

Processo de Convergência e Adoção das IFRS: Estudo de Caso do Brasil

Convergence Process and IFRS Adoption: A Brazilian Case Study

Ana Maria da Paixão Duarte
Professora da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB
Campina Grande – Paraíba.
anamariapaixao@uol.com.br

Irina Adriana Saur-Amaral
Professora da Universidade Europeia – EU
Lisboa – Portugal

Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro
– ISCA/UA
Aveiro – Portugal

Resumo

O presente estudo tem como objetivo geral analisar, a partir de uma perspectiva teórica institucional, a forma como o processo de convergência e adoção das IFRS ocorreu no contexto social brasileiro. Para isto, foi realizado um estudo de caso com fundamentação teórica resultante da combinação do modelo conceitual de mudança institucional proposto por Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) com o modelo de implementação de um sistema de normas de contabilidade baseado nas IFRS proposto por Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015), onde os processos de institucionalização, transformação e destitucionalização ocorrem continuamente influenciados pelas ações dos indivíduos, indicadas como critérios e práticas sociais, articuladas recursivamente e em forma de cascata, por três níveis do sistema social: i) o nível econômico e político; ii) o nível do campo organizacional; e o nível organizacional. Os resultados indicam que os critérios legais produzidos no nível econômico e político facilitaram as relações colaborativas transnacionais entre os atores do CPC e do IASB para promover a mudança social divergente no nível do campo organizacional. No nível organizacional foram acomodadas práticas operacionais consistentes com as normas internacionais, no padrão do IASB, para as empresas de capital aberto, as empresas de grande porte e as PME, e práticas operacionais sem equivalentes internacionais, no padrão da ONU, para as MEP, ambas essas práticas regulamentadas pelo CFC. A principal contribuição acadêmica oferecida pelos resultados deste estudo de caso é a aplicação de um modelo de mudança institucional capaz de reconhecer o processo de institucionalização das IFRS no Brasil influenciado pelas ações dos indivíduos à luz da Teoria Institucional e da Teoria da Estruturação nos diversos níveis do sistema social. Além disso, esse estudo é altamente relevante para os preparadores e os reguladores das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Palavras-chave: Processo de convergência; Adoção das IFRS; Estudo de caso; Brasil.

Abstract

The present study has as general objective to analyze, from a theoretical institutional perspective, the form how the process of convergence and adoption of the IFRS occurred in the Brazilian context. Therefore, a case study was carried out with theoretical basis resultant from the combination of the concept model of institutional change proposed by Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) with the model for implementing an IFRS-based accounting

standards system proposed by Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2014), where the processes of institutionalization, transformation and de-institutionalization are continuously influenced by the actions of individuals, indicated as social criteria and practices, articulated recursively and in a cascade manner, by three levels of the social system: i) the economic and political level; ii) the level of the organizational field; and the organizational level. The results indicate that the legal criteria produced at the economic and political level have facilitated the transnational collaborative relationships between CPC and IASB actors to promote divergent social change at the organizational field level. At the organizational level, operational practices consistent with the IASB international standards have been accommodated for publicly traded companies, large companies and PMEs; and operational practices without international equivalents in the UN standard for MEPs, both practices regulated by the CFC. The main academic contribution offered by the results of this case study is the application of a model of institutional change capable of recognizing the process of institutionalization of IFRS in Brazil influenced by the actions of individuals in the light of Institutional Theory and Structuring Theory at the various levels of the social system. In addition, this study is highly relevant to the preparers and regulators of international accounting standards in Brazil.

Keywords: Convergence process; Adoption of IFRS; Case study; Brazil.

1 INTRODUÇÃO

A força da globalização e a conveniência política impulsionaram os países a convergirem e adotarem as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (CHAND; PATEL, 2008). Neste sentido, vários estudos (BALL; KOTHARI; ROBIN, 2000; BALL, 2006; ZHANG; UCHIDA; BU, 2013) revelam que a mudança de um sistema de normas de contabilidade para as IFRS é impactante, sobretudo quando estes sistemas são originados do modelo *code law*, também conhecido como modelo por regras (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004; CARMONA; TROMBETTA, 2008). Como as IFRS são consideradas como um sistema de normas de contabilidade baseado em princípios (ALBU; CĂȚĂLIN; BUNEA; CALU; GIRBINA, 2011), é provável que a adoção dessas normas pelos países que utilizavam o modelo *code law* encontre dificuldades para a mudança, como é o caso do Brasil.

Neste sentido, muitos estudos analisaram os desafios enfrentados pelos países para implementar as IFRS (MCGEE; PREOBRAGENSKAYA, 2003; SUCHER; JINDRICHOVSKA, 2004; TOKAR, 2005), e ainda argumentaram os fatores culturais relacionados com a adoção das IFRS (CHAND; PATEL, 2008; NURUNNABI, 2015). Entretanto, mais recentemente, outros estudos (RAHAMAN, 2005; HASSAN, 2008; IRVINE, 2008; ALBU *et al*, 2011; ALON; DWYER, 2014; GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015) ganharam destaque na literatura por apresentarem uma perspectiva teórica institucional sobre a forma como essa mudança de sistema de normas de contabilidade emerge num dado contexto social.

O potencial desses estudos está diretamente relacionado à especificidade de cada país, neste particular, sobre a forma como os agentes humanos agem no processo de mudança das normas de contabilidade para as IFRS. Esse fator aliado à importância que o Brasil tem no cenário das normas internacionais de contabilidade, justificam investigar a forma como o processo de convergência e adoção das IFRS ocorreu, no caso do Brasil, numa perspectiva teórica institucional. Além disso, a maioria dos estudos apresentados na literatura são sobre países que pertencem à Comunidade Europeia e dependem de decisão do Parlamento Europeu (LARSON; STREET, 2004), diferentemente desses estudos, o Brasil tem autonomia política para escolher e adotar as IFRS.

O Brasil se destaca, neste contexto, como o único país da América do Sul que possui um membro efetivo na junta diretiva do IASB. Após a revisão constitucional ocorrida na Fundação IFRS, a partir de 2009 foi aumentada a quantidade de membros do conselho do IASB de 14 para 16, com o propósito de expandir cotas de associação pelos continentes, sendo: 4 para a América do Norte; 4 para a Europa; 4 para a Ásia/Oceania; 1 para a América do Sul; 1 para a África; e 2 para alcançar o equilíbrio geográfico (ZEFF, 2014).

Neste contexto, são vários os estudos (BRAGA; ARAUJO; MACEDO; CORRAR, 2011; MACEDO; MACHADO; MURCIA; MACHADO, 2011; ANTUNES; GRECCO; FORMIGONI; MENDONÇA NETO, 2012; FREIRE; MACHADO; SOUZA; OLIVEIRA, 2012; DOMENICO; MAGRO; KLANN, 2014) que abordam, diretamente ou indiretamente, os impactos do processo de convergência e adoção das IFRS ocorrido no Brasil. Contudo, não se encontrou estudo que abordasse a forma como o processo de convergência e adoção das IFRS ocorreu no Brasil, numa perspectiva teórica institucional.

Desse modo, considerando tanto a importância do processo de convergência e adoção das IFRS pelos países como também a importância que o Brasil tem no cenário das normas internacionais de contabilidade, surgiu a questão problema que será tratada por este estudo: como o processo de convergência e adoção das IFRS ocorreu no caso do Brasil numa perspectiva teórica institucional?

Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo geral analisar, a partir de uma perspectiva teórica institucional, a forma como o processo de convergência e adoção das IFRS ocorreu no contexto social brasileiro. Para esse efeito, pretende-se: i) revisar estudos sobre o processo de convergência e adoção das IFRS; ii) apresentar o enquadramento das normas brasileiras de contabilidade; e iii) adotar um modelo conceitual de mudança institucional, resultante da combinação dos modelos propostos por Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) e por Guerreiro; Rodrigues; Graig, (2015), para fundamentação teórica do estudo.

Com essa questão problema e com o desenvolvimento deste estudo, pretende-se contribuir para os estudos relacionados ao processo de convergência e adoção das IFRS e à contabilidade internacional, pois ele dá uma compreensão sobre como os agentes humanos envolvidos agiram no processo de convergência e adoção das IFRS ocorrido no Brasil, a partir das mudanças ocorridas na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, pela Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007, permitindo assim, uma abordagem institucional sobre como os tipos de estrutura social: i) significação; ii) dominação; e iii) legitimações, que prevaleceram na gestão do processo de convergência e adoção das IFRS no caso do Brasil. Além disso, este estudo é altamente relevante para os interessados no preparo e na regulamentação das normas de contabilidade, bem como no ambiente acadêmico e no ambiente político dessas normas.

Para dar resposta à questão problema e atingir o objetivo proposto, o estudo foi desenvolvido baseado em uma abordagem qualitativa, seguindo o estudo de caso como estratégia de investigação (TRIVIÑOS, 1987), suportado pelo protocolo de estudo de caso, a fim de dar qualidade ao estudo. Os dados empíricos foram provenientes de entrevistas realizadas com os representantes das entidades que compõem o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGC), e uma amostra de profissionais da contabilidade. Para o tratamento dos dados, adotou-se a análise de conteúdo por categoria, realizada com o suporte do *software* QSR NVivo 10, observando os níveis definidos no modelo conceitual de mudança institucional proposto para este estudo disposto na fundamentação teórica a seguir.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Estudos sobre processo de convergência e adoção das IFRS

Mais recentemente, os estudos sobre o processo de convergência e a adoção das IFRS tornaram-se um dos temas interessantes na área da contabilidade, sobretudo quando estes estudos emergem na literatura revelando a especificidade de cada país ao adotar as IFRS.

De modo particular, Rahaman (2005) analisou a decisão do governo e dos profissionais da contabilidade para adotar as IFRS em Bangladesh e concluiu que a legitimação institucional é um fator importante na decisão de adotar as IFRS, dada a pressão exercida pelas instituições internacionais financiadoras e credoras do governo de Bangladesh e das associações dos profissionais da contabilidade.

Para compreender o processo de definição das normas de contabilidade no Egito, Hassan (2008) analisou as forças econômicas, políticas e sociais que moldaram a mudança dessas normas implementadas ao longo de dois períodos, começando pelo socialismo e terminando com o liberalismo, e concluiu que a mudança na filosofia política e as motivações dos reguladores forneceram um impulso para a formulação de Normas Egípcias de Contabilidade.

Irvine (2008) ao aplicar a estrutura da teoria institucional, no nível social de um Estado-Nação, reconhece a existência de pressões poderosas para implantar as IFRS nos Emirados Árabes Unidos. A adoção das IFRS naquele país foi efetuada em resposta às pressões coercitivas, normativas e miméticas, incluindo as corporações multinacionais, o Banco Mundial, o IASB e a influência das empresas de auditoria (Big 4).

Albu *et al.* (2011) analisaram as questões relacionadas com a implementação das IFRS, na Romênia, em duas fases, obtendo resultados diferentes em cada uma. Contudo, os autores destacam que a primeira fase foi fortemente marcada pela influência do Banco Mundial.

Alon e Dwyer (2014) examinaram quais os fatores que contribuem para um país adotar as IFRS, antes de sua ampla aceitação global. Como resultado, os autores apontaram que os países com maior dependência de recursos e com estrutura e economia mais fracas são pioneiros e mais propensos a exigir a adoção das IFRS.

Guerreiro; Rodrigues; Graig, (2015) analisaram a introdução do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em Portugal em 2010 e consideraram que para a institucionalização do novo sistema de normas ter sucesso, os principais interesses dos agentes sociais foram acomodados no processo de mudança das normas de contabilidade.

Neste sentido, este estudo revela-se oportuno, pelo menos por duas razões, quando comparado com os estudos citados. Primeiro, ainda não há estudos nessa área, tendo por base as normas brasileiras; segundo, o Brasil era um país classificado no modelo *code law*, conforme o enquadramento normativo a seguir.

2.2 Enquadramento das normas brasileiras de contabilidade

Embora tenha ocorrido no século XIX a exigência da aplicação de uma ordem uniforme de contabilidade, a primeira iniciativa sobre as normas de contabilidade no Brasil ocorreu com a Resolução nº 530, de 23 de outubro de 1981, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovou os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) para promover o tratamento contábil uniforme aos relatórios contábil-financeiros. Em 1986, o Brasil teve outra iniciativa com impactos nas normas de contabilidade. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) regulamentou a Deliberação nº 29, de 26 de fevereiro, aprovando o pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), denominado Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade (ECBC), cujos fundamentos eram

constituídos para atender as necessidades dos usuários das informações financeiras (LOPES; MARTINS, 2005).

Em 1993, o CFC atualizou os PFC por meio da Resolução nº 750 de 29 de dezembro, revogando a Resolução de 1981; e em 1994, regulamentou a Resolução nº 774, de 16 de dezembro, com proposições sobre os PFC como uma forma de esclarecer assuntos relevantes da prática da contabilidade. Assim, passaram a vigorar no Brasil duas vertentes normativas obrigatórias, fundamentadas em regras, que davam suporte geral aos profissionais e aos procedimentos da contabilidade.

Em 2005, o Brasil apresentou sinais de um novo marco na contabilidade ao adotar as *International Accounting Standards* (IAS) para alinhar o desenvolvimento do mercado de capital ao contexto internacional, conforme as Deliberações nº (s) 488 e 489 da CVM, aprovadas em 03 de outubro de 2005 e obrigatórias para as empresas de capital aberto. A primeira era relativa à apresentação dos relatórios contábil-financeiro de acordo com as IAS. A segunda era relativa às normas que tratavam das provisões, dos passivos, das contingências passivas e ativas.

Em 2006, o Comunicado do Banco Central do Brasil (BACEN) nº 14.259, de 10 de março, criou procedimentos que mudaram as normas de contabilidade e de auditoria para o padrão do IASB e do *International Federation of Accountants* (IFAC), para serem aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN.

Em 2007, o governo sancionou a Lei nº 11.638, que provocaria mudanças na Lei nº 6.404/76, autorizando a adoção das normas internacionais de contabilidade, permitindo às agências reguladoras realizarem convênio com uma entidade privada que estudasse normas de contabilidade e de auditoria, inibindo, inclusive, a intromissão da legislação tributária na contabilidade.

Por fim, destacam-se as Resoluções nº 1.282, de 02 de junho de 2010 e nº 1.374, de 08 de outubro de 2011 como documentos mais recentes que atualizam e revogam as Resoluções nº 750/93 e nº 774/94. Essas resoluções, de 2010 e de 2011, não são as únicas, mas elas dão início ao processo de convergência e adoção da atual Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Dentro do novo contexto normativo, o CPC, composto pelas seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA S.A.), CFC, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e pelo IBRACON; criado em 2005, torna-se a única entidade preparadora das normas de contabilidade no Brasil. Além disso, o CFC ainda criou em 2007 o CGC, composto pelas entidades: BACEN, CVM, CFC e IBRACON; a fim de contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, por meio da modernização da contabilidade e da auditoria. Assim, formam-se o CPC, entidade preparadora das normas de contabilidade, e o CGC, entidade gestora do processo de convergência no Brasil.

Com base na apresentação desse enquadramento normativo por regras, definiu-se o caso do Brasil de adoção das IFRS, normas por princípios, para o suporte empírico desse estudo, que será fundamentado teoricamente pelos estudos de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) e de Guerreiro; Rodrigues; Graig, (2015), descritos a seguir.

2.3 Modelo conceitual de mudança institucional, resultante da combinação dos modelos conceituais propostos por Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) e por Guerreiro; Rodrigues; Graig, (2015)

O modelo conceitual de mudança institucional proposto por Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) reconhece o contexto social-histórico, onde os processos de institucionalização, transformação e destitucionalização ocorrem continuamente influenciados

pelas ações dos indivíduos, indicadas como critérios e práticas sociais, articuladas recursivamente e em forma de cascata, por três níveis do sistema social, dispostos a seguir.

No nível econômico e político, nível social abrangente, são estabelecidos critérios (C_{EP}) que serão disseminados para os membros da sociedade nos demais níveis. No nível do campo organizacional são estabelecidos critérios (C_{CO}) formados em função dos critérios do nível econômico e político, fornecidos para legitimar as ações dos indivíduos e, assim, reproduzir práticas operacionais (P_{OP}) que serão a base reguladora no nível organizacional. No nível organizacional estão as organizações individuais classificadas como organizações inovadoras (I) e organizações adotantes últimas (A_U). As inovadoras são aquelas que assimilam as práticas operacionais consideradas legítimas no nível do campo organizacional. As adotantes últimas são aquelas que imitam as inovadoras.

Dados a natureza dualista (agente humano e estrutura) e o aspecto recursivo estabelecidos no modelo conceitual, o processo de mudança institucional movido em cascata de cima para baixo pode se inverter e mover-se de baixo para cima, através de ações dos indivíduos cognoscitivos, reflexivos e experientes envolvidos no nível organizacional. Isso significa que as organizações individuais podem não aceitar as práticas operacionais (P_{OP}) legitimadas no nível do campo organizacional e modificá-las (HOPPER; MAJOR, 2007). Se a mudança for pequena, há apenas uma influência nos critérios (C_{CO}) e nas práticas (P_{OP}) aceites com pequenas evoluções. Mas, se a mudança for grande, significa que houve uma resistência ao processo de mudança, contribuindo para uma nova institucionalização. Neste aspecto, o foco da mudança está nas questões de tensão e conflito, que são as questões mais prováveis de mudança institucional, sendo a recursividade a operação fundamental implícita nestas dinâmicas e mudanças contínuas provocadas pelas ações dos indivíduos (GIDDENS, 2009), ao longo do tempo.

Nessa concepção, Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) combinaram os eixos de tensão, representação simbólica, poder e racionalização da noção de instituição capitalista de Weber com as dimensões da estrutura social, significação, dominação e legitimação da teoria da estruturação de Giddens, que se separam apenas analiticamente para explicar que a mudança institucional ocorre por meio da ação dos indivíduos, que, em interação social, mobilizam as dimensões da estrutura social - significação, dominação e legitimação -. A estrutura social neste contexto é concebida virtualmente na reprodução da prática social (JUNQUILHO, 2003; GIDDENS, 2009), formando os sistemas sociais.

No modelo conceitual de mudança institucional de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004), apresentado na Figura 1, a seguir, para cada nível do sistema social estão presentes os agentes humanos que agem envolvidos pelas dimensões da estrutura social: a i) significação que expressa o conjunto de conhecimentos dos agentes humanos; conseqüentemente, a ii) dominação que é detentora da mobilização da estrutura; e a iii) legitimação que constitui as normas e valores vigentes de uma ordem (WEBER, 2012). Neste modelo, as instituições são os resultados das manifestações das estruturas de significação e de legitimação reforçadas mutuamente pela estrutura de dominação implícita na ação dos agentes humanos (indivíduos). A estrutura de dominação é mobilizada por meio de recursos alocativos e de recursos autoritários, em que os primeiros se relacionam com a forma de controle e os últimos se relacionam com a capacidade transformadora. Nessa relação, os esquemas interpretativos ou as normas e valores que não estão associados com os recursos são dissociados, e a institucionalização não ocorrerá.

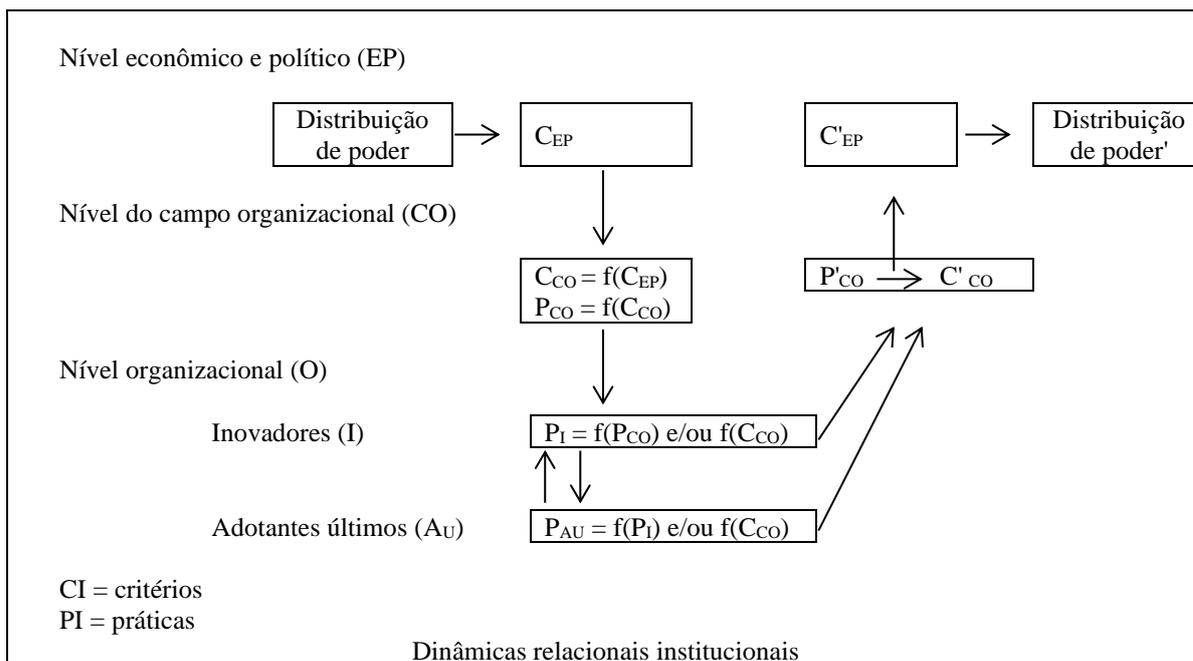


Figura 1 - Modelo conceitual de mudança institucional.

Fonte: Dillard; Rigsby; Goodman, (2004, p. 512).

Dentro dessa contextualização, Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015) analisaram a introdução do SNC baseado nas IFRS, em Portugal, em 2010, validando o modelo conceitual de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004), bem como propondo um modelo conceitual para implementação de um sistema de normas de contabilidade baseado nas IFRS, que, de agora em diante, passa a ser tratado no presente estudo como o modelo conceitual de Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015).

O modelo conceitual de Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015), segue o modelo de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004), apresentado na Figura 1, também é disposto em três níveis sociais. No nível econômico e político estão os representantes da entidade pertencente a Comunidade Europeia, no nível do campo organizacional estão os representantes das entidades envolvidas no processo de mudança das normas de contabilidade, e no nível organizacional estão os profissionais da contabilidade, utilizadores das normas de contabilidade, e em cada um destes representantes, em cada nível, estão compreendidas as dimensões da estrutura social: i) de significação, que é identificada pelo sistema de normas de contabilidade e vista como um esquema interpretativo formado pelos conceitos e regras constituídos através da prática da contabilidade; ii) de dominação, que está relacionada com o poder articulado entre os agentes da contabilidade, o Estado e a União Europeia; e a iii) de legitimação, que compreende os ideais e valores de um sistema de normas que mudou o comportamento dos profissionais da contabilidade para se adequar às IFRS.

Assim, suportado pelas definições da estrutura social, sugeridas no modelo conceitual para implementação de um sistema de normas de contabilidade baseado nas IFRS, propostas por Guerreiro; Rodrigues; Craig (2015), combinadas com as funções dos três níveis hierárquicos dos sistemas sociais, propostos no modelo de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004), dispostas na Figura 1, apresentada anteriormente, foi construído o modelo conceitual de mudança institucional adaptado para fundamentação teórica do presente estudo.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Para este estudo, foi selecionada a abordagem qualitativa e escolhido o estudo de caso como estratégia de investigação (CRESWELL, 2010). Da literatura, destacaram-se os estudos

de Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015) e de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004), que forneceram conteúdos para a construção do modelo conceitual de mudança institucional adaptado para este estudo.

O procedimento seguinte foi o desenvolvimento do protocolo de estudo de caso, seguindo as orientações de Yin (2005), que foi composto por: i) objetivo, ii) tipo e natureza do estudo, iii) contexto da informação, e iv) procedimentos de campo, resultando numa tabela de dados disposta no APÊNDICE A, que norteou os procedimentos da coleta de dados, em estudo de caso único.

Para o contexto da informação e os procedimentos de campo, primeiramente, o campo de análise foi delimitado em função dos representantes dos níveis sociais dispostos no modelo conceitual adaptado para este estudo (Figura 1). Logo, para o nível econômico e político foram selecionados os representantes das 04 entidades que compõem o CGC, entidade gestora da convergência no Brasil, BACEN, CFC, CVM e IBRACON, que também são entidades reguladoras, com exceção do IBRACON; para o nível do campo organizacional foram selecionados os representantes das 05 entidades que compõem o CPC, entidade preparadora das normas de contabilidade no Brasil, ABRASCA, APIMEC Nacional, BM&FBOVESPA S.A., FIPECAFI e IBRACON. Para o nível organizacional foram selecionados os profissionais da contabilidade, aplicadores das normas de contabilidade no Brasil, representados por uma amostra de 05 profissionais ativos na profissão e membros dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) do Distrito Federal e dos Estados da Bahia, Pará, Rio Grande do Sul e São Paulo. Os Estados selecionados comportam o maior número de profissionais ativos registrados nos CRC (s) de cada região do país, Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sul e Sudeste, respectivamente. Assim, a amostra totalizou 13 fontes de informações com perfis para o estudo. Estas fontes não foram as únicas, contudo, relativamente os representantes do CPC e do CGC, estas fontes consistem nas principais fontes ativas que agiram na gestão do processo de mudança das normas de contabilidade, no Brasil, entre os níveis do sistema social.

Em seguida, foram planejados quatro guíões de entrevistas semiestruturadas, A, B, C e D (APÊNDICE A), que serviram para recolher os dados, de forma espontânea, dos entrevistados A1, B1, B2, B3, B4, B5, C1, C2, D1, D2, D3, D4 e D5. Para os guíões A e C, elaboraram-se questões nas dimensões da estrutura de significação, dominação e legitimação, sobre: i) os principais critérios adotados pelo país para convergir e adotar as IFRS; ii) os principais intervenientes institucionais que influenciaram o processo; iii) as ações produzidas por estes intervenientes, direcionadas para o Presidente do CFC, participante da convergência como regulador, preparador das normas de contabilidade e, também, como fiscalizador do exercício do profissional da contabilidade, e para os representantes das entidades no CGC, gestores da convergência no Brasil. Para o guíão B, desenvolveu-se questões nas dimensões da estrutura de significação, dominação e legitimação, sobre: i) os principais motivos que influenciaram o desenvolvimento desse conjunto de normas; ii) os interagentes do processo; e iii) a operacionalização dos critérios e práticas legitimadas para serem aplicadas no nível organizacional, dirigidas aos representantes das entidades no CPC, preparadores dos pronunciamentos contábeis. Para o guíão D, preparou-se questões nas dimensões da estrutura de significação, dominação e legitimação, sobre: i) como os aplicadores das normas foram preparados para adotar as novas normas; ii) como eles estão adotando as novas normas; e iii) quais as implicações do novo sistema, conduzidas para os profissionais da contabilidade, aplicadores das normas de contabilidade. Ressalte-se que as questões dispostas na Tabela de Dados (APÊNDICE A) foram questões elaboradas e validadas no estudo de Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015), que desenvolveram o modelo conceitual para implementação de um sistema de normas de contabilidade baseada nas IFRS. Além disso, foram elaborados a carta de apresentação e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Os dados foram coletados por meio de entrevistas, conduzidas em diferentes modalidades: presencialmente, pela ferramenta Skype e por *e-mail* (CRESWELL, 2010), com duração média de 45 minutos, no período de junho de 2014 a janeiro de 2015. Os guilões de entrevista foram encaminhados, por *e-mail*, seguidos de uma carta de apresentação para conhecimento da proposta do estudo. Depois, os entrevistados foram contatados por telefone e presencialmente para garantir que a fonte de informação identificada fosse a respondente-chave para as questões planejadas. Nesses contatos, foi identificada uma fonte de informação que não estava dentre as 13 fontes consideradas para o estudo; entretanto, ela foi adicionada como fonte de informação B6 pelo fato de que essa fonte foi a idealizadora do grupo de trabalho criado pela CVM. A origem, natureza e função desse grupo de trabalho estão detalhadas no item 4.1.2., adiante.

Além das entrevistas, também foram utilizados documentos para corroborar e valorizar as informações obtidas pelas entrevistas (YIN, 2005), tais como a Lei nº 11.638/07 e o Regimento Interno e os Relatórios de Atividades do CPC dos anos de 2008 a 2013. A Lei nº 11.638/07 autoriza a adoção do modelo IFRS e permite as agências reguladoras realizarem convênio com uma entidade privada, que, no caso, era o CPC. O Regimento Interno e os Relatórios de Atividades do CPC corroboram as ações desenvolvidas no Brasil, antes mesmo do sancionamento da lei anteriormente citada, para convergência e adoção das IFRS. Na fase seguinte, as entrevistas gravadas foram transcritas e submetidas ao processo de codificação com o apoio do *software* QSR NVivo 10. Neste *software* foram criadas três categorias em função dos três níveis do sistema social; e dentro de cada categoria, foram criadas três subcategorias em função das três dimensões da estrutura social, correspondentes aos níveis sociais e às dimensões da estrutura social, retirados do modelo conceitual. Assim, no nível econômico e político foram codificadas as entrevistas dos guilões A e C de acordo com as dimensões da estrutura de significação, dominação e legitimação de cada agente humano e assim sucessivamente. Procedeu-se a codificação (de unidade de texto) por palavras, à medida que cada entrevista ia sendo codificada, em cada subcategoria, formando-se blocos de palavras fundamentados na linguagem real do respondente, chamados por Creswell (2010) de termos *in vivo*. Estes blocos de palavras mais frequentes constituíram os principais temas das fontes de informações. Por último, foi descrita a síntese conclusiva (a síntese das fontes de informações empíricas recolhidas a partir das palavras (blocos de palavras/tema) mais frequentes encontradas nos textos das entrevistas) do estudo empírico, obtida por meio de uma matriz conceitual fornecida pelo *software*, apresentada a seguir.

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

4.1 Síntese das fontes de informações empíricas recolhidas

4.1.1 Nível econômico e político

Relativamente à mudança na estrutura de significação, a ação do Estado, por meio da Lei nº 11.638/07, produziu mudanças na regulação das normas de contabilidade que, inicialmente, autorizou a CVM a expedir normas no modelo IFRS. Esta autorização fez com que a CVM se retirasse da Comissão Consultiva criada por ela, de forma a cumprir o requisito de agência do governo, conforme o relato do entrevistado B6:

Enquanto era Comissão Consultiva, a Comissão Consultiva era da CVM, era o governo quem estava lá. Mas quando criou o CPC, o governo se retirou formalmente, ele está lá como membro convidado. Então além da CVM, são quatro organizações governamentais que participam do CPC como convidado, CVM, Banco Central, SUSEP e a Receita Federal, ativo mesmo hoje são a Receita Federal e a CVM.

Depois, a Lei nº 11.638/07 permitiu às agências reguladoras realizarem convênio com uma entidade privada que estude e divulgue normas de contabilidade e de auditoria. Além disso, paralelamente neste nível foi introduzido o modelo contábil para as Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (MEP), desenvolvido pelo Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e pelo CFC, no padrão das Organizações das Nações Unidas (ONU), estas empresas não adotaram às IFRS.

Referentemente à mudança na estrutura de dominação, os entrevistados apontaram a participação do CFC como principal recurso e fornecedor de recursos financeiros em todo o processo de mudança das normas de contabilidade, mesmo ele tendo reagido contrário ao processo de mudança das normas de contabilidade.

Então aquelas seis entidades, seis não, cinco, tira o CFC, as cinco, acho que esse documento existe até hoje, escrevemos um documento e assinamos, então a ABRASCA, a APIMEC, o FIPECAFI, a Bolsa de Valores e o IBRACON fizemos uma carta para o CFC pedindo que ele constituísse um comitê que fosse independente do CFC, o CFC constituiu, da dinheiro, mas o comitê é independente (ENTREVISTADO B6).

Por um lado, o CFC criou os comitês (CPC e CGC) e participou das suas ações e, por outro, tornou as normas de contabilidade obrigatórias para os mais de 500 mil profissionais da contabilidade do Brasil. Houve também a participação do governo; inclusive, o Ministério da Fazenda autorizou que as normas de contabilidade fossem emitidas por uma entidade onde o governo fosse apenas consultado, motivando a criação do CPC para centrar numa entidade o processo de preparar normas de contabilidade e colocar as empresas nacionais em condições similares às dos seus pares internacionais.

Quanto à mudança na estrutura de legitimação, a percepção dos entrevistados relativamente à convergência das normas internacionais foi a mudança dos parâmetros fixos para o critério de julgamento do profissional nos procedimentos práticos da contabilidade para aprimorar a qualidade da informação divulgada. Adotar as IFRS foi uma necessidade para se ter uma contabilidade uniforme a fim de que o mundo todo conseguisse lê-la e entendê-la e, para isso, as capacitações foram fundamentais, foi o que disse o entrevistado B1 “As IFRS surgiram da necessidade de um padrão global de contabilidade que permitiu a comparação ao redor do mundo”.

4.1.2 Nível do campo organizacional

Em relação à mudança na estrutura de significação, os entrevistados afirmam que o objetivo era inserir no Brasil o melhor padrão internacional – o modelo IFRS, que tem por base uma mensuração muito mais econômica e alinha as eventuais assimetrias existentes no Brasil. Assim, coube à CVM, como agência reguladora, providenciar o *enforcement* para as grandes empresas. Ao CFC, como órgão fiscalizador dos profissionais da contabilidade, coube providenciar o *enforcement* para as Pequenas e Médias Empresas (PME).

Os Pronunciamentos Técnicos (PT) são aplicáveis a todas as empresas do Brasil, abertas ou fechadas, porém as abertas, elas têm um padrão, elas têm uma agência governamental que providencia o *enforcement*, que é a CVM [...]. As fechadas não têm essa sanção, por que a CVM não alcança a companhia fechada. Então existe uma zona cinzenta, se uma empresa fechada não tiver auditor, ela não é obrigada a ter o auditor, e se ela não seguir o CPC, a única forma de fazer sanção é se for descoberto que ela não seguiu PT e o CFC pode punir o contador, não a empresa (ENTREVISTADO B4).

A ideia foi fazer o que estava sendo feito mundialmente: em primeiro plano, as grandes empresas, que se adaptam rapidamente; seguidamente, as PME; e depois as MEP, que não se harmonizam. Tal evolução foi gradual.

Relativamente à mudança na estrutura de dominação, os entrevistados destacam que, em 1976, foi realizada uma grande reforma nas normas de contabilidade, introduzindo a gênese dos *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) americanos, através da Lei nº 6.404/76. O Brasil, semelhantemente a alguns países, como Portugal, França e Espanha, só aplicava o que estivesse na legislação. Por isso, as normas reformuladas naquela época foram inseridas na lei para não abrir espaço para uma rebeldia jurídica. No entanto, em 1985, a CVM, inspirada no *Financial Accounting Standards Board* (FASB), criou informalmente um grupo de trabalho composto por entidades representantes do mercado de capital brasileiro, para discutir as normas que já estavam novamente desatualizadas. Esse grupo compreendeu a CVM, a ABAMEC, atualmente APIMEC Nacional, a ABRASCA, o CFC, a FIPECAFI e o IBRACON, e foi formalizado em 27 de janeiro de 1994, pela Deliberação CVM nº 161. Dessa forma, a CVM criou a Comissão Consultiva de Normas Contábeis, anteriormente e, daqui por diante, mencionada apenas como Comissão Consultiva. A Comissão Consultiva tratou das normas de contabilidade durante o período de 1986 até 2005, ano da criação do CPC pelo CFC, porque era ele quem tinha recursos financeiros para sustentar a estrutura. Essa Comissão é a mesma que produziu dois anteprojetos de lei. O primeiro foi arquivado pelo Congresso Nacional. O segundo foi transformado na Lei nº 11.638/07. Assim, o CPC originou-se a partir de um grupo de trabalho criado em 1985 e alcançou a tendência da maioria dos países desenvolvidos e de economia em desenvolvimento, que é constituir uma única entidade com a participação de todos os interessados nas informações financeiras. Leve-se em consideração ainda que, no IASB, o Brasil tem a possibilidade de discutir a norma, como de fato faz, e no FASB isso nunca aconteceria, ou seja, o país iria ficar numa atitude totalmente passiva. Esse é um ponto pouco comentado, mas foi muito considerado para a decisão pela escolha do modelo IFRS.

Em relação à mudança na estrutura de legitimação, os entrevistados relatam que abrir mão das normas por regras foi um tema bastante discutido pela Comissão Consultiva. A adoção das normas internacionais representou um aprimoramento da contabilidade e a operacionalização dessa prática foi considerada como um desafio. Para convergir com estas normas, o trabalho incluiu um longo processo, desde a tradução das mesmas até o debate, obtendo-se um texto mais claro. Não obstante, a comparabilidade da informação das empresas brasileiras com as de outros países, o padrão do IASB atendeu à necessidade que o país tinha de normas de contabilidade com qualidade superior.

4.1.3 Nível organizacional

Relativamente à mudança na estrutura de significação, os entrevistados revelaram que antes da modificação da Lei nº 11.638/07, as empresas de capital aberto já publicavam seus balanços no modelo IFRS “As empresas já vinham publicando balanços em IFRS, mesmo antes da obrigatoriedade legal” (ENTREVISTADO D2). Esse modelo permitiu aos contadores a se expressarem com melhor clareza, refletindo essencialmente nos itens do imobilizado, valor justo, vida útil econômica dos bens e depreciação. Quanto às MEP, a norma do CFC atendeu a demanda dessas empresas que apresentam o faturamento até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Ou seja, as MPE não harmonizaram. A norma, expedida para estas empresas, é sem equivalente internacional. De acordo com o entrevistado A:

Os profissionais de contabilidade que fazem a contabilidade de empresas menores apresentaram dificuldades de entendimento e de aplicação das novas normas. Por essa razão, o CFC, no final de 2012, editou a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (Resolução CFC nº 1.418/12) que está

baseada na norma da ONU para microempresas: SMEGA Nível 3 – Orientações para a Contabilidade de Pequenas e Médias Empresas (SMEGA *Level 3 – Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-sized Enterprises*).

Com referência à mudança na estrutura de dominação, os profissionais avaliam a opção pelas normas no modelo IFRS, em função do tamanho das empresas. Para as grandes empresas, a adoção foi compulsória, a missão de adotar as IFRS era uma questão de mercado. Com relação às PME, apenas o CFC postergou o prazo, mas elas também foram obrigadas a aplicar o CPC-PME. A barreira ainda é a dissociação da cultura estabelecida entre a contabilidade e o aspecto tributário e a questão da consciencialização da cultura empresarial com relação à informação financeira para tomada de decisão.

Com relação à mudança na estrutura de legitimação, os entrevistados apontam que o velho sistema de normas de contabilidade praticamente inutilizava a contabilidade como instrumento de tomada de decisão. A maior dificuldade tem sido mudar a cultura das pessoas em relação à influência do aspecto tributário. Nessa mudança, a capacitação teve que acontecer e alguns cursos foram ministrados pelo CRC local e outros através de treinamentos particulares. De acordo com os entrevistados, o novo sistema reconhece a importância gerencial dos números, e também o quanto eles valem economicamente.

4.2 Discussão

Como prediz o modelo conceitual de mudança institucional de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004), no nível econômico e político, as ações iniciadas pela Comissão Consultiva, reforçadas pela ação do Presidente da República Federativa do Brasil para alterar a Lei nº 6.404/76, constituíram a estrutura de dominação para associar o padrão do IASB (C_{EP}) (estrutura de significação). A partir de 01 de janeiro de 2010, as agências do governo apenas regulamentam as normas de contabilidade e de auditoria (C_{EP}), que serão utilizadas por todas as empresas. Esses critérios introduzidos dentro do campo da contabilidade (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015) forneceram o contexto para o desenvolvimento da mudança social divergente (C_{CO}), no nível do campo organizacional.

Para implementar a mudança social divergente (C_{CO}) (SEO; CREED, 2002; GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015), ou seja, a mudança das normas de contabilidade do modelo por regras para o modelo por princípios, no nível do campo organizacional, a estrutura de dominação foi constituída pelas ações dos agentes do CPC e do IASB, que harmonizaram recursos de diferentes experiências para adotar as normas no modelo IFRS (GREENWOOD; SUDDABY, 2006; GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015) (estrutura de significação) sem a participação do Estado (RICHARDSON; EBERLEIN, 2010). Os agentes do CPC reforçaram o seu poder para reproduzir a prática operacional (P_{OP}), em função dos critérios do IASB, sendo um tipo de relação colaborativa transnacional empregada por agentes poderosos (LOUNSBURY; CRUMLEY, 2007; GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015), fundamentada no argumento de que o IASB é um órgão normalizador internacional e, por isso, emite um conjunto de normas superiores (estrutura de legitimação), indicadas nos produtos do CPC (pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações) e, conseqüentemente, nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

No nível organizacional, as NBC foram aplicadas pelos profissionais da contabilidade, por meio de dois modelos de práticas operacionais: i) as NBC convergentes com as normas internacionais; e ii) as NBC sem equivalentes internacionais. No primeiro modelo, as NBC são classificadas como NBC completas e NBC simplificada. As NBC completas são aplicadas pelos profissionais das grandes empresas que assimilaram as práticas operacionais legitimadas no nível do campo organizacional, classificando-se nesse estudo como organizações inovadoras (DILLARD; RIGSBY; GOODMAN, 2004). A NBC simplificada é aplicada pelos

profissionais das PME, que argumentam que a aplicação dessas normas relaciona-se mais com as penalidades do CFC, revelando a possibilidade de estas empresas estarem funcionando socialmente com práticas operacionais legitimadas no nível do campo organizacional (MEYER; ROWAN, 1977), mas estas práticas podem não estar associadas ao processo da contabilidade (HOPPER; MAJOR, 2007), classificando-as para este estudo como organizações adotantes últimas (DILLARD; RIGSBY; GOODMAN, 2004). No segundo modelo, a NBC específica sem equivalentes internacionais é aplicada pelos profissionais das MEP que não adotaram as IFRS; essa manifestação se desenvolveu logo no nível econômico e político. Todo este processo de mudança das normas de contabilidade encontra-se na Figura 2.

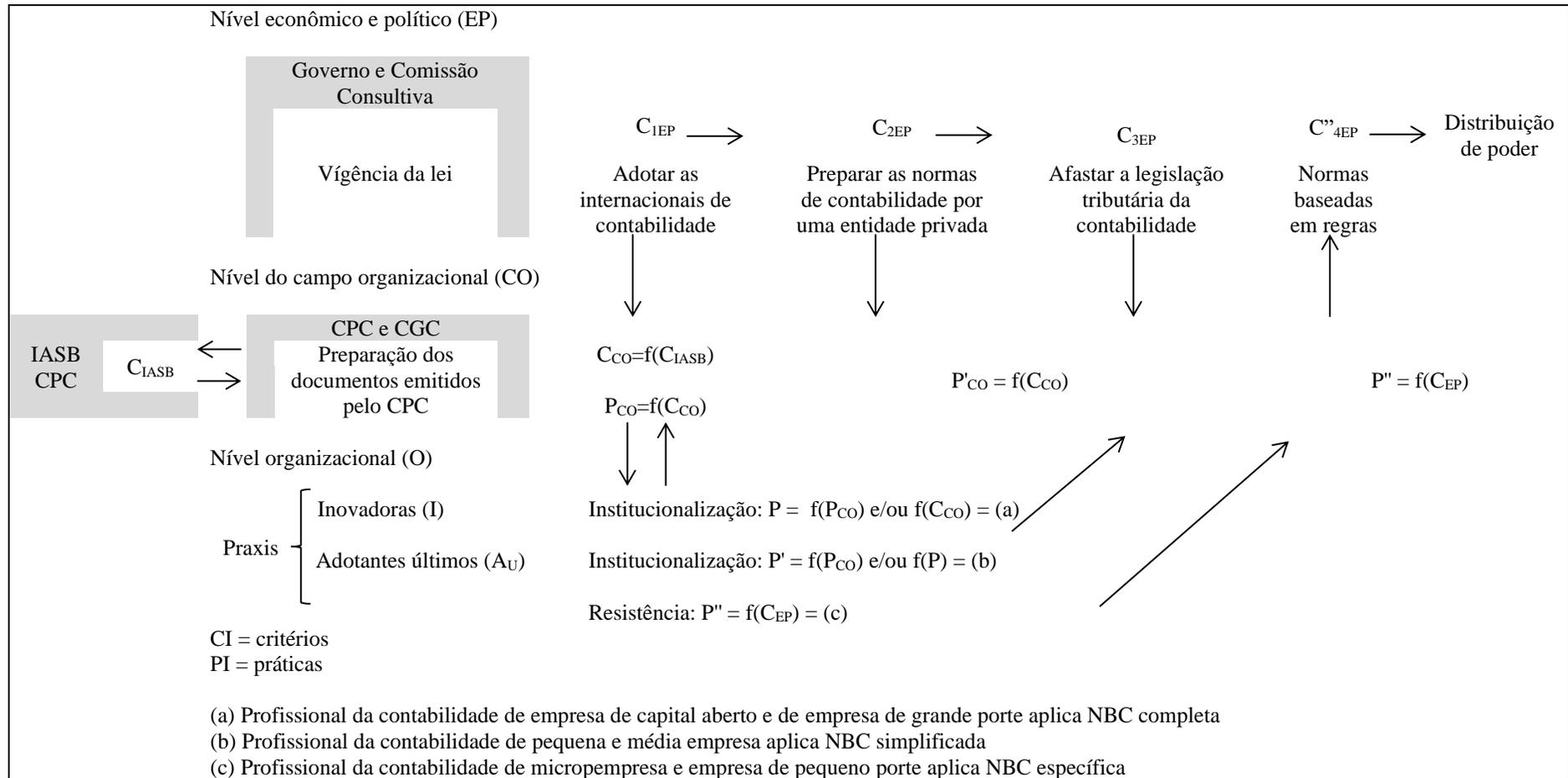


Figura 2 – Visão global da convergência e adoção das IFRS, no caso do Brasil, fundamentada no modelo de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) combinado com o modelo de Guerreiro; Rodrigues; Craig, (2015).

Da Figura 2, ressalta-se uma visão global do novo arranjo institucional no Brasil, reforçado pelas ações do CFC que, nesse contexto, configura-se como ator central (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015) no processo de convergência e adoção das IFRS. O CFC atua junto com os agentes da Comissão Consultiva, atualmente CPC, participando do projeto de mudança da lei; é ator do CPC, participando da preparação das normas, e implementa as NBC convergentes com as normas internacionais, e ainda sustenta a NBC sem equivalentes internacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo revela como os níveis do sistema social fluíram (DILLARD; RIGSBY; GOODMAN, 2004) através das estruturas sociais de significação, dominação e legitimação (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015) implícitas nas ações dos agentes humanos envolvidos no CPC e no CGC, influenciando e sendo influenciadas, em cada nível e entre os níveis. Essas estruturas introduziram a mudança social divergente no sistema de Normas Brasileiras de Contabilidade, mediada pelas características estruturais (GIDDENS, 2000; 2009) indicadas como IFRS nas novas práticas sociais (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2015).

Desse modo, no Brasil, país da América do Sul que tem autonomia para escolher as IFRS ao nível econômico e político, foi primeiramente interrompido o modelo *code law* dentro do ordenamento legal do país pelas múltiplas ações dos agentes da Comissão Consultiva. O processo de mudança das normas de contabilidade ocorreu, ao nível do campo organizacional, pelas ações dos mesmos agentes da Comissão Consultiva, agora representando o CPC, legitimadas em função dos critérios do IASB. Assim, verifica-se que nem sempre os critérios do nível do campo organizacional são estabelecidos em função dos critérios do nível econômico e político, conforme prevê o modelo conceitual de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004).

Ao nível organizacional foram acomodadas as práticas operacionais consistentes com os interesses das grandes empresas e das PME, representadas nas ações do CFC, que colaborou com a institucionalização da nova base reguladora no modelo IFRS, além de acomodar a base reguladora no modelo por regras, consistente com os interesses das MEP. Esse modelo brasileiro de representatividade (Figura 2) é bem diferente do modelo do modelo conceitual de Dillard; Rigsby; Goodman, (2004) e dos estudos de país que pertence à comunidade europeia, como foi o estudo de Rodrigues; Guerreiro; Craig, (2015), em Portugal. Naquele país, primeiramente, os critérios do nível econômico e político são estabelecidos em função da União Europeia que, por sua vez, estabelece os critérios do IASB.

No Brasil, antes mesmo da mudança na lei ocorrer, já eram utilizadas as normas de contabilidade no modelo IAS pelas grandes empresas. Isso significa que as grandes empresas não eram engessadas no modelo de normas de contabilidade por regras, com ou sem a mudança na lei, a prática da contabilidade por essas empresas já seguia o modelo de normas de contabilidade internacional. Contudo, foi imperiosa a mudança na lei, por vários motivos. Primeiramente, era isso que estava ocorrendo com a maioria dos outros países que estavam adotando as IFRS, era prudente a constituição de uma entidade que preparasse as normas de contabilidade fora do ordenamento legal do país. Isso facilitava as relações transnacionais entre o país e o IASB, para que essa relação fluísse sem a interferência do Estado. Para além desses motivos, a mudança na lei foi ainda impactante mundialmente, legitimando socialmente a adesão do Brasil ao modelo de normas internacionais de contabilidade, assim como ocorreu com os países pertencentes à Comunidade Europeia em 2005.

Assim, a principal contribuição acadêmica oferecida para a literatura, sobre processo de convergência e adoção das IFRS e Contabilidade Internacional, pelos resultados deste estudo de caso é a aplicação de um modelo de mudança institucional capaz de reconhecer o processo de institucionalização das IFRS no Brasil influenciado pelas ações dos indivíduos ativos no processo de mudança da norma de contabilidade para as IFRS à luz da Teoria Institucional e da Teoria da Estruturação nos diversos níveis do sistema social. Mais especificamente como as entidades interessadas, através dos seus representantes, agiram ativamente com o propósito de colocar as informações contábil-financeira e o mercado capitalista e econômico do país, em condições similares ao que estava ocorrendo com a maioria dos países que adotaram parcial ou totalmente as IFRS em torno do mundo. Além disso, esse estudo é altamente relevante para os preparadores e os reguladores das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

No geral, o estudo apresenta pelo menos duas limitações. A primeira, diz respeito às fontes de informações identificadas para fornecer dados relativos à aplicação das normas de contabilidade, devido ao grande número de profissionais da contabilidade existentes no Brasil. A segunda, considerando-se o caráter exploratório do estudo (CRESWELL, 2010) ao nível das empresas de capital aberto, seria interessante comparar o cenário antes com o cenário depois da vigência da lei, visto que elas já adotavam as IAS a partir de 2005, ou seja, antes de 2010. Ao nível das PME, seria necessário analisar em que medida estas práticas sociais foram incorporadas na prática da contabilidade.

REFERÊNCIAS

ALBU, N. et al. A story about IAS/IFRS implementation in Romania. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 1, n. 1, p. 76-100, 2011. ISSN 2042-1168. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/20421161111107868>>.

ALON, A.; DWYER, P. D. Early Adoption of IFRS as a Strategic Response to Transnational and Local Influences. **The International Journal of Accounting**, v. 49, n. 3, p. 348-370, 2014. ISSN 00207063. Disponível em: <http://ac.els-cdn.com/S0020706314000661/1-s2.0-S0020706314000661-main.pdf?_tid=9dc86db4-205b-11e6-b67b-00000aacb362&acdnat=1463949034_252ad40f51a1a7ecbb15767099a0d939>.

ANTUNES, M. T. P. et al. A Adoção no Brasil das Normas Internacionais de Contabilidade IFRS: O Processo e seus Impactos na Qualidade da Informação Contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, v. 10, n. 20, p. 5-19, 2012.

BACEN. **Convergência das Normas Contábeis do SFN às Normas Internacionais**. Brasília: BACEN. 2006.

BALL, R. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum**, p. 5-27, 2006.

BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of Accounting & Economics**, v. 30, n. 1, p. 1-51, Oct 2000. ISSN 0165-4101. Disponível em: <<Go to ISI>://WOS:000168346300006

http://ac.els-cdn.com/S0165410101000076/1-s2.0-S0165410101000076-main.pdf?_tid=bd7e8012-205b-11e6-9f86-00000aacb360&acdnat=1463949087_9aad826cdf0c4320ff98a2506e6374d >.

BRAGA, J. P. et al. Análise do impacto das mudanças nas Normas Contábeis Brasileiras: um estudo comparativo dos indicadores econômico-financeiros de companhias brasileiras para o ano de 2007. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 105-128, 2011.

BRASIL. **Lei nº 6.404, que dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília: Publicada no D.O.U de 17 de dezembro de 1976. 1976.

_____. **Lei nº 11.638, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Brasília: Publicada no D.O.U de 28 de dezembro de 2007. 2007.

CARMONA, S.; TROMBETTA, M. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 27, n. 6, p. 455-461, 2008. ISSN 02784254.

CFC. **Norma NBC-T 1, que aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Brasília: Publicada no D.O.U de 26 de janeiro de 1982. 1981.

_____. **Resolução CFC nº 750, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC)**. Brasília: Publicada no D.O.U de 31 de dezembro de 1993. 1993.

_____. **Resolução CFC nº 774, que aprova o apêndice à resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Brasília: Publicada no D.O.U de 18 de janeiro de 1985. 1994.

_____. **Resolução CFC nº 1.282, que atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC 750/93**. Brasília: Publicada no D.O.U de 02 de junho de 2010. 2010.

_____. **Resolução CFC nº 1.374, dá nova redação à NBC TG - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília: Publicada no D.O.U de 16 de dezembro de 2011. 2011.

CHAND, P.; PATEL, C. Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region. **Advances in Accounting**, v. 24, n. 1, p. 83-92, 2008. ISSN 08826110.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2010. 296 ISBN 978-85-363-2300-8.

CVM. **Deliberação nº 29, que aprova o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade**. Brasília: Publicada no D.O.U de 13 de fevereiro de 1986. 1986.

_____. **Deliberação CVM nº 488, que aprova o pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis - Apresentação e Divulgações**. Brasília: Publicada no D.O.U de 06 de outubro de 2005. 2005a.

_____. **Deliberação CVM nº 489, que aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.** Brasília: Publicada no D.O.U de 06 de outubro de 2005. 2005b.

DILLARD, J. F.; RIGSBY, J. T.; GOODMAN, C. The making and remaking of organization context. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 17, n. 4, p. 506-542, 2004. ISSN 0951-3574.

DOMENICO, D. D.; MAGRO, C. B. D.; KLANN, R. C. Impactos da Adoção das Normas Contábeis Internacionais Completas (Full IFRS) Nos Indicadores Econômico-Financeiros de Empresas Listadas na BOVESPA. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 8, n. 1, p. 52-70, 2014.

FREIRE, M. D. M. et al. Aderência às Normas Internacionais de Contabilidade pelas Empresas Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 1, p. 3-22, 2012.

GIDDENS, A. **Dualidade da estrutura. Agência e estrutura.** Oeiras, Portugal: Celta Editora, 2000. ISBN 972-774-063-4.

_____. **A constituição da sociedade.** São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. 458 ISBN 978-85-7827-068-1.

GREENWOOD, R.; SUDDABY, R. Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. **Academy of Management Journal**, v. 49, n. 1, p. 27-46, 2006.

GUERREIRO, M. S.; RODRIGUES, L. L.; CRAIG, R. Institutional Change of Accounting Systems: The Adoption of a Regime of Adapted International Financial Reporting Standards. **European Accounting Review**, v. 24, n. 2, p. 379-409, 2015. ISSN 0963-8180

1468-4497. Disponível em: <
<http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09638180.2014.887477> >.

HASSAN, M. K. The Development of Accounting Regulations in Egypt. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 5, p. 467-484, 2008. ISSN 0268-6902.

HOPPER, T.; MAJOR, M. Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications. **European Accounting Review**, v. 16, n. 1, p. 59-97, 2007. ISSN 0963-8180

1468-4497.

IRVINE, H. The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. **Accounting Forum**, v. 32, n. 2, p. 125-142, 2008. ISSN 01559982. Disponível em: <
http://ac.els-cdn.com/S0155998207000737/1-s2.0-S0155998207000737-main.pdf?_tid=712fd5fc-205c-11e6-a00d-00000aacb35d&acdnat=1463949389_5e660a6fffe106bf78532b887ea2081d >.

IUDÍCIBUS, S. D.; LOPES, A. B. **Teoria avançada da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2004. ISBN 85-224-3775-0.

JUNQUILHO, G. S. Conduas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **RAC**, v. Edição Especial, 2003.

LARSON, R. K.; STREET, D. L. Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 13, n. 2, p. 89-119, 2004. ISSN 10619518.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Editora Atlas, 2005. ISBN 85-224-4166-9.

LOUNSBURY, M.; CRUMLEY, E. T. New Practice Creation: An Institutional Perspective on Innovation. **Organization Studies**, v. 28, n. 7, p. 993-1012, 2007. ISSN 0170-8406.

MACEDO, M. A. S. et al. Análise do impacto da substituição da DOAR pela DFC: um estudo sob a perspectiva do value-relevance. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, p. 299-318, 2011.

MCGEE, R. W.; PREOBRAGENSKAYA, G. G. **Problems of Implementing International Accounting Standards in a Transition Economy: A Case Study of Russia**. Presented at the 8th International Conference on Global Business and Economic Development 2003.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 33, n. 2, p. 340-363, 1977.

NURUNNABI, M. The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. **Advances in Accounting**, v. 31, n. 1, p. 136-149, 2015. ISSN 08826110. Disponível em: < http://ac.els-cdn.com/S0882611015000164/1-s2.0-S0882611015000164-main.pdf?_tid=c5ac89d6-205c-11e6-ab04-00000aab0f01&acdnat=1463949530_04f5d555bca1f19008e43b85589714d3 >.

RAHAMAN, M. Z. M. A. S. The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 6, p. 816-841, 2005. ISSN 0951-3574. Disponível em: < <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/09513570510627720>

<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513570510627720> >.

RICHARDSON, A. J.; EBERLEIN, B. Legitimizing Transnational Standard-Setting: The Case of the International Accounting Standards Board. **Journal of Business Ethics**, v. 98, n. 2, p. 217-245, 2010. ISSN 0167-4544

1573-0697.

SEO, M.-G.; CREED, W. E. D. Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. **Academy of Management Review**, v. 27, n. 2, p. 222-247, 2002.

SUCHER, P.; JINDRICOVSKA, I. Implementing IFRS: A Case Study of the Czech Republic. **Accounting in Europe**, v. 1, 2004.

TOKAR, M. Convergence and the Implementation of a Single Set of Global Standards: The Real-Life Challenge. **Nw. J. Int'l L. & Bus.**, v. 25, n. 3 spring, p. 687-710, 2005.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

WEBER, M. **Economia e sociedade**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2012. ISBN 978-85-230-0314-2.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 ISBN 85-363-0462-6.

ZEFF, S. A. A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. Edição "História da Contabilidade", p. 300-320, 2014.

ZHANG, Y. Y.; UCHIDA, K.; BU, H. How do accounting standards and insiders' incentives affect earnings management? Evidence from China. **Emerging Markets Review**, v. 16, p. 78-99, Sep 2013. ISSN 1566-0141. Disponível em: <<Go to ISI>://WOS:000323858600005

http://ac.els-cdn.com/S1566014113000344/1-s2.0-S1566014113000344-main.pdf?_tid=23c0fda4-205d-11e6-af5e-00000aacb360&acdnat=1463949688_77ce4fbf57ff221e4fc4475436c23f61 >.

APÊNDICE A – Tabela de dados

TABELA DE DADOS			
1 Nível econômico e político (EP): Representa o nível social abrangente, sistema político e econômico, dentro do qual as normas e os valores são estabelecidos e disseminados para os membros da sociedade. Nesse nível são estabelecidos os critérios (C _{PE}), constituídos simbolicamente, que são disseminados em normas e práticas tanto no nível do campo organizacional (CO) como no nível organizacional (O).			
Dimensões da mudança	Definição	Fontes de informação empírica	Perguntas
1.1 Estrutura de significação	Tem a ver com <i>as representações simbólicas</i> , fornecendo os significados e facilitando a comunicação.	ENTREVISTADO A	1 O que levou o CFC a criar o CPC e o CGC no Brasil? Quais as atribuições do CFC junto ao CPC e ao CGC no Brasil? 2 Durante a última década, o CFC tem intensificado programas para a capacitação profissional. Quais são os principais objetivos dessas capacitações? 3 Como o CFC escolhe o conteúdo dessas capacitações? 4 Qual o perfil de um bom contador do ponto de vista do CFC? Essa avaliação mudou após a adoção das IFRS? 5 Até que ponto os profissionais da contabilidade, especialmente os pertencentes às empresas de contabilidade de pequeno porte, internalizam os princípios e os conceitos das IFRS?
	É identificada pelo sistema de normas de contabilidade, visto como um esquema representativo constituído pelos conceitos e regras formados da prática de contabilidade.		
1.2 Estrutura de dominação	Se relaciona com <i>o poder</i> , detentora da capacidade para controlar e mobilizar os recursos.	ENTREVISTADO A	1 Houve algum posicionamento inicial do CFC sobre o novo modelo de contabilidade? Como evoluiu esse posicionamento ao longo do tempo? 2 Há alguma influência do CFC na definição das normas contábeis preparadas pelo CPC? 3 Quais as participações do CFC no CPC e no CGC no Brasil? Existem procedimentos, processos, interesses do governo federal ou dos governos estaduais? 4 Algum grupo ou segmento da sociedade (auditores, outras associações profissionais, analistas financeiros, universidades ou acadêmicos) pressionou o CFC para adotar as IFRS? 5 O CFC forneceu alguma instrução, durante o processo de adoção das IFRS ao CPC? Estas instruções foram incorporadas na versão final do novo sistema de contabilidade?
	É reconhecida pela articulação entre a União Europeia, o Estado e os principais agentes no campo da contabilidade implicados na adoção do novo sistema de contabilidade.		
1.3 Estrutura de legitimação	Se relaciona com as normas e valores.	ENTREVISTADO A	1 Como descreve o papel do CFC no processo de desenvolvimento das IFRS no Brasil? 2 Ocorreram mudanças no funcionamento do CFC em decorrência do processo de adoção das IFRS (regulamentos, capacitações)? Quais foram as mudanças mais relevantes?
	É compreendida pelas normas emitidas pelo IASB, como normas de contabilidade por IFRS.		

			<p>3 O CFC avalia a qualidade do trabalho dos profissionais de contabilidade pelo controle da qualidade. Houve mudança nas regras e práticas relativas ao controle de qualidade do CFC (por exemplo, novos procedimentos para avaliar os julgamentos profissionais ou técnicos, para avaliar a mensuração do valor justo)?</p> <p>4 Quais os critérios adotados pelo CFC para regulamentar o Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte?</p> <p>5 O CPC participou da preparação do Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte? O Governo Federal deu alguma instrução para o CFC estabelecer este Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte?</p>
--	--	--	--

TABELA DE DADOS

1 Nível econômico e político (EP): Representa o nível social abrangente, sistema político e econômico, dentro do qual as normas e os valores são estabelecidos e disseminados para os membros da sociedade. Nesse nível são estabelecidos os critérios (C_{PE}), constituídos simbolicamente, que são disseminados nas normas e práticas tanto no nível do campo organizacional (CO) como no nível organizacional (O).

Dimensões da mudança	Definição	Fontes de informação empírica	Perguntas
1.1 Estrutura de significação	<p>Tem a ver com as representações simbólicas, fornecendo os significados e facilitando a comunicação.</p> <p>É identificada pelo sistema de normas de contabilidade, visto como um esquema representativo constituído pelos conceitos e regras formados da prática de contabilidade.</p>	ENTREVISTADOS C1 e C2	<p>1 Quais os interesses apresentados pelo BACEN e CVM para compor o CGC no Brasil?</p> <p>2 Quais as contribuições da convergência para o desenvolvimento sustentável do país?</p>
1.2 Estrutura de dominação	<p>Se relaciona com o poder, detentora da capacidade para controlar e mobilizar os recursos.</p> <p>É reconhecida pela articulação entre a União Europeia, o Estado e os principais agentes no campo da contabilidade implicados na adoção do novo sistema de contabilidade.</p>	ENTREVISTADOS C1 e C2	<p>1 Como foi o desenvolvimento e a formalização do CGC, desde 2007?</p> <p>2 Havia mais organizações interessadas, ou desde o início a união dos esforços partiu das quatro organizações (BACEN, CFC, CVM e IBRACON) que compõem o CGC?</p> <p>3 Em outubro de 2007, o CFC regulamentou a criação do CGC no Brasil para identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis e de Auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade regulamentadas pelo CFC. O que levou o CFC a criação deste comitê?</p>

			4 Quais as principais decisões do CGC no Brasil para viabilizar a convergência das Normas de Contabilidade e de Auditoria?
1.3 Estrutura de legitimação	Se relaciona com as normas e valores.	ENTREVISTADOS C1 e C2	1 Quais as atividades desenvolvidas pelo CGC no Brasil? 2 Como o CGC no Brasil se alinha às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória?
	É compreendida pelas normas emitidas pelo IASB, como normas de contabilidade por IFRS.		

TABELA DE DADOS

2 Nível do campo organizacional: Inclui as configurações socioeconômicas, tais como os grupos industriais, associações de profissionais. Nesse nível são estabelecidos os critérios (C_{CO}) que irão ser disseminados como práticas legitimadas em função desses critérios f (C_{CO}) para serem fornecidas às ações no nível organizacional (O).

Dimensões da mudança	Definição	Fontes de informação empírica	Perguntas
2.1 Estrutura de significação	Tem a ver com <i>as representações simbólicas</i> , fornecendo os significados e facilitando a comunicação.	ENTREVISTADOS B1, B2, B3, B4 e B5	1 Quais foram os principais motivos para o CPC desenvolver um sistema de contabilidade baseado em IFRS no Brasil? 2 Qual foi a importância do processo de harmonização das normas internacionais de contabilidade na decisão do CPC para o desenvolvimento da adoção das IFRS? 3 As empresas não listadas partilham alguma dificuldade ou problemas com o CPC sobre a adoção das IFRS? 4 Até que ponto a decisão para utilizar as IFRS foi influenciada por uma decisão semelhante a de uma entidade reguladora de outro país? 5 A decisão dos membros do CPC tem relação com o que está ocorrendo em outros países?
	É identificada pelo sistema de normas de contabilidade, visto como um esquema representativo constituído pelos conceitos e regras formados da prática de contabilidade.		
2.2 Estrutura de dominação	Se relaciona com <i>o poder</i> , detentora da capacidade para controlar e mobilizar os recursos.	ENTREVISTADOS B1, B2, B3, B4 e B5	1 Como foi o desenvolvimento da idealização e formalização do CPC, desde 2005? 2 O CFC recebeu alguma orientação do governo para a criação do CPC? E das entidades que formam o CPC para a sua criação? 3 As organizações de profissionais exerceram algum tipo de pressão sobre o CPC para convergir o novo sistema de contabilidade – baseado em IFRS – em empresas não listadas? 4 Qual é a participação dos órgãos reguladores, convidados pelo CPC, sobre os pronunciamentos técnicos (IFRS)? 5 Os membros das profissões
	É reconhecida pela articulação entre a União Europeia, o Estado e os principais agentes no campo da contabilidade implicados na adoção do novo sistema de contabilidade.		

			componentes do CPC tiveram alguma influência sobre a adoção das IFRS no Brasil? E na elaboração das CPC PME? E os membros da academia?
2.3 Estrutura de legitimação	Se relaciona com as normas e valores.	ENTREVISTADOS B1, B2, B3, B4 e B5	<ol style="list-style-type: none"> 1 Como é que o novo sistema de contabilidade evoluiu no Brasil? 2 Qual foi a importância da harmonização das demonstrações financeiras entre empresas listadas e não listadas na decisão do CPC para adotar as IFRS? 3 Houve alguma dificuldade no processo de adoção das IFRS no contexto Brasileiro? 4 Há algum posicionamento dos membros das profissões, componentes do CPC, sobre a preparação das IFRS? E sobre as CPC PME? E o Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte? 5 Quais foram os critérios utilizados na preparação dos CPC PME no Brasil?
	É compreendida pelas normas emitidas pelo IASB, como normas de contabilidade por IFRS.		

TABELA DE DADOS

3 Nível organizacional: É composto pelas organizações empresariais individuais. Nesse nível estão as organizações que irão desenvolver suas ações em função das práticas legitimadas no nível do campo organizacional (CO). Vamos encontrar as organizações inovadoras (O _i) caracterizadas por desenvolver novas práticas organizacionais dentro dos parâmetros estabelecidos no nível do campo organizacional e as organizações não inovadoras (O _{NI}) caracterizadas por organizações adotantes últimas.			
Dimensões da mudança	Definição	Fontes de informação empírica	Perguntas
3.1 Estrutura de significação	Tem a ver com as <i>representações simbólicas</i> , fornecendo os significados e facilitando a comunicação.	ENTREVISTADOS D1, D2, D3, D4 e D5	<ol style="list-style-type: none"> 1 Como sua empresa reagiu à conversão para as IFRS? 2 Dados os vários tipos de empresas que são seus clientes, qual o modelo normativo contábil que você vai usar? As IFRS full, as CPC PME ou o Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte? 3 Até que ponto os seus pares ofereceram esclarecimentos durante o processo de conversão? O que você considerou mais importante no processo de mudança para as IFRS? A troca de idéias com os seus pares ou as seções de capacitação que você assistiu? 4 Antes da adoção das IFRS, você avaliava as mudanças que ocorriam e seus impactos nas demonstrações financeiras dos seus clientes? 5 Na sua opinião, até que ponto as IFRS/CPC PME permitem mais ou menos autonomia na tomada de decisão (liberdade de escolha) em comparação com o velho sistema de contabilidade? 6 Na sua opinião, até que ponto o novo sistema de contabilidade foi muito
	É identificada pelo sistema de normas de contabilidade, visto como um esquema representativo constituído pelos conceitos e regras formados da prática de contabilidade.		

			<p>diferente do velho sistema de contabilidade?</p> <p>7 Você identifica reação dos usuários das informações financeiras em relação à adoção das IFRS?</p> <p>8 Em que medida as IFRS proporcionam novas oportunidades de negócios para as empresas? A adoção das IFRS reforça o seu prestígio ou status com os seus clientes?</p>
3.2 Estrutura de dominação	<p>Se relaciona com o poder, detentora da capacidade para controlar e mobilizar os recursos.</p> <p>É reconhecida pela articulação entre a União Europeia, o Estado e os principais agentes no campo da contabilidade implicados na adoção do novo sistema de contabilidade.</p>	ENTREVISTADOS D1, D2, D3, D4 e D5	<p>1 Qual a composição dos seus clientes, pequenos, médios ou grandes empresas?</p> <p>2 Você tomou essa decisão de adotar as IFRS sozinho ou em colaboração com os seus clientes?</p> <p>3 A sua preparação profissional foi obtida através de seções de capacitações proporcionadas pelo CFC para aplicar as IFRS?</p> <p>4 Sobre o seu negócio, em que medida é que a adoção das IFRS mudou a maneira como sua empresa opera?</p> <p>5 Como você caracterizaria a sua atividade em termos de incerteza? Ou seja, durante a sua atividade normal, como você avalia a capacidade de sua empresa para atrair novos clientes, pelas leis fiscais ou pelo surgimento de novos concorrentes?</p>
3.3 Estrutura de legitimação	Se relaciona com as normas e valores.	ENTREVISTADOS D1, D2, D3, D4 e D5	<p>1 Você sentiu dificuldade na aplicação das normas internacionais (IFRS)? E teve apoio?</p> <p>2 Qual foi a principal preocupação para sua preparação profissional (que necessita do reconhecimento pelo CFC, para não falhar como contador, a pressão para cumprir prazos dos impostos, a pressão para manter uma boa imagem para seus clientes, a pressão exercida pela gestão das empresas)?</p> <p>3 Quais foram as principais dificuldades que você enfrentou quando adotou as IFRS? As CPC PME?</p>