



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 11, n. 1, Jan./Jun, 2019

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 11.05.2018. Revisado por pares em: 22.08.2018. Reformulado em: 03.09.2018. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2019v11n1ID14189

A adoção do CPC PME é fonte de legitimidade organizacional? Análise sob a perspectiva da teoria institucional

Is the adoption of CPC SME a source of organizational legitimacy? Analysis from the institutional theory perspective

¿La adocción del CPC PME es fuente de legitimidad organizacional? Análisis en la perspectiva de la teoría institucional

Autores

Evelini Lauri Morri Garcia

Doutoranda pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual de Maringá – PPA/UEM. Endereço: Rua Belo Horizonte, nº 204, Zona 02 – Cianorte/PR – Telefone: (44) 99973-9660. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4321-8643>
E-mail: evelinilaurimorri@hotmail.com

Elisa Maria de Almeida

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá. Endereço: Rua Dom Pedro II, s/nº, Zona 01 – Cianorte/PR – Telefone: (44) 3619-4000.
E-mail: elisa.a2802@gmail.com

Simone Leticia Raimundini Sanches

Doutora em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá – PCO/UEM. Endereço: Avenida Colombo, 5790, CEP 87020-900 - Maringá – PR – Brasil. Telefone/FAX: (44) 3011-4040. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-7363-2573>
E-mail: slraimundini@uem.br

Valter da Silva Faia

Doutorando pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual de Maringá – PPA/UEM. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá - DCC/UEM. Endereço: Rua Dom Pedro II, s/nº, Zona 01 – Cianorte/PR – Telefone: (44) 3619-4000. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-9320-1885>
E-mail: valterfaia@gmail.com

Resumo

Objetivo: Analisar os mecanismos de institucionalização do CPC PME e as respectivas resistências que se relacionam com a busca por legitimação das PMEs.

Metodologia: Pesquisa bibliográfica de estudos empíricos sobre a adoção do CPC PME publicados no período de 2013 a 2017. Esses estudos foram analisados pela técnica de análise de conteúdo, cujos dados foram codificados enquanto mecanismos de institucionalização do CPC PME e categorizados quanto aos fatores motivadores e inibidores e aos mecanismos isomórficos da Teoria Institucional. Por fim, foi analisado o estágio da institucionalização do CPC PME e a relação com a busca por legitimidade organizacional.

Resultados: Os interesses do CPC não estão alinhados com as necessidades e expectativas dos contadores e dos gestores das PMEs e esta divergência é amplificada devido cada agente ser subsidiado por uma forma específica de legitimidade. O isomorfismo proposto pelo órgão regulador é contestado pelos agentes que representam as PMEs, gerando conflitos. Por consequência, as práticas contábeis exigidas pelo CPC PME não oferecem suporte à legitimação das entidades. Esta condição gera tensões que impedem que o CPC PME seja adotado amplamente e compreendido como um hábito ou rotina, fazendo com que o seu processo de institucionalização esteja ainda travancado no primeiro estágio.

Contribuições do Estudo: A compreensão do processo de institucionalização do CPC PME amparado em mecanismos isomórficos é amplificada quando se consideram as tensões entre os distintos interesses dos agentes envolvidos e a busca por legitimidade organizacional.

Palavras-chave: CPC PME. Legitimidade organizacional. Pequenas e médias empresas.

Abstract

Purpose: To analyze the mechanisms of institutionalization of the CPC SME and the respective resistances that relate to the search for legitimacy of SMEs.

Methodology: Bibliographical research of empirical studies on the adoption of CPC SMEs published in the period from 2013 to 2017. These studies were analyzed by the technique of content analysis, whose data were codified as mechanisms of institutionalization of the CPC SME and categorized as to motivating and inhibiting factors and to the isomorphic mechanisms of Institutional Theory. Finally, we analyzed the stage of the institutionalization of the CPC SME and the relationship with the search for organizational legitimacy.

Results: The interests of the CPC are not aligned with the needs and expectations of accountants and managers of SMEs and this divergence is amplified because each agent is subsidized by a specific form of legitimacy. The isomorphism proposed by the regulatory body is challenged by agents representing SMEs, generating conflicts. Consequently, the accounting practices required by the CPC SMEs do not support the legitimacy of entities. This condition generates tensions that prevent CPC SME from being widely adopted and understood as a habit or routine, making its process of institutionalization still locked in the first stage.

Contributions of the Study: The understanding of the process of institutionalization of the CPC SME based on isomorphic mechanisms is amplified when one considers the tensions between the different interests of the agents involved and the search for organizational legitimacy.

Keywords: CPC SME. Organizational legitimacy. Small and medium enterprises.

Resumen

Objetivo: Analizar los mecanismos de institucionalización del CPC PME y las respectivas resistencias que se relacionan con la búsqueda por legitimación de las PME.

Metodología: Investigación bibliográfica de estudios empíricos sobre la adopción del CPC PMES publicados en el período de 2013 a 2017. Estos estudios fueron analizados por la técnica de análisis de contenido, cuyos datos fueron codificados como mecanismos de institucionalización del CPC PME y categorizados en cuanto a los factores motivadores e inhibidores ya los mecanismos isomorficos de la Teoría Institucional. Por último, se analizó la etapa del proceso de institucionalización del CPC PME y la relación con la búsqueda de legitimidad organizacional.

Resultados: Los intereses del CPC no están alineados con las necesidades y expectativas de los contadores y de los gestores de las PMEs y esta divergencia se amplifica debido a que cada agente es subsidiado por una forma específica de legitimidad. El isomorfismo propuesto por el órgano regulador es cuestionado por los agentes que representan a las PMEs, generando conflictos. Por consiguiente, las prácticas contables exigidas por el CPC PME no apoyan la legitimación de las entidades. Esta condición genera tensiones que impiden que el CPC PME sea adoptado ampliamente y comprendido como un hábito o rutina, haciendo que su proceso de institucionalización esté todavía atrapado en la primera etapa.

Contribuciones del Estudio: La comprensión del proceso de institucionalización del CPC PME amparado en mecanismos isomorficos es amplificada cuando se consideran las tensiones entre los distintos intereses de los agentes involucrados y la búsqueda de legitimidad organizacional.

Palabras clave: CPC PME. Legitimidad organizacional. Pequeñas y medianas empresas.

1 Introdução

As vantagens atribuídas à adoção das normas internacionais de contabilidade centram-se na comparabilidade de informações financeiras, na redução das incertezas relacionadas à alocação eficiente e à precificação de capital e no aumento da qualidade da auditoria (Dalla Riva, & Salotti, 2015). Estas vantagens demonstram que as normas de contabilidade atuais privilegiam os interesses dos principais *players* do mercado, como empresas de capital aberto, investidores institucionais, empresas de auditoria e órgãos reguladores. Com isso, os relatórios contábil-financeiros de propósito geral elaborados sob a égide destas normas não atendem, primariamente, outros grupos de usuários da informação contábil (CPC 00, 2011).

As pequenas e médias empresas (PMEs), geralmente, não estão expostas aos principais *players* do mercado, pois não tem obrigação de prestar contas publicamente, e, em geral, não atuam no mercado de capitais (Pinto, Costa, & Santos, 2015). Mesmo assim o *International Accounting Standards Board* (IASB) instituiu, em 2009, uma norma contábil específica para esse porte de empresa: a *IFRS for Small and Medium-Sized Entities* (SME). Em dezembro do mesmo ano, no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC PME, equivalente à *IFRS for SME*, reconhecendo que as PMEs utilizam a contabilidade prioritariamente para atender proprietários e/ou administradores ou autoridades fiscais e governamentais (CPC PME, 2009).

Contudo, ainda que o CPC PME seja mais simples que as normas completas, preparadores e usuários das demonstrações contábeis consideram que o seu custo de adoção é maior que os benefícios (Figueiredo, Martins & Rodrigues, 2016, Pinto *et al.*, 2015). Esse desequilíbrio no custo-benefício da norma contábil associados a outros fatores, dificultam sua aplicação. Isso ocorre porque as práticas contábeis, assim como as organizações, são influenciadas por diversos fatores, legitimando-se por meio de pressões institucionais (Guarido Filho & Costa, 2012).

Ao buscar compreender os fenômenos organizacionais, a Teoria Institucional propõe-se a explicar como as estruturas e processos são institucionalizados por meio de influências legais, políticas, culturais ou sociais (DiMaggio, & Powell, 2005). Sob este prisma, as estruturas e processos organizacionais são legítimos quando são adotados pelo simples fato de ter se tornado o único modo aceitável de fazê-lo (Tobert, & Zucker, 1999). Assim, uma entidade obtém legitimidade quando suas ações são desejáveis, adequadas ou apropriadas em algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições (Suchman, 1995).

As organizações podem ser resistentes às influências institucionais quando seus interesses são ambíguos, impedindo que as estruturas se legitimem (Espejo, Frezatti, Cruz, & Costa, 2010). Esta condição pode ser encontrada na adoção ao CPC PME, que, apesar de recorrer a um mecanismo coercitivo, é insuficientemente atendido pelas PMEs (Alves, Miranda, Meira, & Callado, 2013, Dalla Riva, & Salotti, 2015, Gonzáles, & Nagai, 2013). Isto denota que no ambiente social existem grupos institucionais que divergem quantos aos seus interesses (Suchman, 1995). Quanto mais divergentes forem os interesses de órgãos reguladores, empresas e contadores, mais difícil é a legitimação de uma norma contábil, visto que esta não é instantânea e baseia-se em motivos que justificam a adesão e a expectativa de consequências (Espejo *et al.*, 2010).

Ainda que pesquisas tenham investigado o nível de adesão e compreensão (Alves *et al.*, 2013, Dalla Riva & Salotti, 2015, Gonzáles, & Nagai, 2013, Guanandy, & Almeida, 2017, Neves, & Lorandi, 2014, Pedroza, 2013, Prado, Teixeira, Bernardino & Lemes, 2011) e o processo de institucionalização e as dificuldades inerentes ao atendimento do CPC PME (Correr, Espejo e Altoé, 2015, Favarin, 2012, Figueiredo *et al.*, 2016, Medina, 2015, Pinto *et al.*, 2015, Santos, 2013, Souza, 2015), são ausentes estudos que discutem a legitimidade organizacional das PMEs por meio das IFRS. Considerando que a adesão ao CPC PME é percebida por profissionais contábeis e empreendedores como insuficiente ou incompatível às necessidades dos usuários e que a convergência às normas internacionais de contabilidade é um processo irreversível, surge a questão: **Como os mecanismos de institucionalização do CPC PME e as respectivas resistências podem ser relacionados com a busca por legitimação das PMEs?**

Deste modo, o objetivo deste trabalho é, por meio de pesquisa bibliográfica de estudos empíricos realizados sobre a adoção do CPC PME, analisar os mecanismos de institucionalização do CPC PME e as respectivas resistências que se relacionam com a busca

por legitimação das PMEs. Para a análise da legitimação se adotou a perspectiva da Teoria Institucional, visto que estudos científicos são fonte de isomorfismos indutores à legitimação de uma prática (DiMaggio, & Powell, 2005).

A relevância deste estudo justifica-se na possibilidade de discutir como as normas de contabilidade se relacionam com a legitimidade organizacional (Meyer & Rowan, 1977). As organizações pleiteiam por esta condição, considerando o pressuposto que quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considera bem-sucedida (DiMaggio, & Powell, 2005). A análise apoiada nos constructos da Teoria Institucional possibilita compreender o isomorfismo presente na adesão ao CPC PME (Favarin, 2012). Assim, a análise proposta amplia o conhecimento sobre o processo de institucionalização do CPC PME e avalia a possibilidade da sua adesão se tornar legítima e de oferecer legitimação às PMEs.

Diante do exposto, esta pesquisa oferece contribuições teóricas ao demonstrar que o processo de institucionalização amparado em mecanismos isomórficos, proposto pela Teoria Institucional, pode ser mais bem compreendido quando se consideram as tensões entre os distintos interesses dos agentes envolvidos. Isso ocorre porque a adesão a estruturas organizacionais é resultado dos interesses das instituições (DiMaggio, & Powell, 2005, Suchman, 1995). Empiricamente, o estudo contribui com a compreensão de que a necessidade de legitimidade induz as PMEs a investir em práticas organizacionais consideradas bem sucedidas, às quais a adoção ao CPC PME não faz parte. Isso porque a adesão às IFRS não é percebida como uma prática legítima ou com potencial de conferir legitimidade organizacional, tanto pelas PMEs, assim como pelos contadores.

2 A Institucionalização das Práticas de Contabilidade e a Legitimação Organizacional

A Teoria Institucional, na perspectiva sociológica, tem como um dos seus objetivos explicar os fenômenos organizacionais por meio do entendimento de como e por que as estruturas e processos organizacionais são legitimados (Guarido Filho & Costa, 2012). O conceito de instituição compreende uma forma de pensar ou agir que está inserida nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo (Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004, Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso & Frezatti, 2008). As ideias de hábitos e instituições estão interligadas pelo conceito de rotina. As rotinas representam as formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável, representando a legitimação das ideias e hábitos. Assim, a legitimação dos hábitos se fundamenta na produção de novos significados que tornam objetivamente acessível e subjetivamente plausível às objetivações institucionalizadas (Espejo *et al.* 2010). Estruturas, incluindo esquemas, regras, normas e rotinas tornam-se legítimas quando são amplamente aceitas na organização e se tornam inquestionáveis (Guerreiro *et al.*, 2004).

As estruturas organizacionais refletem o comportamento social a partir de elementos regulativos, normativos e cognitivo-culturais (Guarido Filho, & Costa, 2012). Em vista disso, a legitimidade organizacional pode ser fomentada por três formas: pragmática, moral e cognitiva. A legitimidade pragmática baseia-se nos interesses da audiência e centra-se na compreensão de que as instituições apoiam a organização não necessariamente porque acreditam que ela fornece trocas favoráveis, mas, porque a consideram receptiva aos seus principais interesses. Desta forma, existe um compromisso contínuo das organizações com o bem-estar dos indivíduos envolvidos, mesmo que seja preciso renunciar a alguma medida de autoridade (Suchman, 1995).

A segunda forma é a legitimidade moral, atendendo aspectos normativos sobre bem-estar social e desconsiderando interesses particulares. Se subdivide em legitimidade moral consequente, devido as organizações serem julgadas pelo que realizam; legitimidade moral processual, devido a legitimidade ser admitida ao adotar técnicas e procedimentos socialmente aceitos; legitimidade moral estrutural, quando o público vê a organização como valiosa e digna de apoio porque suas características estruturais a localizam dentro de uma categoria moralmente favorecida; e , legitimidade moral pessoal, que repousa sobre o carisma de líderes organizacionais individuais. Apesar de utilizar um discurso altruísta, a legitimidade moral pode ser fomentada originalmente por hipocrisia e cinismo (Suchman, 1995).

A terceira forma é a legitimidade cognitiva, baseada na compreensão de modelos culturais. Corresponde à aceitação de uma organização como necessária ou inevitável devido alguma dotação cultural tomada como certa. A legitimidade cognitiva pode ser baseada na compreensão, visto que resulta principalmente da disponibilidade de modelos culturais que fornecem explicações plausíveis para a organização e os seus esforços. A legitimidade cognitiva pode também ser sustentada por outorga, cujas instituições, dotadas de poder, controlam a paisagem social e transformam-na em um conjunto de “dados” intersubjetivos. Com isso, representa a mais sutil e poderosa fonte de legitimidade e está ao alcance de qualquer organização (Suchman, 1995).

Em busca de legitimidade, as organizações incorporam práticas e procedimentos institucionalizados na sociedade. Isso faz com que as organizações aumentem suas perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos adquiridos (Meyer & Rowan, 1977). Tobert e Zucker (1999) mostram que o processo de institucionalização organizacional ocorre em três etapas.

A primeira é denominada habitualização e envolve a geração e formalização de novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, os quais são adotados em um pequeno número de organizações similares submetidas ao mesmo contexto organizacional. Essa etapa resulta em estruturas que podem ser classificadas como um estágio de pré-institucionalização. A segunda etapa é a objetificação que envolve o desenvolvimento de um consenso social a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pelas organizações. Assim, a estrutura adquire legitimidade cognitiva e normativa. Esse estágio é denominado como semi-institucionalização. A terceira etapa é a sedimentação, que representa a continuidade histórica da estrutura e sua sobrevivência por várias gerações. É nesse estágio que a institucionalização da estrutura é concluída, garantindo estabilidade e legitimidade a uma organização (Tobert, & Zucker, 1999).

A institucionalização é influenciada pelo ambiente, cujos valores, tradição histórica, aspectos culturais, estrutura política, econômica e social são refletidos nas práticas das organizações (Guarido Filho, & Costa, 2012). Com isso, as organizações são forçadas a se assemelhar a outras organizações sujeitas às mesmas condições ambientais, para ser consideradas legítimas (DiMaggio, & Powell, 2005). Neste sentido, pressões institucionais de isomorfismo organizacional se estabelecem de forma coercitiva, mimética ou normativa.

O isomorfismo coercitivo ocorre quando há pressões exercidas por organizações com influências políticas e de persuasão ou como um convite para se unirem em torno de interesses comuns. O Estado é um agente influenciador nesse tipo de isomorfismo, quando obriga a adoção de normas instituídas por lei. Entre as organizações, a influência ocorre por meio de uma estrutura de poder (DiMaggio, & Powell, 2005, Oyadomari *et al.*, 2008).

O isomorfismo mimético ocorre em resposta a situações de incerteza, ou seja, quando há uma ambiguidade nos objetivos ou quando as tecnologias utilizadas estão sendo contestadas. Surge, então, uma necessidade de reduzir incertezas por meio da cópia de outras estruturas,

práticas e produção de outras organizações. As organizações tendem a tomar como modelo outras organizações que percebem ser mais legítimas ou bem-sucedidas (DiMaggio, & Powell, 2005, Oyadomari *et al.*, 2008).

O isomorfismo normativo está relacionado à profissionalização, buscando o estabelecimento de uma base cognitiva e de legitimação para a autonomia das profissões. Assim, ocorre um processo de socialização e padronização de conhecimentos e práticas, com destaque para a formação acadêmica, as associações de classe e aos processos de seleção e recrutamento de pessoal (DiMaggio, & Powell, 2005, Oyadomari *et al.*, 2008).

À medida que as instituições expandem seu domínio, as estruturas organizacionais refletem cada vez mais regras institucionalizadas. Isso ocorre porque independentemente da eficiência produtiva, organizações que existem em ambientes institucionais altamente elaborados obtêm legitimidade ao se tornarem isomórficas às demais organizações presentes no mesmo ambiente (Meyer, & Rowan, 1977). Ocasionalmente, o isomorfismo é contestado e diferentes fontes de legitimidade podem entrar em conflito. Estas tensões são mais susceptíveis quando um conjunto de instituições sociais ou são mal articuladas ou estão passando por transições históricas (Suchman, 1995).

As estruturas são vistas como atendendo a uma utilidade proposital e, por isso, precisam fundamentalmente de legitimidade normativa e cognitiva (Tobert, & Zucker, 1999). Assim, o fato de ações serem normativamente sancionadas aumenta a probabilidade de sua adoção e de serem legitimadas, visto que efetua moldagem de comportamento e atenua o conflito, fazendo com que metas organizacionais sejam reprimidas em função do interesse na harmonia isomórfica (DiMaggio, & Powell, 2005). Contudo, legitimidade também depende do alinhamento das normas com a estrutura cultural-cognitiva da organização (Espejo *et al.*, 2010). Em vista disso, permanece a crença de que a eficácia e necessidade de estruturas institucionais estão sujeitas a disputa (Tobert, & Zucker, 1999).

No ambiente contábil, a adoção das normas internacionais de contabilidade imprimiu mudanças em uma série de conceitos e procedimentos legitimados para ceder espaço a novas formas de compreensão da realidade social (Espejo *et al.*, 2010). Niyama (2010) relaciona a existência de uma nova estrutura conceitual contábil com o amadurecimento da profissão contábil, sendo capaz de influenciar a edição de normas contábeis. Ressalta também que uma estrutura consistente de padrões e princípios fundamenta a contabilidade às suas funções e objetivos, sendo independente de interferências governamentais.

Como a convergência às normas internacionais de contabilidade privilegia os interesses de empresas que atuam no mercado financeiro, surge o conflito com as PMEs (Dalla Riva, & Salotti, 2015). Estas apresentam características próprias que as diferem das organizações de grande porte. A importância da contabilidade para as PMEs está, principalmente, em atender as necessidades de informações de usuários externos como instituições financeiras, para fins legais e burocráticos (Alves *et al.*, 2013, Guanandy, & Almeida, 2017, Santos, 2013, Correr *et al.*, 2015, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015). Como consequência, as PMEs consideram que a contabilidade não é útil e provoca um desinteresse pela adesão às IFRS (Alves *et al.*, 2013, Figueiredo *et al.*, 2016, Gonzáles & Nagai, 2013, Neves, & Lorandi, 2014, Pinto *et al.*, 2015, Souza, 2015). Os contadores, por sua vez, justificam que os altos custos de adesão e a necessidade de dedicar tempo às obrigações acessórias são empecilhos à percepção dos benefícios do CPC PME (Neves, & Lorandi, 2014, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015).

Isso demonstra que os agentes envolvidos nas práticas contábeis, principalmente os órgãos normativos, os profissionais de contabilidade e os gestores apresentam distintos interesses e que a contabilidade societária ainda é um campo de contestação. A adoção das IFRS

apenas poderá ser legítima se conferir legitimidade às organizações perante o ambiente em que estão inseridas (Espejo *et al.*, 2010). Assim, este cenário remete à necessidade de investigar o processo de institucionalização desta norma e o reflexo das tensões de distintos interesses na legitimação do CPC PME e a legitimação das PMEs (Favarin, 2012).

3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa buscou analisar, sob a perspectiva da Teoria Institucional, os mecanismos de institucionalização do CPC PME e as respectivas resistências que se relacionam com a busca por legitimação das PMEs. Portanto, a pesquisa é de caráter descritivo, por relatar as características de um fenômeno e buscar aprofundamento do conhecimento sobre o tema (Gil, 2002). A abordagem qualitativa foi empregada por realizar análise dos mecanismos de institucionalização do CPC PME e a qualificação destes fenômenos para a legitimação da PMEs, sem utilizar medições ou mensuração de unidades ou grupos (Prodanov, & Freitas, 2013).

Quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados, o presente estudo utilizou a pesquisa bibliográfica por eleger como dados a serem analisados os resultados expostos por pesquisas acadêmicas sobre a adoção do CPC PME. A pesquisa bibliográfica foi realizada seguindo os seguintes procedimentos: escolha das bases de dados, identificação do termo da busca e definição da abrangência da busca. As seguintes bases de dados foram utilizadas: Scielo, Spell, Latindex, Portal de Periódicos Capes, Banco de Teses da Capes e Google Scholar, respectivamente nesta ordem. Com o objetivo de encontrar pesquisas que atendem a presente investigação, o termo “CPC PME” foi utilizado nas buscas. Quanto à abrangência, as buscas foram realizadas considerando o título dos estudos, o resumo e as palavras-chaves. Este levantamento foi realizado em dezembro de 2017 e considerou apenas pesquisas empíricas.

Inicialmente, efetuou-se busca nas bases Scielo, Spell e Latindex, sendo que a escolha destas bases se baseou na procura por pesquisas brasileiras. Procedeu-se a leitura dos resumos de todos os artigos encontrados a fim de elencar apenas aqueles que atendem ao objetivo da presente pesquisa. Após a leitura dos resumos, identificou-se que a base Scielo indicou 1 artigo, a base Spell 2 artigos e a base Latindex nenhum artigo. Na sequência foi realizado o mesmo procedimento de busca no Portal de Periódicos Capes que retornou o mesmo artigo encontrado na Base Scielo. Deu-se continuidade a busca por meio do Banco de Teses e Dissertações da Capes, cuja pesquisa resultou em 4 trabalhos de pós-graduação *strictu sensu*, entretanto, uma das pesquisas desta listagem não pode ser localizada junto ao banco de teses da respectiva instituição. Esta primeira etapa totalizou 6 pesquisas.

Em vista do pequeno número de pesquisas encontradas, optou-se por também efetuar buscas na plataforma Google Scholar em um segundo momento, seguindo os mesmos procedimentos de levantamento de dados. Para as publicações em revistas, limitou-se a considerar periódicos com avaliação Qualis Capes (quadriênio 2013-2016) igual ou superior a B2, considerando que as revistas com estas classificações divulgam pesquisas com metodologias mais robustas e melhores contribuições teóricas. Quanto às pesquisas divulgadas em eventos, foram considerados apenas eventos de Contabilidade ou Administração. Seguindo estas delimitações e observando os resumos das pesquisas, o Google Scholar possibilitou localizar 14 estudos. Dentre estes estudos estavam os mesmos artigos e dissertações já encontrados nas pesquisas anteriores, sendo, portanto, desconsiderados. Isto levou ao número de 8 novas pesquisas, que, somadas às buscas da primeira etapa, totalizaram 14 pesquisas (Tabela 1).

Tabela 1
Estudos publicados no Brasil sobre a adoção do CPC PME

Ano	Autores	Objetivo do estudo	Periódico/ Universidade/Evento
Publicações em Periódicos			
2013	Alves <i>et al.</i>	Pesquisar o grau de utilização das normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas “ <i>IFRS for SME</i> ” no Brasil.	Sociedade, Contabilidade e Gestão
2013	González & Nagai	Analisar as tendências dos profissionais da contabilidade e gestores de empresas com relação à adoção do Pronunciamento Técnico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis para Pequenas e Médias Empresas.	Enfoque: Reflexão Contábil
2015	Dalla Riva & Salotti	Examinar a relação entre a adoção do padrão contábil internacional pelas pequenas e médias empresas no Brasil e o custo de crédito concedido pelas instituições financeiras.	Revista Contabilidade & Finanças
2015	Pinto <i>et al.</i>	Analisar a percepção dos profissionais de contabilidade frente aos custos e benefícios de adoção do CPC PME.	Revista da Micro e Pequena Empresa
2016	Figueiredo <i>et al.</i>	Identificar os principais obstáculos para a não adoção do CPC PME e se estes guardam relação com a Teoria dos <i>Stakeholders</i> .	Organizações em Contexto
Dissertações			
2012	Favarin	Conhecer o estágio de institucionalização do CPC PME nas PMEs, sob a óptica da Teoria Institucional	Universidade Presbiteriana Mackenzie
2013	Pedroza	Investigar o nível de compreensão dos contadores do Estado da Paraíba em relação à IFRS para PMEs.	Universidade de Brasília
2013	Santos	Investigar quais são os principais fatores que influenciaram os escritórios contábeis na preparação, elaboração e divulgação das demonstrações financeiras de seus clientes.	Universidade Presbiteriana Mackenzie
2015	Medina	Identificar fatores que direcionam as empresas multinacionais de médio porte à adoção das IFRS <i>Full</i> ou da IFRS <i>SME</i> .	Universidade Presbiteriana Mackenzie
2015	Souza	Analisar o processo de institucionalização do CPC PME nas empresas prestadoras de serviços contábeis e sua utilização pelas empresas de pequeno e médio porte na cidade de Londrina/PR.	Universidade Federal do Paraná
Eventos Científicos			
2011	Prado <i>et al.</i>	Determinar o nível de utilização do Pronunciamento do CPC PME na elaboração das demonstrações contábeis, pelos contadores de empresas dos municípios de Araguari, Uberaba e Uberlândia - MG.	14º Seminários em Administração FEA-USP
2014	Neves & Lorandi	Verificar como os escritórios contábeis de Santa Catarina estão se adaptando ao processo de convergência contábil internacional, no que se refere aos procedimentos simplificados para este porte de empresa.	5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
2015	Correr <i>et al.</i>	Identificar as principais dificuldades ou irregularidades do profissional da contabilidade na aplicação das normas brasileiras de contabilidade convergidas aos padrões internacionais na elaboração das Demonstrações Contábeis obrigatórias às Pequenas e Médias Empresas.	18º Seminários em Administração FEA-USP
2017	Guanandy & Almeida	Verificar os efeitos da adoção do IFRS e da contratação de serviços de auditoria externa no nível do <i>disclosure</i> contábil das pequenas e médias empresas	17º USP <i>International Conference in Accounting</i>

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando o objetivo da pesquisa e a pesquisa bibliográfica como dados, optou-se por utilizar técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (2011), a análise de conteúdo é um

conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos de descrição do conteúdo das mensagens. Para isso é necessário que haja organização da análise, codificação de resultados, categorizações, e, por fim, análise das comunicações.

O pressuposto de que quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considera bem-sucedida (DiMaggio, & Powell, 2005) e a leitura dos resultados dos artigos obtidos pela pesquisa bibliográfica permitiu identificar dois códigos relacionados à adoção do CPC PME, designados como interesses dos agentes e mecanismos de institucionalização. Os dados relacionados com os interesses dos agentes foram categorizados quanto aos agentes (CPC, contadores e gestores das PMEs) e subcategorizados pelos seus interesses. Quanto aos interesses do CPC, o CPC 00 e o CPC PME foram fontes de dados, visto que estas normas esclarecem o seus objetivos.

Os dados codificados como mecanismos de institucionalização do CPC PME foram categorizados quanto aos fatores motivadores e inibidores e aos mecanismos isomórficos da Teoria Institucional definidos por DiMaggio e Powell (2005). Por fim, foi analisado o estágio do processo de institucionalização do CPC PME, seguindo o modelo de Tobert e Zucker (1999), e a relação com a busca por legitimação organizacional, segundo Suchman (1995).

4 Resultados e Análises

Nesta seção é apresentada a análise dos dados obtidos por meio de análise de conteúdo de pesquisas brasileiras sobre adoção do CPC PME.

4.1 Interesses dos agentes envolvidos com o CPC PME

As pesquisas indicam que a adoção do CPC PME envolve diversos agentes. Considerando que distintos interesses dificultam a legitimação de uma prática, a Tabela 2 demonstra as expectativas dos principais agentes, conforme análise das publicações.

Tabela 2
Interesses dos agentes com a contabilidade das PMEs

Agentes	Interesses	Autores
CPC	Padronização das práticas contábeis	CPC 00 e CPC PME
	Auxiliar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis para prover os usuários externos com informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral	
	Auxiliar nas decisões de sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral	
	Dar suporte aos órgãos reguladores nacionais	
	Auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis	
	Auxiliar a oferecer informação sobre a posição financeira, desempenho, fluxos de caixa e diligência da administração	
Profissionais contábeis	Cumprir as obrigações profissionais relacionadas ao recolhimento dos impostos e obrigações trabalhistas	Alves <i>et al.</i> (2013), , Correr <i>et al.</i> (2015), Favarin (2012), Figueiredo <i>et al.</i> (2016), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013)
	Ser remunerado pelo esforço adicional ao aderir às IFRS	González & Nagai (2013), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)
	Valorização da profissão da contábil	Favarin (2012), Neves & Lorandi (2014), Souza (2015)
	Munir os empresários com informações de qualidade	Favarin (2012)
Gestores das PMEs	Atendimento das obrigações legais, fiscais e comerciais	Alves <i>et al.</i> (2013), , Correr <i>et al.</i> (2015), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)
	Atender as necessidades informacionais dos usuários internos	Alves <i>et al.</i> (2013), Dalla Riva & Salotti (2015), Guanandy & Almeida (2017), Santos (2013)
	Atender as necessidades informacionais dos usuários externos	Alves <i>et al.</i> (2013), Dalla Riva & Salotti (2015), Favarin (2012), González & Nagai (2013), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)

Fonte: Dados da Pesquisa

Dentre as pesquisas analisadas, não houve qualquer uma que se dedicasse exclusivamente à identificação dos agentes envolvidos com a contabilidade e seus interesses. Contudo, a análise das pesquisas permitiu compreender que o CPC, os contadores e os gestores das PMEs são os principais agentes envolvidos com a adesão do CPC PME.

O CPC, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 00, indica que as normas de contabilidade têm a função intrínseca de atender usuários externos com a emissão de demonstrações contábeis de propósito geral. Estes usuários são, principalmente, investidores, auditorias e órgãos reguladores. Em vista das necessidades destes usuários e a relação destes com grandes empresas, a padronização da contabilidade mostra-se relevante (CPC 00, 2011).

O CPC PME também tem o intuito de promover padronização das práticas de contabilidade e atender exclusivamente usuários externos. Porém, é comum que PMEs não mantenham relação com usuários externos ou utilizem a contabilidade apenas para atender exigências fiscais. Quando isso ocorre, as demonstrações contábeis produzidas não são demonstrações contábeis para fins gerais (P8, CPC PME) e torna-se um esforço desnecessário

produzir informações para usuários externos inexistentes. Apesar da proposta do CPC PME de gerar informações úteis – posição financeira, desempenho, fluxos de caixa e diligência da administração que atendem a uma vasta gama de usuários –, a padronização contábil atende superficialmente as necessidades dos usuários gerais das PMEs.

A partir das pesquisas analisadas, notou-se que os contadores mantêm interesse, primordialmente, no cumprimento de obrigações profissionais (Alves *et al.*, 2013, , Correr *et al.*, 2015, Favarin, 2012, Figueiredo *et al.*, 2016, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013). Dentre as tarefas contábeis, sobressai a preocupação com atividades secundárias, como cálculo da folha de pagamento, cálculo de impostos e entrega de obrigações acessórias. A geração de informação para tomada de decisões, finalidade da contabilidade, foi citada, apenas, na pesquisa de Favarin (2012). Isso mostra que os contadores se relacionam parcialmente com os interesses do CPC e que, apesar do CPC PME ser um instrumento de melhoria das informações contábeis, os contadores entendem que tais informação não são utilizadas pelos gestores das PMEs, e, assim, o CPC PME é percebido como mais uma obrigação, com utilidade irrisória.

Outros interesses manifestados pelos contadores é obter melhor remuneração e ser valorizados como profissionais. A convergência com as normas internacionais de contabilidade exigiu aprimoramento profissional, com investimento financeiro e de tempo. Em contrapartida, os clientes não aceitaram remunerar os contadores por tal investimento (González & Nagai, 2013, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015), fazendo com que a adesão ao CPC PME não esteja relacionada com interesses dos contadores.

Quanto aos gestores das PMEs, foi identificado o interesse de que a contabilidade seja um instrumento de atendimento às obrigações fiscais, tributárias e comerciais. Dentre os usuários externos que a contabilidade deve atender estão, principalmente, as instituições financeiras e o governo (Alves *et al.*, 2013, Dalla Riva & Salotti, 2015, Figueiredo *et al.*, 2016, Pinto *et al.*, 2015, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015). Com isso, pode-se perceber uma convergência entre as necessidades dos gestores com os interesses dos contadores. Contudo, os gestores também necessitam de informações que atendam aos usuários internos (Alves *et al.*, 2013, Dalla Riva & Salotti, 2015, Guanandy & Almeida, 2017, Santos, 2013). Neste ponto, os interesses dos gestores são distintos dos interesses do CPC e dos contadores.

A institucionalização de novas práticas depende da baixa resistência de grupos de oposição, de apoio cultural contínuo e da percepção de impactos positivos (Espejo *et al.*, 2010, DiMaggio & Powell, 2005). Ao analisar os interesses de cada agente, pode-se verificar que existem discrepâncias entre o CPC, os contadores e os gestores das PMEs. Compreende-se que os interesses dos contadores e dos gestores são mais próximos, ainda que não totalmente alinhados. Porém, ambos possuem interesses distintos em relação ao CPC, fazendo com que sejam relutantes à adesão ao CPC PME.

A institucionalização de práticas ocorre a partir de rotinas que representam formas de pensar e de agir, habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos (Oyadomari *et al.*, 2008). Os elementos da análise indicam que as formas de pensar sobre o CPC PME não são unânimes (Tabela 2), gerando tensões ou conflitos (Alves *et al.*, 2013, Favarin, 2012, González & Nagai, 2013, Dalla Riva & Salotti, 2015, Pinto *et al.*, 2015), além de cada agente ter um modo específico de se legitimar (Suchman, 1995).

Os interesses do CPC se relacionam à legitimidade moral, amparada pela aprovação normativa justificada pelo bem estar social oriundo da padronização contábil, desconsiderando os interesses particulares. Para isso, se utiliza a legitimidade moral processual, devido a instituição de técnicas e procedimentos socialmente aceitos, visto que é inegável a contribuição das IFRS na melhoria da qualidade das informações contábeis (Figueiredo *et al.*, 2016, González, & Nagai, 2013, Guanandy, & Almeida, 2017, Neves, & Lorandi, 2014, Pinto *et al.*,

2015, Prado *et al.*, 2011, Souza, 2015). Porém, como a legitimidade moral pode camuflar interesses escusos, neste caso, verifica-se que os principais *players* do mercado são os principais beneficiados com as normas internacionais de contabilidade (Dalla Riva, & Salotti, 2015).

Os contadores se envolvem em legitimidade pragmática, atendendo aos interesses dos gestores das empresas, com pouca ou nenhuma atenção aos benefícios que são deixados de oferecer. Isso justifica a demasiada preocupação com atividades fiscais, demandadas pelos gestores que, em geral, pouco conhecem o potencial da contabilidade para contribuir com os processos decisórios (González & Nagai, 2013). Os gestores, por sua vez, representam legitimidade cognitiva ao utilizar modelos culturais que fornecem explicações plausíveis para as decisões da organização e seus esforços. Ao justificar outras necessidades mais autênticas, a baixa adesão ao CPC PME pelas PMEs é compreendida como uma situação normal, visto que ainda não é percebida como regra social e não tem gerado sanções (Favarin, 2012).

Em consonância à Teoria Institucional, as organizações incorporam práticas e procedimentos institucionalizados na sociedade para aumentar sua legitimidade (Meyer & Rowan, 1977). Assim, é possível compreender que os contadores e gestores não percebem a adesão ao CPC PME como uma prática contábil institucionalizada e, portanto, não a reconhecem como fonte de legitimidade. Contudo, como a adesão a tal norma é compulsória, existem esforços para a continuidade do processo de institucionalização, principalmente, pelos órgãos normatizadores. Em vista disso, a próxima seção discute os fatores relacionados ao processo de institucionalização do CPC PME.

4.2 Fatores relacionados à institucionalização do CPC PME

Em busca de legitimação, as organizações adaptam suas estruturas e procedimentos ao contexto que estão inseridas, aderindo a normas institucionalizadas por meio de isomorfismos coercitivos, miméticos ou normativos (DiMaggio & Powell, 2005). A institucionalização representa um processo que leva à conformidade com normas socialmente aceitas, implicando aceitação e credibilidade (Meyer & Rowan, 1977). Em vista disso, a análise discorre sobre elementos motivadores e inibidores do processo de institucionalização do CPC PME e sua relação com mecanismos isomórficos (Tabela 3).

Tabela 3

Fatores da adoção do CPC PME e respectivos mecanismos isomórficos

Adoção do CPC PME	Fatores	Autores	Mecanismo Isomórfico	
Fatores Motivadores	Obrigatoriedade da norma	Figueiredo <i>et al.</i> (2016), Guanandy & Almeida (2017), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)	Coercitivo	
	Captação de recursos externos e negociação com bancos	Alves <i>et al.</i> (2013), Dalla Riva & Salotti (2015), Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016), Pinto <i>et al.</i> (2015), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)		
	Melhoria na qualidade das informações para os usuários	Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016), Gonzáles & Nagai (2013), Guanandy & Almeida (2017), Neves & Lorandi (2014), Pinto, Costa e Santos (2015), Prado <i>et al.</i> (2011), Souza (2015).	Mimético	
	Desvinculação da legislação tributária da contabilidade	Pinto <i>et al.</i> (2015)	Normativo	
Fatores Inibidores	Ineficiência na fiscalização da atuação contábil e ausência de sanções aos casos de descumprimento da norma	Correr <i>et al.</i> (2015), Favarin (2012), Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016), Guanandy & Almeida (2017), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)	Coercitivo	
	Baixa frequência na adesão ao CPC PME	Alves <i>et al.</i> (2013), Favarin (2012), Gonzáles & Nagai (2013), Dalla Riva & Salotti (2015), Pinto <i>et al.</i> (2015)	Mimético	
	Ausência da percepção de benefícios pelos contadores	Correr <i>et al.</i> (2015), Favarin (2012), Gonzáles & Nagai (2013), Souza (2015), Santos (2013)		
	Ausência da percepção de benefícios pelos gestores	Alves <i>et al.</i> (2013), Correr <i>et al.</i> (2015), Figueiredo <i>et al.</i> (2016), Gonzáles & Nagai (2013), Neves & Lorandi (2014), Pinto <i>et al.</i> (2015), Souza (2015)		
	Incapacidade de atender aos usuários das informações das PMEs	Gonzáles & Nagai (2013), Dalla Riva & Salotti (2015), Santos (2013)		
	Alto custo na adesão ao CPC PME para os contadores	Neves & Lorandi (2014), Santos (2013), Souza (2015)		
	Alto custo na adesão ao CPC PME para os gestores	Favarin (2012), Pinto <i>et al.</i> (2015)		
	Distanciamento e problemas na comunicação entre contadores e gestores	Correr <i>et al.</i> (2015), Neves & Lorandi (2014), Santos (2013), Souza (2015)		
	Falta de conhecimento do CPC PME pelos contadores	Alves <i>et al.</i> (2013), Gonzáles & Nagai (2013), Neves & Lorandi (2014), Pinto <i>et al.</i> (2015), Pedroza (2013), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)		Normativo
	Baixa qualificação dos profissionais contábeis para aplicar as IFRS	Alves <i>et al.</i> (2013), Correr <i>et al.</i> (2015), Figueiredo <i>et al.</i> (2016), Pinto <i>et al.</i> (2015), Santos (2013), Medina (2015), Prado <i>et al.</i> (2011)		
	Ensino acadêmico contábil insuficiente para PMEs	Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016), Gonzáles & Nagai (2013), Pedroza (2013), Pinto <i>et al.</i> (2015), Santos (2013), Souza (2015)		
	Complexidade do CPC PME	Neves & Lorandi (2014), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015)		
	Pouca procura dos contadores por cursos de capacitação	Alves <i>et al.</i> (2013), Correr <i>et al.</i> (2015), Neves & Lorandi (2014), Santos (2013)		
	Falta de divulgação, orientação e treinamento por parte dos órgãos contábeis	Favarin (2012), Gonzáles & Nagai (2013), Pedroza (2013), Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013)		
Sobrecarga de trabalho contábil com obrigações acessórias	Prado <i>et al.</i> (2011), Santos (2013), Souza (2015).			

Fonte: Dados da Pesquisa.

Fatores coercitivos são pressões para que uma entidade atue segundo a expectativa dos interesses envolvidos. Influências políticas são exercidas, normalmente, por meio de leis e normas compulsórias emitidas pelo Estado ou por outras instituições dotadas de poder (DiMaggio, & Powell, 2005, Oyadomari *et al.*, 2008). Assim, a obrigatoriedade de atendimento ao CPC PME é identificada como um elemento coercitivo motivador à sua adesão (Figueiredo *et al.*, 2016, Guanandy, & Almeida, 2017, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015). O fato de ações serem normativamente sancionadas aumenta a probabilidade de sua adoção e de serem legitimadas (DiMaggio, & Powell, 2005).

Além de haver mecanismos que representam incentivos para práticas isomórficas coercitivas, há fatores que atuam na ordem inversa, contestando a aceitação e credibilidade de normas e regulamentos, representando as tensões entre os distintos agentes. Um deles é a impunidade: tem-se a obrigatoriedade de adesão ao CPC PME, mas, também falta aparato de fiscalização e punição aos casos de descumprimento da norma (Correr *et al.*, 2015, Favarin, 2012, Figueiredo *et al.*, 2016, Guanandy, & Almeida, 2017, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015). A falta de punição pelo não atendimento normativo resulta na percepção de baixa importância da necessidade de adequação (Medina, 2015, Souza, 2015).

Outro fator é a exigência que as instituições financeiras exercem sobre as PMEs para a adesão ao CPC PME, sendo as principais fontes de recursos para alavancagem financeira. A aderência ao CPC PME facilita o acesso e negociação com bancos e justifica a adoção da norma (Alves *et al.*, 2013, Dalla Riva, & Salotti, 2015, Figueiredo *et al.*, 2016, Pinto *et al.*, 2015, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015). Neste cenário, a adesão ao CPC PME permite benefícios, visto que, apesar dos interesses das instituições financeiras e das empresas não serem os mesmos, são compatíveis e se reforçam mutuamente.

Verifica-se que o isomorfismo coercitivo oferece pouca contribuição à legitimidade do CPC PME mediante exigências legais e normatizadoras, porém, obtém resultados positivos quanto às exigências das instituições financeiras. Isso reforça o argumento de que, quando os interesses dos agentes são convergentes e todos possuem a percepção de que estão sendo beneficiados, a legitimação da prática ocorre. Sem a percepção de benefícios, ainda que exista uma pressão coativa, a compreensão sobre os benefícios obtidos é praticamente nula e o esforço em aderir a norma sempre se dará em um nível raso, apenas o suficiente para não obter sanções (Espejo *et al.*, 2010).

Os mecanismos miméticos são percebidos em ambientes com elevada incerteza e quando os agentes apresentam objetivos ambíguos. Nestes cenários, as empresas tendem a replicar comportamentos notados em outras organizações que se apresentam como casos de sucesso, cujas práticas são consideradas legítimas (DiMaggio & Powell, 2005, Oyadomari *et al.*, 2008). Em relação à adoção ao CPC PME, conforme demonstrado no tópico 4.1, os interesses dos agentes envolvidos com a contabilidade mostram-se distintos. Tal ambiguidade, segundo a Teoria Institucional, é fonte de incerteza para as instituições.

Como mecanismo mimético motivador, a melhoria na qualidade das informações contábeis é percebida, principalmente pelos contadores (Figueiredo *et al.*, 2016, Gonzáles, & Nagai, 2013, Guanandy, & Almeida, 2017, Neves, & Lorandi, 2014, Pinto *et al.*, 2015, Prado *et al.*, 2011, Souza, 2015). Isso mostra que se o interesse dos agentes que estão envolvidos com a contabilidade fosse produzir e utilizar informações de qualidade, práticas isomórficas oriundas de mimetismo seriam encontradas. Como foi identificado que os interesses dos agentes são distintos entre si (seção 4.1), o mecanismo mimético também não se apresenta como mecanismo de institucionalização do CPC PME. Ao contrário, foram encontrados fatores de isomorfismo mimético que afastam a adesão a esta norma. Dentre os fatores, a baixa adesão à

norma mostra-se como um evento natural (Alves *et al.*, 2013, Favarin, 2012, Dalla Riva, & Salotti, 2015, Gonzáles, & Nagai, 2013, Pinto *et al.*, 2015). A ausência de benefícios do CPC PME é um conceito que se mostra amplamente arraigado entre os gestores das PMEs, contribuindo para a mimetização de tal percepção (Alves *et al.*, 2013, Correr *et al.*, 2015, Figueiredo *et al.*, 2016, Gonzáles, & Nagai, 2013, Neves, & Lorandi, 2014, Pinto *et al.*, 2015, Souza, 2015). A compreensão de que o CPC não contribui com as necessidades dos usuários internos é destacado tanto por gestores quanto contadores (Gonzáles, & Nagai, 2013, Dalla Riva, & Salotti, 2015, Santos, 2013). Isso pode estar relacionado com outros fatores encontrados, como o distanciamento e problemas na comunicação entre contadores e gestores (Correr *et al.*, 2015, Neves, & Lorandi, 2014, Santos, 2013, Souza, 2015).

Para uma organização mimetizar as ações de outras organizações, é necessário ter condições de perceber os benefícios de tal ação para se tornar legítima (DiMaggio, & Powell, 2005). Quando os profissionais contábeis não comunicam e demonstram a utilidade das informações contábeis aos gestores, o isomorfismo mimético de boas práticas é prejudicado. Este comportamento pode ser relacionado também ao custo de adesão à norma, o qual é superior aos benefícios, segundo a percepção dos contadores e gestores, colaborando com a resistência em adotar a norma e impossibilitando a mimetização (Favarin, 2012, Neves, & Lorandi, 2014, Pinto *et al.*, 2015, Santos, 2013, Souza, 2015). Assim, as tensões entre fatores relacionados com mecanismos isomórficos miméticos indicam que o processo de institucionalização do CPC PME ainda é incompleto, com muitos mais elementos inibidores em comparação aos motivadores, e, assim, não conduzem a práticas legítimas buscadas pelas organizações.

Os fatores normativos isomórficos se relacionam a práticas profissionais. Desenvolvem-se sob uma base cognitiva que busca autonomia de uma profissão e padronização de seus conhecimentos, sendo influenciada, geralmente, pela formação acadêmica e órgãos de classe (DiMaggio & Powell, 2005, Oyadomari *et al.*, 2008). Quanto aos fatores isomórficos normativos motivadores, a alegação de que a contabilidade, a partir da convergência com as normas internacionais, está desvinculada da legislação tributária reforça o comprometimento com a qualidade da informação e autonomia da contabilidade perante o Estado e suas Leis (Pinto *et al.*, 2015). Porém, outros elementos relacionados ao isomorfismo normativo influenciam negativamente a adesão ao CPC PME.

A falta de conhecimento sobre o CPC PME (Alves *et al.*, 2013, Gonzáles & Nagai, 2013, Neves, & Lorandi, 2014, Pedroza, 2013, Pinto *et al.*, 2015, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015) e a baixa qualificação dos profissionais contábeis quanto às normas internacionais de contabilidade (Alves *et al.*, 2013, Correr *et al.*, 2015, Figueiredo *et al.*, 2016, Medina, 2015, Pinto *et al.*, 2015, Santos, 2013, PRADO *et al.*, 2011) indicam que a atuação contábil atual ainda difere das expectativas dos órgãos normatizadores, sendo o reflexo dos distintos interesses entre os contadores e o CPC. Em contrapartida, a sobrecarga de trabalho contábil com obrigações acessórias é elencada como preocupação relevante, visto que as empresas têm como prioridade as demandas do fisco, devido as altas penalidades pelo não cumprimento (Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015). Com a adoção do CPC PME, torna-se necessário uma mudança de postura dos profissionais contábeis, pois, além de observar as regras do fisco, passaram a ter que exercer julgamento profissional das normas, atuando sob a subjetividade responsável (Espejo *et al.*, 2010). Mostra, portanto, que a desvinculação com as leis tributárias não ocorreu na prática diária da contabilidade e a autonomia da profissão parece ser superficial.

Estes elementos indicam falta de coesão entre as necessidades dos profissionais contábeis e as exigências normativas e fragilidade na formação profissional quanto ao aprendizado sobre as IFRS e, especificamente, o CPC PME (Figueiredo *et al.*, 2016, Gonzáles

& Nagai, 2013, Pedroza, 2013, Pinto *et al.*, 2015, Santos, 2013, Souza, 2015). Este elemento foi citado como um fator potencial para a desvinculação dos contadores quanto aos benefícios que a esta norma pode oferecer e, como consequência, a sua baixa adesão.

Apesar dos contadores reconhecerem desconhecimento acerca da norma e fomentar a ideia de complexidade da aplicação da mesma (Neves, & Lorandi, 2014, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013, Souza, 2015), as pesquisas evidenciam que a busca por cursos de aperfeiçoamento pelos contadores é baixa (Alves *et al.*, 2013, Correr *et al.*, 2015, Neves, & Lorandi, 2014, Santos, 2013). Isso mostra desinteresse destes profissionais pelas mudanças que ocorreram na contabilidade societária e justifica a baixa adesão ao CPC PME, assim como a baixa qualificação dos profissionais.

As pesquisas também elencam como fator que inibe o isomorfismo normativo a falta de iniciativa dos órgãos de regulamentação quanto a divulgação, orientação e treinamento (Favarin, 2012, Gonzáles, & Nagai, 2013, Pedroza, 2013, Prado *et al.*, 2011, Santos, 2013). Neste sentido, os órgãos empregam esforço na emissão de normas de atendimento compulsório, mas não se envolvem na formação dos profissionais. Esta desvinculação indica mais um elemento que reforça a compreensão de falta de coesão entre os interesses do CPC e dos contadores, de forma que o isomorfismo normativo é afetado por tensões que travam o processo de institucionalização do CPC PME e a legitimação das organizações por meio de práticas contábeis. Assim, os interesses dos contadores podem justificar a rejeição sobre a necessidade de atender o CPC PME, visto que seus interesses são divergentes das expectativas dos órgãos normatizadores e dos usuários da informação.

4.3 Adesão ao CPC PME e a busca por legitimidade pelas PMEs

Com base nas pesquisas analisadas, compreende-se que a institucionalização do CPC PME encontra-se em processo e que mecanismos de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo são afetados por fatores motivadores e inibidores a tal adesão. Contudo, é perceptível que os fatores inibidores são mais amplos que os fatores motivadores.

Considerando que o processo de institucionalização ocorre em três etapas, segundo Tobert e Zucker (1999), é possível identificar que a institucionalização do CPC PME está na primeira fase, denominada habitualização. Isso se justifica devido o fato que a emissão do CPC PME busca a formalização de novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, atendendo principalmente grandes *players*. Nesta fase existe adoção da norma apenas por um pequeno número de organizações similares submetidas ao mesmo contexto organizacional. Isso é percebido, visto que a baixa adesão ao CPC PME ocorre amplamente. Quando ocorre a adesão, a motivação não vem da obrigatoriedade da norma ou da noção de relevância da informação contábil para tomada de decisão, mas de mecanismos isomórficos coercitivos de outras instituições (principalmente bancos) que oferecem às empresas adotantes benefícios considerados legítimos.

A segunda etapa de institucionalização (objetificação) não foi alcançada, visto que demanda consenso social a respeito do valor da estrutura e crescente adoção pelas organizações. As pesquisas analisadas apontam que a adesão à norma não se mostra crescente. Os estudos também indicam que os contadores e as empresas não identificam benefícios com a adesão ao CPC PME, logo, não há um consenso sobre a sua utilidade. Além disso, a segunda fase deve ser representada por legitimidade cognitiva e normativa (Tobert, & Zucker, 1999). Observou-se que tais formas de legitimidade ainda não se apresentam em relação à adoção do CPC PME, existindo apenas a tentativa de institucionalização por meio de mecanismo coercitivo, utilizado com sucesso pelas instituições financeiras e com insucesso pelo CPC.

A legitimidade é uma condição dependente do alinhamento das normas de atendimento compulsório com a estrutura cultural-cognitiva da organização (Espejo *et al.*, 2010). Assim, o mecanismo coercitivo não apresenta eficácia devido as tensões entre os interesses dos agentes. Quando o isomorfismo é contestado, as fontes de legitimidade podem entrar em conflito (Suchman, 1995). Isso é coerente com a legitimidade moral do CPC, enquanto os contadores buscam legitimidade pragmática e os gestores se sustentam pela legitimidade cognitiva (seção 4.2). Além disso, os atritos entre legitimidade pragmática, moral e cognitiva são mais suscetíveis de surgir quando um conjunto de instituições sociais ou são mal articuladas ou estão passando por transições históricas (Suchman, 1995). Ambas as situações estão presentes no cenário de adoção ao CPC PME e justificam a dificuldade em sua institucionalização.

Assim, a obtenção de legitimidade pelas PMEs por meio da norma contábil aplicável a esse porte de empresa é uma realidade distante, visto que não foram obtidas evidências de que a adesão ao CPC PME é percebida como modo adequado e aceitável de se fazer a contabilidade das PMEs (Tobert, & Zucker, 1999). O baixo nível de atendimento da norma encontrado em pesquisas anteriores retrata que, sob a permanência das condições atuais com contrastantes interesses dos agentes envolvidos, a legitimação do CPC PME não será possível. Face aos resultados alcançados, depreende que quanto mais ambíguas as metas de uma organização, maior o grau em que esta se moldará a outras organizações que considera bem-sucedidas (DiMaggio, & Powell, 2005). Assim, a legitimação que as empresas buscam não tem identificação com a adoção do CPC PME, existindo outros fatores que se sobrepõem à necessidade de gerar informações contábeis respaldadas nas práticas preconizadas pelo CPC PME.

5 Considerações Finais

Este trabalho teve o objetivo de analisar mecanismos de institucionalização do CPC PME e as respectivas resistências que se relacionam com a busca por legitimação das PMEs, sob a perspectiva da Teoria Institucional. Para isso foram analisados estudos brasileiros empíricos para identificar os interesses dos agentes envolvidos e fatores que motivam ou inibem a adoção do CPC PME e, com isso, compreender o processo de institucionalização desta norma, sua legitimidade e a relação com a legitimidade organizacional das PMEs.

A análise demonstrou que o processo de institucionalização do CPC PME ainda se encontra na fase inicial, e, portanto, ainda não é uma estrutura legítima e não confere status de legitimidade organizacional. Ao considerar fatores motivadores e inibidores de isomorfismos de institucionalização, a análise não apenas evidencia o processo que o CPC PME vem passando, mas também mostra tensões que podem perpetuar e impedir que a norma seja adotada de forma legítima no futuro. Quanto a esta situação, os resultados permitem compreender que os interesses do CPC precisam ser realinhados com as necessidades e expectativas dos contadores e gestores das PMEs para que a estrutura normativa seja adotada amplamente e seja percebida como uma prática legítima.

O presente estudo oferece contribuição às demais pesquisas sobre a adoção ao CPC PME ao inserir o debate sobre as divergências dos interesses dos agentes envolvidos no processo de institucionalização e que impedem a legitimação da norma. Muito se discute sobre a adesão das normas de contabilidade, porém, pouco se tem analisado sobre a real utilidade das mesmas para as empresas adotantes. No caso das grandes empresas e empresas de capital aberto, é inegável as contribuições que a convergência com as normas internacionais de contabilidade proporcionou. Contudo, as pesquisas reforçam o entendimento de que as necessidades destas organizações são incompatíveis com tais normas contábeis. Assim, a

exigência de adesão às IFRS pelas PMEs será contestada enquanto não fornecer elementos de suporte à legitimação destas entidades.

Outra contribuição é a discussão sobre a discrepância entre os interesses dos contadores e dos órgãos de regulamentação contábil. Os estudos mostram que os contadores pouco se preocupam com a função da contabilidade, que é gerar informação aos usuários para a tomada de decisões. Em geral, contadores se preocupam com sua audiência, que são os gestores das empresas e as necessidades relacionadas com aspectos tributários. Isso pode ser um indício de que a tradição *code law* ainda impele a contabilidade à legitimidade pragmática.

Apesar de Niyama (2010) defender que as normas de contabilidade refletem o amadurecimento da profissão contábil, ao longo deste estudo é possível perceber que ainda falta coesão na base cognitiva da classe profissional da contabilidade. Este pode ser o reflexo da precarização do ensino superior, dominado por docentes que não conhecem as efetivas demandas das PMEs ou que não estão incutindo nos alunos a necessidade de se adaptar frente às novas exigências da profissão. Além da baixa capacitação dos profissionais contábeis, esta condição se reflete nas pesquisas acadêmicas. Apesar do CPC PME ter sido emitido em 2009, foram encontrados apenas 5 artigos publicados em periódicos de maior prestígio. Além disso, as pesquisas divulgadas em eventos ou defendidas em programas de mestrado não têm sido encontradas em revistas. Isso mostra que a pesquisa sobre o tema não está sob o interesse da academia e é dissonante das necessidades da maioria das empresas brasileiras, que são PMEs.

Em vista disso, sugere-se que pesquisas futuras busquem uma compreensão mais ampla sobre a relação entre as normas de contabilidade e as PMEs. Para isso, cada um dos fatores motivadores e inibidores relacionados com os mecanismos isomórficos podem ser avaliados em estudos específicos, a fim de construir uma base de conhecimento mais profundo sobre os elementos que estão travando o processo de institucionalização e as consequências, à longo prazo, para a legitimação das PMEs. Complementarmente, é indicado que novas pesquisas busquem quais os principais fatores de legitimação utilizados pelas PMEs e como estes podem ser alinhados com as normas de contabilidade, preferencialmente, por meio de estudos de casos e *surveys*.

Referências

Alves, F. L., Miranda, L. C., Meira, J. M. D., & Callado, A. L. C. (2013). Uma análise dos escritórios de contabilidade sobre a necessidade de aplicação das IFRS para Pequenas e Médias Empresas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(3), 105-117.

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo* (3a ed.). Lisboa: Edições 70.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2011). *CPC 00 (R1) - Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*. Recuperado em 13 maio, 2016, de <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>

_____. (2009). *CPC PME - Contabilidade para pequenas e médias empresas com glossário de termos*. Recuperado em 13 maio, 2016, de <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>

Correr, L. C., Espejo, M. M. S. B., & Altoé, S. M. L. (2015). IFRS aplicável às pequenas e médias empresas e o profissional da contabilidade: dificuldades na convergência. *Anais dos Seminários em Administração*, FEA-USP, São Paulo, SP, Brasil, 18.

Dalla Riva, E., & Salotti, B. M. (2015). Adoção do padrão contábil internacional nas pequenas e médias empresas e seus efeitos na concessão de crédito. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(69), 304-316.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.

Espejo, M. M. D. S. B., Frezatti, F., Cruz, A. P. C., & Costa, F. (2010). Uma abordagem institucional do subjetivismo responsável na adoção das normas internacionais de contabilidade: uma análise crítico-reflexiva sobre os inibidores à convergência no Brasil. *Estudos do ISCA*, (2), 1-23.

Favarin, M. C. (2012). *Um estudo sobre os estágios de adoção do CPC PME sob a óptica da teoria institucional*. Dissertação de mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.

Figueiredo, L. M., Martins, A. L., & Rodrigues, J. M. (2016). Normas internacionais de contabilidade para empresas de pequeno porte do Distrito Federal: identificação dos principais obstáculos quanto à adoção do CPC PME. *Revista Organizações em Contexto*, 12(24), 225-251.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.

González, A., & Nagai, C. (2013). A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 32(1), 3-13.

Guanandy, F. N., & Almeida, J. E. F. (2017). Pequenas e médias empresas e disclosure obrigatório: efeitos do padrão contábil adotado e da auditoria externa. *Anais da International Conference In Accounting*, FEA-USP, São Paulo, SP, Brasil, 17.

Guarido Filho, E. R., & Costa, M. C. (2012). Contabilidade e institucionalismo organizacional: fundamentos e implicações para a pesquisa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(1), 20-41.

Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2004). Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. *Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade*, FEA-USP, São Paulo, SP, Brasil, 4.

Medina, R. S. F. (2015). *Determinantes para empresas multinacionais de médio porte a adoção das IFRS full ou da IFRS SME e a definição de suas políticas contábeis*. Dissertação de mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.

- Neves, D. R. D., & Lorandi, J. A. (2014). NBC TG 1000: um estudo sobre a convergência contábil internacional para pequenas e médias empresas nos escritórios contábeis de Santa Catarina. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade*, UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, 5.
- Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade internacional* (2a ed.), São Paulo: Atlas.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Frezatti, F. (2008). Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). *Revista Universo Contábil*, 4(2), 06-21.
- Pedroza, J. K. B. R. (2013). *IFRS para PMEs: uma investigação quanto ao nível de compreensão de contadores amparada na teoria de resposta ao item*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil.
- Pinto, L. G., Costa, P. S., & Santos, C. K. S. (2015). Custos e benefícios da adoção do CPC PME. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 9(2), 30-43.
- Prado, T. A. D. R., Teixeira, B., Bernardino, F., & Lemes, S. (2011). A utilização do pronunciamento do CPC para as pequenas e médias empresas: um estudo nas cidades de Araguari, Uberaba e Uberlândia–MG. *Anais do Seminário em Administração*, FEA-USP, São Paulo, SP, Brasil, 14.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* (2a ed.), Novo Hamburgo: Feevale.
- Santos, G. M. (2013). *Critérios utilizados pelos escritórios contábeis na adoção inicial do pronunciamento CPC PME*. Dissertação de mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Souza, L. R. B. (2015). *A institucionalização do CPC PME nas empresas contábeis e sua utilidade para as empresas*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Tobert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). The institutionalization of institutional theory. In Clegg, S. R., & Hardy, C. (Eds.). *Studying organization: theory and method*. London: SAGE Publications.