o ensino da contabilidade*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1985.