

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIA CONTÁBEIS
NÍVEL DOUTORADO**

ANGELA MARIA HABERKAMP

**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DOS CONTADORES NO PROCESSO
DE CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO**

São Leopoldo

2018

ANGELA MARIA HABERKAMP

**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DOS CONTADORES NO PROCESSO
DE CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO**

Tese apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Doutor em
Ciência Contábeis, pelo Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Norberto Hoppen

São Leopoldo

2018

H114j Haberkamp, Angela Maria.
Julgamento e tomada de decisão dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado / Angela Maria Haberkamp. – 2018.
179 f. : il. color. ; 30 cm.

Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, 2018.
“Orientador: Prof. Dr. Norberto Hoppen.”

1. Contabilidade. 2. Processo decisório. 3. Ativo imobilizado. I. Título.

CDU 657

ANGELA MARIA HABERKAMP

**JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DOS CONTADORES NO PROCESSO
DE CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO**

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Aprovado em 07 de março de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Norberto Hoppen – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Clóvis Antonio Kronbauer – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Roberto Frota Decourt – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

João Luiz Becker – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Ariel Behr – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

A Cezar e Isadora, pelo apoio.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Dr. Norberto Hoppen, meu orientador, pela confiança, apoio e ensinamentos ao longo dos últimos 3 anos.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação da Unisinos, em especial, aos Prof. Dr. Clóvis Antônio Konbauer e Dr. Roberto Frota Decourt, pela indicação dos entrevistados.

À minha família, que sempre acreditou em mim, e, em especial, ao meu esposo Cezar e à minha filha Isadora.

À Capes, pela concessão da bolsa Prosup Taxa.

A todos que contribuíram para que este trabalho fosse realizado, especialmente aos entrevistados.

RESUMO

Esta pesquisa analisou quais são as variáveis individuais e ambientais que influenciam o julgamento e a tomada de decisão (JDM) de contadores em empresas que adotam as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e como o fazem, no que se refere ao controle do imobilizado. Este estudo defende que elementos individuais e pressões ambientais influenciam o JDM dos contadores, demandado em maior grau desde a adoção das IFRS no Brasil, em 2010. A perspectiva individual foi estudada à luz da Teoria da Racionalidade Limitada (limitações cognitivas, situacionais e informacionais impedem a decisão ótima); já a ambiental utiliza os pressupostos da Teoria Institucional (as organizações tendem à similaridade, em função de pressões coercitivas, normativas e miméticas). Para a coleta de dados, foi utilizado um questionário semiestruturado, aplicado a 28 contadores que atuam em organizações que adotam as IFRS. Os resultados mostram que tanto as variáveis individuais, quanto as pressões institucionais influenciam o JDM dos contadores estudados. Os elementos individuais referem-se a limitações cognitivas (uso de facilitadores de decisão e excesso de variáveis); informacionais (informação indisponível e custo-benefício de obtê-la); e situacionais (tempo); sendo a limitação cognitiva a mais frequente. As pressões ambientais identificadas são as coercitivas (legislação, auditoria, detentores de capital, gestores e entidades regulamentadoras), as normativas (graduação, outros contadores, formação complementar, professores e auditoria) e as miméticas (consultoria). Destas, a pressão coercitiva é a mais presente no JDM dos contadores. A análise em relação a como elementos individuais e ambientais influenciam o JDM mostra que: a) as limitações cognitivas influenciam com maior intensidade o JDM dos contadores nas decisões operacionais, enquanto as pressões coercitivas influenciam mais o JDM nas decisões relacionadas à gestão do imobilizado (adotar a IFRS de forma integral ou parcial e como atender - ou não - a tudo que a norma demanda); b) há eventos em que Racionalidade Limitada e as Pressões Institucionais influenciam o JDM dos contadores de forma conjunta (como no cálculo da depreciação, teste de impairment e controles complementares), quando isso ocorre, as pressões coercitivas são determinantes da decisão.

Palavras-chave: Julgamento e tomada de decisão. Contabilidade. Controle do ativo imobilizado. IFRS. Teoria da Racionalidade Limitada. Teoria Institucional.

ABSTRACT

This research analyzed the individual and environmental variables that influence the judgment and decision making (JDM) of accountants in companies that adopt International Financial Reporting Standards (IFRS), and how they do it, in terms of asset control. This study argues that individual elements and environmental pressures influence the accountants JDM, demanded to a greater degree since the adoption of IFRS in Brazil in 2010. The individual perspective was studied in light of the Bounded Rationality Theory (cognitive, situational and informational limitations prevent the optimal decision); and the environmental uses the presuppositions of the Institutional Theory (the organizations tend to the similarity, due to coercive, normative and mimetic pressures). For the data collection, was used a semi-structured questionnaire, applied to 28 accountants who work in organizations that adopt the IFRS. The results show that individual variables and institutional pressures influence the JDM of the studied accountants. The individual elements are related to cognitive limitations (use of decision facilitators and excess variables), informational limitations (information unavailable and cost-effective to obtain it) and situational limitations (time); where the cognitive limitation is the most frequent. The environmental pressures identified are coercive (legislation, audit, capital holders, managers and regulators), normative (graduation, other accountants, supplementary training, teachers and auditing) and mimetics (consulting). Of these, the coercive pressure is the most present in the JDM of the accountants. The analysis of how individual and environmental elements influence the JDM shows that: a) Cognitive limitations influence the accountant's JDM more strongly in operational decisions, while coercive pressures influence the JDM more in decisions about the management of fixed assets (adopt IFRS in whole or in part and how to meet - or not - all that the standard demands). b) There are events in which Limited Rationality and Institutional Pressures influence the accountant's JDM jointly (as in the calculation of depreciation, impairment test and complementary controls), when this occurs, coercive pressures are determinate to the decision.

Key-words: Judgment and decision-making. Accounting. Control of fixed assets. IFRS. Theory of Bounded Rationality. Institutional Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Tese proposta na pesquisa	23
Figura 2 - O processo de julgamento e tomada de decisão	25
Figura 3 - KPMG <i>Professional Judgment Framework</i>	26
Figura 4 – Elementos da Racionalidade Limitada	32
Figura 5 - <i>Framework</i> de pesquisa.....	44
Figura 6 - Etapas da pesquisa.....	45
Figura 7 - Escolha dos entrevistados	48
Figura 8 - Processo de controle do ativo imobilizado	75
Figura 9 - Etapas do reconhecimento de um bem.....	78
Figura 10 - Mensuração do imobilizado	82
Figura 11 - Cálculo da depreciação.....	86
Figura 12 – Teste de <i>impairment</i> do Ativo Imobilizado.....	92
Figura 13 – Baixa do Ativo Imobilizado	98
Figura 14 - Como os elementos influenciam o JDM.....	132

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Perfil dos entrevistados e das organizações	50
Quadro 2 - Etapas de desenvolvimento e validação do instrumento de pesquisa	51
Quadro 3 - Critérios de confiabilidade	53
Quadro 4 - Evidências Empíricas de Credibilidade da Pesquisa.....	54
Quadro 5 – Empresas pesquisadas	58
Quadro 6 - Etapas da pesquisa.....	59
Quadro 7 – Categorias e subcategorias de classificação.....	62
Quadro 8 - Reclassificação das subcategorias	64
Quadro 9 - Perfil dos entrevistados	69
Quadro 10 - Perfil das empresas.....	73
Quadro 11 – Etapas em que as empresas atendem IFRS de forma parcial	74
Quadro 12 - Incidente crítico 01	115
Quadro 13 - Incidente crítico 02	116
Quadro 14 - Incidente crítico 03	117
Quadro 15 - Incidente crítico 04	118
Quadro 16 - Limitações e pressões identificadas nos incidentes críticos.....	120

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Perfil dos entrevistados conforme percepção em relação às IFRS	72
Tabela 2 - Elementos presentes no reconhecimento do imobilizado	79
Tabela 3 - Elementos presentes na mensuração do imobilizado	83
Tabela 4 - Elementos presentes no cálculo da depreciação	89
Tabela 5 - Elementos presentes no teste de <i>impairment</i>	94
Tabela 6 - Elementos presentes na mensuração do imobilizado	99
Tabela 7 - Elementos presentes no julgamento dos contadores	104
Tabela 8 - Elementos presentes na decisão dos contadores	109
Tabela 9 - Total de limitações individuais identificadas	123
Tabela 10 - Total de pressões coercitivas institucionais	127

LISTA DE SIGLAS

IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas Internacionais de Informação Financeira)
JDM	<i>Judgment and Decision Making</i> (Julgamento e Tomada de Decisão)
UGC	Unidade Geradora de Caixa
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CFC	Conselho Federal de Contabilidade

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	13
1.2 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO	16
1.3 OBJETIVOS	17
1.4. JUSTIFICATIVA	17
1.5 TESE ASSUMIDA NA PESQUISA	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	24
2.1 O JULGAMENTO E A TOMADA DE DECISÃO EM CONTABILIDADE	24
2.2 TEORIA DA RACIONALIDADE LIMITADA	27
2.3 TEORIA INSTITUCIONAL.....	35
2.3.1 Isomorfismo coercitivo	38
2.3.2 Isomorfismo normativo	39
2.3.3 Isomorfismo mimético	41
2.4 <i>FRAMEWORK</i> DE PESQUISA	44
3 METODOLOGIA	45
3.1 A CONCEPÇÃO DA PESQUISA.....	45
3.2 A ESCOLHA METODOLÓGICA DA PESQUISA	46
3.3 O CAMPO DE PESQUISA: PERFIL DOS RESPONDENTES E DAS ORGANIZAÇÕES	48
3.4 O INSTRUMENTO DE PESQUISA: DESENVOLVIMENTO E VALIDAÇÃO.....	50
3.5 COLETA DE DADOS	56
3.5.1 Entrevistas semiestruturadas	57
3.6 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS DADOS	58
4. ANÁLISE DO PROCESSO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO	67
4.1 DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO	67
4.2 OS RESPONDENTES E SUAS ORGANIZAÇÕES.....	69
4.3 JDM NAS ETAPAS DE CONTROLE DO IMOBILIZADO	74
4.3.1 Reconhecimento do imobilizado	76
4.3.2 Mensuração	81
4.3.3 Cálculo da Depreciação	85
4.3.4 Teste de <i>impairment</i>	91
4.3.5 Baixa do imobilizado	97

4.4 COMPARAÇÃO ENTRE ADOÇÃO INTEGRAL E PARCIAL	100
4.5 COMO OS ELEMENTOS INDIVIDUAIS E INSTITUCIONAIS INFLUENCIAM O JDM DOS CONTADORES	103
4.5.1 Os elementos presentes no julgamento.....	104
4.5.2 Os elementos presentes na tomada de decisão.....	107
4.5.3 Influência dos elementos conforme o perfil do contador e características da organização	111
4.5.4 Ocorrência simultânea dos elementos individuais e institucionais	114
5 DISCUSSÃO	122
5.1 A INFLUÊNCIA DAS LIMITAÇÕES INDIVIDUAIS	122
5.2 A INFLUÊNCIA DAS PRESSÕES INSTITUCIONAIS	126
5.3 ANÁLISE INTEGRADA DA INFLUÊNCIA DOS ELEMENTOS INDIVIDUAIS E INSTITUCIONAIS NO JDM	131
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	137
REFERÊNCIAS.....	142
APÊNDICE A - VERSÃO INICIAL DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	153
APÊNDICE B – SEGUNDA VERSÃO DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	154
APÊNDICE C - VERSÃO FINAL DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	155
APÊNDICE D – RECORTE DE DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA.....	156
APÊNDICE E – ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	157
APÊNDICE F – ARQUIVOS DE ÁUDIO DAS ENTREVISTAS.....	158
APÊNDICE G – CATEGORIAS DE CODIFICAÇÃO	159
APÊNDICE H – NOTAS DE CAMPO	160
APÊNDICE I – PROCESSO DE CODIFICAÇÃO	161
APÊNDICE J – TRECHO DE ENTREVISTA TRANSCRITA.....	162
APÊNDICE K – OCORRÊNCIA SIMULTÂNEA DOS ELEMENTOS	163
APÊNDICE L – CODIFICAÇÃO POR MAGNITUDE	164
APÊNDICE M – RESUMO DA PESQUISA, ENVIADO AOS REpondentes	165
APÊNDICE N – E-MAIL ENVIADO AOS RESPONDENTES	170
APÊNDICE O – DIFERENÇA ENTRE MÉDIAS DA RACIONALIDADE LIMITADA NO PERFIL DOS CONTADORES (TESTE KRUSKAL WALLIS)	171
APÊNDICE P – DIFERENÇA ENTRE MÉDIAS DA TEORIA INSTITUCIONAL NO PERFIL DOS CONTADORES (TESTE KRUSKAL WALLIS)	172
APÊNDICE Q – INCIDENTES CRÍTICOS 05 A 14.....	173

1 INTRODUÇÃO

Um dos objetivos da contabilidade é fornecer informações úteis à tomada de decisão dos *stakeholders*, principalmente dos gestores e investidores. No Brasil, esse processo ganhou maior importância com a convergência das normas contábeis, iniciada em 2007. Isso porque, antes da adoção das IFRS¹ predominava o uso das determinações constantes na legislação fiscal. (FALCÃO, 1995; PEREZ, FAMÁ, 2006; FREIRE et al., 2012).

No entanto, a vigência da norma internacional não teve como consequência a adoção imediata dos novos padrões na contabilidade brasileira. Dentre as principais razões para isso estão a novidade do tema, a forma da condução da convergência (pouca divulgação e treinamento) (CARISSÍMO, PINHEIRO, 2012; PRADO et al., 2011) e o aumento dos custos relacionados ao controle e levantamento das informações. (NAKANE, PERES, 2014).

O grau de aderência às IFRS apenas de forma parcial pode ser encontrado em relação a um item específico, como a taxa de depreciação (FREIRE et al., 2012), em alguns ramos de atividade, como nas empresas de construção civil listadas na Bovespa (MOTA et al., 2015), na adoção das diferentes formas de mensuração, como no ajuste a valor presente (ANDRADE, FONTANA, MACAGNAN, 2013; SOUZA, MAPURUNGA, PONTE, 2014), e na utilização do valor justo² para os ativos (POLITELO, KAVESKI, KLANN, 2014; SOUZA, BORBA, UHLMANN, 2012; TAVARES, BOENTE, PAULO, 2013).

Dentre as pesquisas relacionadas às alterações introduzidas pela IFRS no Brasil, o controle do ativo imobilizado é objeto de estudos recorrentes. Provavelmente porque esses itens costumam ser de significativa representatividade em relação ao valor total da empresa. Além disso, destaca-se o fato de que o imobilizado representa uma parcela significativa dos ativos e tem permanência prolongada na empresa, por ser destinado à execução das atividades fim.

¹ IFRS - *International Financial Reporting Standards* significa Normas Internacionais de Informação Financeira. São um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo IASB - *International Accounting Standards Board* (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), que visam uniformizar os procedimentos contábeis em nível global.

² O valor justo é representado como sendo “o valor recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação independente entre participantes do mercado na data da mensuração” (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI, 2009, p.249).

Em função de adequações em seus ativos, as empresas podem apresentar impactos expressivos em seu resultado. Recentemente, grandes empresas brasileiras realizaram baixas em função de perdas nos seus ativos (perdas por *impairment*)³. Por exemplo, em 2016, foram divulgadas, nas demonstrações financeiras, perdas de quase R\$ 21 bilhões pela Petrobrás, de R\$ 5,9 bilhões pela Vale do Rio Doce e de R\$ 2,9 bilhões pela Gerdau, em função do ajuste do valor dos ativos.

Antes da vigência das IFRS, a mensuração dos elementos do ativo imobilizado desses elementos era fortemente influenciada pela legislação fiscal brasileira. Em relação a isso, as IFRS representam um avanço, pois possibilitam a adoção de critérios que prezem pela qualidade da informação, permitindo que a contabilidade cumpra sua função de gerar informações para tomada de decisão.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A contabilidade pode ser considerada uma atividade prática, construída a partir de valores humanos e intenções. (WILLIAMS, JENKINS, INGRAHAM, 2006). Por isso é importante que se estude aspectos cognitivos inerentes aos seres humanos, relacionados com a realização das tarefas e atividades contábeis.

Dentre os aspectos cognitivos relacionados à execução da contabilidade estão a necessidade de julgamento e tomada de decisão (JDM – do termo em inglês *judgment and decision making*) (TROTMAN, 1985), sendo o comportamento dos contadores um dos temas de pesquisa desta linha. (ASHTON, 2010). No contexto deste estudo, o julgamento se refere à avaliação de duas ou mais opções, e a tomada de decisão à escolha realizada entre as alternativas dadas. (TVERSKY, KAHNEMAN, 1974).

Para Trotman, Tan, Ang (2011), os contadores que preparam as demonstrações contábeis são responsáveis por diversos julgamentos, como por exemplo, a identificação dos possíveis tratamentos contábeis a serem utilizados (consolidar ou não as demonstrações de duas ou mais empresas) e das possíveis provisões para perdas e garantias. Em relação ao ativo imobilizado, os critérios para imobilização utilizados ou o reconhecimento de uma provisão por perda a ser

³ Sempre que se verificar que um ativo esteja com capacidade de geração de caixa em valor inferior ao montante pelo qual está registrado, deverá ser feita a baixa contábil da diferença.

registrada no valor do ativo - em função de mudanças no cenário econômico, que venham a reduzir o retorno esperado – ilustram a tomada de decisão.

Considerando uma perspectiva prática, contadores produzem informações contábeis, escolhem métodos contábeis e fazem julgamentos para melhor atingirem seus objetivos. (CLOR-PROELL, 2009). Apesar da presença do julgamento, atender ao que determinam os padrões contábeis é fundamental, pois a informação deve ser relevante e confiável, apesar das diferentes interpretações possíveis. Isso porque as regras contábeis fornecem uma importante forma de representar fatos econômicos, já que o desempenho é divulgado de acordo com essas regras. (SCAPENS, 1994).

Porém, a mudança de uma contabilidade baseada em regras, para uma baseada em princípios, aumentou o grau de julgamento exigido dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis. (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI, 2010). A própria Estrutura Conceitual da Contabilidade (Res. CFC 1.374/2011, pág. 3) define que “Em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos”, evidenciando, assim, a necessidade de julgamento.

O processo de adoção das IFRS requer julgamentos. Identificar as variações relevantes, que demandam mensurações em valores diferentes do custo histórico (como o ajuste do estoque ao valor realizável, a redução do valor dos ativos decorrente do teste de *impairment*, o ajuste a valor presente dos ativos e passivos de longo prazo, entre outros), demanda julgamento. A própria adoção das IFRS, em sua integralidade (como, por exemplo, SOUZA, MAPURUNGA, PONTE, 2014 e POLITELO, KAVESKI, KLANN, 2014), decorre da avaliação de seus benefícios e consequências.

Dentre as tarefas do contador em relação à adoção das IFRS, estão aquelas relacionadas ao controle do imobilizado: registro, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa. Para Ludicibus (2010), o controle adequado dos itens do patrimônio configura-se, talvez, como o ponto mais importante para a apresentação adequada da situação econômico-financeira das entidades. O imobilizado é utilizado como base para cálculo de indicadores financeiros, como o retorno sobre o ativo, o retorno sobre o patrimônio líquido e sobre o imobilizado líquido. Há também a influência indireta no resultado, decorrente da depreciação. Logo, alterações em seu valor podem influenciar os *stakeholders* (principalmente investidores) em suas decisões de investimentos.

Seguindo a mesma linha, Carvalho, Lima e Ferreira (2012) afirmam que as análises em relação ao ativo imobilizado estão entre as informações relevantes para a tomada de decisão e respectiva análise da posição financeira e patrimonial de uma entidade, pois esta representa a capacidade produtiva da empresa. Os autores destacam que, com o processo de convergência contábil, os principais pontos a serem considerados para a contabilização do ativo imobilizado são a mensuração dos seus valores contábeis, dos valores da depreciação e o teste *impairment*.

O contador é o responsável legal pela elaboração e pelo conteúdo das demonstrações contábeis, porém a decisão de adotar ou não determinada norma e de operacionalizá-la desta ou daquela maneira é influenciada por diferentes aspectos. Bonner (1999) identifica duas variáveis como componentes do processo de JDM utilizados por um contador: o indivíduo e o ambiente.

Espera-se que os indivíduos tratem as informações de forma objetiva e não tenham tendências, aversões ou influências, porém, várias características do profissional da contabilidade influenciam seu julgamento. (BONNER, 1999; MALA, CHAND, 2015). O êxito do julgamento dos fatos contábeis, pelos contadores, está diretamente relacionado ao nível de conhecimento em relação ao assunto ou à utilização de bases confiáveis para estimar ou definir critérios claros e objetivos. (SILVA, NALDIS, 2012). Para os autores, diante desses fatores, identificar e escolher as melhores alternativas faz parte de uma tarefa complexa, o que dificulta a previsão dos possíveis efeitos ou resultados das decisões, evidenciando os limites da racionalidade.

O profissional da contabilidade também toma suas decisões em consonância com o ambiente onde atua, sendo o padrão das normas e o sistema legal determinantes dos limites do julgamento. (BONNER, 1999). Para a autora, elementos como possíveis pressões dos gestores, da governança e do controle interno podem modificar os critérios utilizados pelo profissional da contabilidade na realização dos registros, influenciando o JDM. Há ainda, fatores institucionais, como governos e reguladores, que exercem um papel relevante na contabilidade, sendo elementos a serem estudados. (TOURON, 2005).

Essa forma de executar a contabilidade, em que o julgamento está intensamente presente, traz à tona a preocupação sobre o preparo dos profissionais e sobre o entendimento de quais são os elementos presentes no seu processo de tomada de decisão. (MACEDO, DANTAS, OLIVEIRA, 2012). Por exemplo, no

processo de controle do imobilizado, a classificação inicial, que definirá se o item deve ou não ser imobilizado, é baseada na capacidade de geração de benefícios econômicos futuros desse item e a depreciação é calculada com base na vida útil estimada do bem, ambos critérios subjetivos, que demandam JDM.

Nesse sentido, o próprio CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (aprovado pela Res. CFC NBC TA Estrutura Conceitual) alerta que os pronunciamentos contábeis estabelecem apenas os conceitos que servem de subsídio para os modelos, estimativas e julgamentos utilizados. Ou seja, além de ter sido reconhecida no meio científico, também no campo empírico se pode identificar a importância de estudar o JDM dos contadores.

Com base nesse contexto, é definida a seguinte questão de pesquisa: como ocorre o JDM dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado?

1.2 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

Esta pesquisa estudou quais são os elementos que podem influenciar o JDM dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado e como o fazem. Foram estudados os procedimentos específicos em relação a cada uma das etapas do controle do ativo (reconhecimento, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa), identificando o JDM em relação a cada uma delas. Não foi estudado o JDM que envolve outros elementos do ativo, do passivo, das receitas, despesas, ou da gestão tributária e fiscal.

Dentre os objetivos das pesquisas em JDM contábil está o de testar teorias que possam auxiliar na compreensão dos processos que produzem o julgamento. (TROTMAN, 1998). Nesse sentido, foram utilizadas duas teorias de base: a Teoria da Racionalidade Limitada, relacionada à tomada de decisão pelos indivíduos, proposta por Simon (1955), e a vertente Neoclássica da Teoria Institucional, baseada no isomorfismo decorrente das pressões do meio ambiente sobre as organizações e os seus integrantes. (DIMAGGIO, POWELL, 1983). Mesmo que sejam assuntos relacionados ao tema, não foram analisados neste estudo os vieses, as heurísticas ou outros processos cognitivos.

1.3 OBJETIVOS

Com base no anteriormente exposto, o objetivo da pesquisa consistiu em estudar quais são os elementos e que influencia o JDM dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado e como ocorre essa influência.

Para atingir o objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

a) identificar a racionalidade limitada presente no JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado;

b) identificar as pressões isomórficas institucionais que influenciam o JDM dos contadores no processo e controle do imobilizado;

c) analisar como as limitações individuais e as pressões institucionais influenciam o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado.

1.4. JUSTIFICATIVA

O contexto do problema desta pesquisa é motivado pelas alterações ocorridas na contabilidade brasileira. Dentre as alterações mais relevantes estão a primazia da essência sobre a forma, a existência de normas contábeis orientadas por princípios e a necessidade do julgamento por parte dos profissionais de contabilidade. (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009). Destas, a necessidade de julgamentos merece destaque.

Para Trotman, Tan, Ang (2011), compreender de que forma ocorrem os julgamentos pode gerar soluções para as deficiências detectadas, porque é necessário compreender um processo de decisão para que se possa melhorá-lo. A área contábil e de auditoria tem reconhecido cada vez mais o JDM como sendo altamente importante na profissão, pois gestores, auditores, analistas financeiros, contabilistas e organismos de normatização fazem julgamentos e tomam decisões importantes para a contabilidade. (MALA, CHAND, 2015). Essas decisões envolvem aspectos relacionados à forma como deve ser conduzida, executada e fiscalizada a contabilidade nas organizações.

A tomada de decisão pode ser compreendida a partir de diversas lentes teóricas: algumas com foco na dimensão individual; outras na dimensão organizacional. (EISENHARDT, ZBARACKI, 1992; MINTZBERG, RAISINGHANI,

THÉORÊT, 1976). Nesse sentido, para auxiliar na compreensão de como ocorre esse processo, foram utilizadas, nesta pesquisa, a Teoria Institucional e a da Racionalidade Limitada.

Para Procópio (2015), o processo racional pode ser dificultado em função do aumento da complexidade do contexto micro e macro-organizacional. Além disso, a contabilidade é uma das formas de legitimação das organizações perante seus *stakeholders*, motivo pelo qual a Teoria Institucional pode ser utilizada para compreender e explicar as pressões que influenciam o JDM dos contadores.

Ao destacar importantes contribuições para a prática organizacional, a Teoria Institucional mostra apenas parte da história. (ZORN, FLANAGIN, SHOHAM, 2010). Para esses autores, características da organização também influenciam as decisões, porém a maior parte da literatura apresenta apenas uma ou outra abordagem. Restringir a análise do JDM dos contadores com base em uma única perspectiva pode omitir aspectos relevantes do comportamento desses indivíduos e esta influência não pode ser desprezada. Consequentemente, ignorar os aspectos e elementos de um desses ambientes equivale a simplificar as influências às quais o processo de JDM dos contadores está sujeito.

Conforme Bonome (2009), para os agentes que tomam decisões, existem dois tipos de fatores que supõem limitações: primeiro, as características da sua mente, e em segundo lugar, os contornos externos ou o ambiente. Leon (1983) também identificou que a capacidade de processar a informação tem vulnerabilidades, devido ao seu entorno. Dessa forma, objetivando tornar este estudo mais completo, foi utilizada também a Teoria da Racionalidade Limitada, visto que esta teoria contribui para compreender os aspectos relacionados à decisão do indivíduo (no caso, o contador). Nesse sentido, Laitinen e Laitinen (2015) identificaram que a Racionalidade Limitada ajuda a fornecer uma descrição abrangente das características fundamentais da auditoria e melhora a compreensão sobre a interação entre essas características.

Dessa forma, se percebe que ambas as teorias analisam de modo parcial e complementar importantes problemas encontrados nas organizações. (ZORN, FLANAGIN, SHOHAM, 2010), por isso foram utilizadas de forma conjunta. March e Simon (1966) já afirmavam que os determinantes do ambiente de escolha se encaixam em duas classes principais: as propriedades cognitivas do agente e o ambiente organizacional que o cerca e influencia. Por isso o uso das duas teorias

permitiu compreender como as características individuais e os elementos do ambiente organizacional estão relacionadas ao julgamento do contador.

Assim, a identificação dos elementos que influenciam o JDM, considerando o contexto do indivíduo (Racionalidade Limitada) e do ambiente (Teoria Institucional), constitui a principal contribuição teórica deste estudo. Os detalhes sobre como se pretende estudar essa interação são explicitados na próxima seção.

Acredita-se que a população estudada também consiste em um dos diferenciais desta tese, pois é composta pelos contadores responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras. A escolha desse grupo ocorreu por dois motivos: 1) a escassez de estudos com esses profissionais; 2) a importância que esses profissionais têm na elaboração das demonstrações financeiras.

Poucos são os estudos em JDM que envolvem os contadores responsáveis pelas demonstrações financeiras das empresas, pois a maior parte dos estudos na área contábil é conduzida com auditores. (MALA, CHAND, 2015). A necessidade de realização de estudos com os contadores da área financeira é antiga (BONNER, 1999) e vem se mantendo nos estudos mais recentes, como foi identificado por Mala e Chand (2015).

Não há dúvidas em relação à importância da auditoria na elaboração das demonstrações financeiras, uma vez que sua elaboração deve seguir as recomendações dos auditores. No entanto, entende-se que o contador também é parte importante desse processo, pois ele participa da definição das premissas e práticas utilizadas na elaboração da contabilidade que resulta nas demonstrações financeiras disponibilizadas aos *stakeholders*. Além disso, estudar o JDM dos contadores permitirá identificar as alternativas encontradas por esses profissionais para lidar com suas convicções pessoais, limitações individuais e, ao mesmo tempo, atender as pressões ambientais que podem nem sempre ser convergentes.

Mesmo antes da vigência das IFRS, Ludícibus (2007) já afirmava que esses profissionais deviam estar qualificados, pois provavelmente encontrariam orientações divergentes daquelas que empregavam, além de expressões e instruções complexas, que dependem de julgamento para sua aplicabilidade. Afinal, o afastamento da orientação prescritiva para uma maior utilização de julgamento, envolve estimativas menos objetivas do que o custo histórico. (SEC, 2008).

Decorre dessa realidade a discussão em relação a quais são os elementos presentes nesse processo. É importante que as pessoas - inclusive os contadores -

façam julgamentos de boa qualidade, porque estes podem afetar a reputação e o desempenho do profissional. Ao mesmo tempo, podem exercer impacto sobre outras partes interessadas (colegas de trabalho, empresários, instituição ou organização) (MALA, CHAND, 2015), além dos *stakeholders* tradicionais, como investidores e proprietários.

Em muitas situações, esses julgamentos apresentam erros sistemáticos, levando inclusive a perdas financeiras. (BONNER, 1999). Isso acontece porque julgamentos equivocados podem provocar um impacto na tomada de decisão das pessoas que deles dependem para futuros julgamentos. Butler e Gosch (2015) identificaram que gerentes são influenciados nas suas decisões pela informação fornecida pelos contadores. Além disso, baixa qualidade na decisão de contadores ou administradores pode ter consequências na viabilidade das organizações e no meio de subsistência das pessoas empregadas, comprometendo, inclusive, a eficácia e eficiência dos mercados de capitais. (KPMG, GLOVER, PRAWITT, 2012).

Do mesmo modo, julgamentos de baixa qualidade podem expor os tomadores de decisão a danos em sua reputação e gerar responsabilidades legais. Escândalos contábeis motivaram ações das entidades reguladoras para melhorar a objetividade e o julgamento dos contadores. A SOX⁴ de 2002 teve como objetivo elevar a confiabilidade da informação financeira, aumentando os requisitos de independência dos auditores externos e a responsabilidade de supervisão dos comitês de auditoria. Apesar disso, a confiabilidade dos relatórios continua sendo prejudicada, pois muitas vezes o julgamento dos preparadores e revisores fica aquém do esperado. (FAY, MONTAGUE, 2015).

Conseqüentemente, este estudo deve interessar a profissionais da contabilidade, entidades de classe contábil, universidades, gestores e investidores. Os primeiros podem utilizá-lo para melhorar a compreensão em relação a como ocorre seu próprio JDM, possibilitando a busca por alternativas que melhorem esse processo. Às entidades de classe e universidades, poderá fornecer subsídios para que desenvolvam e ofereçam novos programas de aperfeiçoamento ou materiais didáticos aos profissionais, contribuindo também para melhorar a qualidade da informação contábil gerada. Aos gestores e investidores, permitirá conhecer com maior clareza a

⁴ Lei Sarbanes-Oxley (em inglês, *Sarbanes-Oxley Act*) - visa garantir a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas de modo a mitigar riscos aos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem.

forma como ocorre a avaliação e elaboração das demonstrações contábeis, contribuindo para sua transparência.

1.5 TESE ASSUMIDA NA PESQUISA

Um dos problemas das pesquisas em contabilidade é o distanciamento entre a teoria e a prática. (COLVILLE, 1981). Para este autor, a relevância da contabilidade comportamental está em sua capacidade de explicar o comportamento real associado aos processos de contabilidade, ao contrário de formulações teóricas abstratas.

Pesquisas já exploraram as relações existentes entre o JDM em contabilidade e finanças com a Racionalidade Limitada (BIGUS, 2016; LAITINEN, LAITINEN, 2015) e a Teoria Institucional. (DOADRIO, ALVARADO, CARRERA, 2015; DOOSTHOSSEINI, KHOSHTINAT, MAHDAVI, 2015; DUFOUR, TELLER, LUU, 2015; HASSAN, 2008; TOURON, 2005). Porém, estes trabalhos foram desenvolvidos basicamente no campo teórico.

Watts e Zimmerman (1990) já defendiam a necessidade de ligação entre a teoria e as pesquisas empíricas. Para esses autores, uma teoria contábil que busca explicar e prever a prática, não pode ser dissociada do estudo das pessoas. Neste estudo será discutida a problemática do processo decisório na contabilidade, intensificado após a vigência das IFRS no Brasil, utilizando a teoria para melhor compreender um problema prático.

Essa aproximação entre teoria e prática será possível em virtude do método de pesquisa utilizado e da população estudada. Conforme identificado por Mala e Chand (2015), a maior parte das pesquisas envolvendo JDM em contabilidade foi realizada com a utilização do método experimental. Os mesmos autores apontam que, embora seja um método poderoso, é difícil que ele consiga refletir o ambiente real, limitando, desse modo, a pesquisa. Neste estudo, então, optou-se por outra estratégia: a realização de entrevistas em profundidade com contadores, que foram perguntados em relação a práticas, variáveis, modelos e pressões relacionadas ao controle do imobilizado nas empresas em que atuam.

Assim, a realização das entrevistas no ambiente de trabalho dos contadores possibilitará a aproximação com a realidade na qual eles estão inseridos, pois as perguntas buscarão compreender o JDM a partir de fatos do cotidiano desses profissionais. Com isso, espera-se unir a coleta e análise de dados. (GIBBS, 2009).

Para esse autor, a análise pode e deve começar em campo, pois à medida que o pesquisador coleta seus dados por meio de entrevistas, notas de campo e aquisição de documentos, ele pode iniciar sua análise. O mesmo autor afirma que, com frequência, há dados que podem ser examinados em documentos existentes. Nesse sentido, pretende-se realizar a análise prévia das demonstrações financeiras elaboradas pelo contador, o que permitirá qualificar a entrevista.

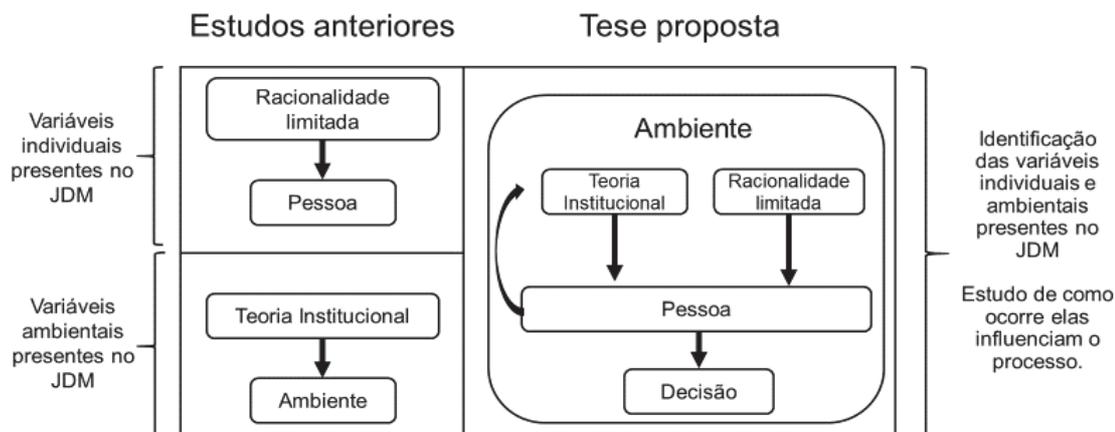
Considerando o aspecto teórico, a utilização da Teoria Institucional permite, indiretamente, estudar os efeitos das instituições sobre os diferentes interesses envolvidos na elaboração das demonstrações financeiras, porém, não considera, em sua análise, os aspectos intrínsecos ao profissional da contabilidade. Por essa razão, considerou-se pertinente a inserção da Teoria da Racionalidade Limitada nesta pesquisa. Assim, foi possível estudar o julgamento e a tomada de decisão de forma integral, abrangendo aspectos do indivíduo (Racionalidade Limitada) e do ambiente que o cerca (Teoria Institucional).

Para Mala, Chand (2015), há questões importantes relacionadas à compreensão de como os aspectos de diferentes configurações institucionais afetam o desempenho da tarefa – neste caso, o controle do ativo imobilizado. Para os autores, a interdependência entre as perspectivas –pessoa, ambiente e tarefa - é importante, e os efeitos das interações dependem em grande medida dos atributos pessoais do indivíduo, que interage com outros elementos, como a tarefa e o ambiente. Afinal, as questões ambientais influenciam a forma como as pessoas fazem seus julgamentos e tomam suas decisões. (HOGART, 1980).

Com base no anteriormente exposto, esta pesquisa defende a tese de que aspectos individuais e ambientais influenciam o JDM dos contadores de forma conjunta. Assim, se considera que esses aspectos devem ser estudados concomitantemente para explicar as práticas contábeis utilizadas. Dessa forma, a contribuição desta pesquisa no campo teórico se dá de duas formas distintas: 1) pela identificação dos elementos individuais e ambientais que influenciam o JDM no processo de controle do ativo imobilizado; 2) pelo estudo de como esses elementos influenciam o referido JDM.

A Figura 1 apresenta a tese proposta nesta pesquisa, com base nos conceitos e justificativas anteriormente definidos. Diferente das pesquisas anteriores, que estudaram os elementos de forma independente, esta estudará a sua influência no JDM dos contadores de forma conjunta.

Figura 1- Tese proposta na pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme apresentado ao longo do estudo, as pesquisas anteriores foram realizadas tendo como base apenas o indivíduo ou apenas o ambiente. A interação entre ambos foi pouco estudada. Destaca-se ainda a utilização da Teoria da Racionalidade Limitada, uma vez que são raras as utilizações dessa teoria em pesquisas na contabilidade. (ELITZUR, 2011).

Além disso, poucas pesquisas foram realizadas no contexto brasileiro. Assim, a partir do mapeamento dos elementos indutores do JDM dos profissionais da contabilidade, pode-se avaliar o nível de aderência dos pressupostos teóricos da Teoria da Racionalidade Limitada (SIMON, 1955) e da Teoria Institucional (DIMAGGIO E POWEL, 1983) também no Brasil.

A segunda contribuição teórica decorre da análise em relação a como esses elementos estão presentes no JDM dos contadores. Especificamente em relação à Teoria Institucional, Scott (2008) afirma que todos os elementos que caracterizam as pressões isomórficas são importantes, porém, algumas vezes, um é mais importante que outro. De forma análoga, infere-se que também os elementos da Racionalidade Limitada influenciam o JDM de diferentes formas.

Diante disso, estudar em que medida cada um dos elementos influencia a tomada de decisão dos contadores, quais estão presentes de forma concomitante e a intensidade com que cada um deles está presente, contribuirá para melhor compreender o JDM dos contadores de forma integral.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A escolha do arcabouço teórico de uma pesquisa deve levar em consideração a existência de uma ou várias teorias completamente desenvolvidas; a existência de partes de teorias (generalizações empíricas); descobertas interessantes, mas parciais, que não se ajustam a uma teoria, ou a existência de orientações ainda não pesquisadas e ideias vagamente relacionadas com o problema de pesquisa (SAMPIERI, COLLADO, LUCIO, 2013). Para os autores, em cada caso varia a estratégia para a elaboração do marco teórico.

Nesta pesquisa, foram utilizadas a Teoria da Racionalidade Limitada, uma das teorias mais influentes nos estudos sobre tomada de decisão (LEE, KEIL, WONG, 2018), e a Teoria Institucional, da qual a abordagem de Dimaggio e Powel é utilizada regularmente para estudar como ocorrem as escolhas contábeis. (DUFOUR, TELLER, LUU, 2015). Ambas foram tomadas como base para estudar as pressões e efeitos exercidos sobre o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado.

Se entende que o uso conjunto das teorias permite estudar o JDM dos contadores de forma completa, uma vez que a Teoria da Racionalidade Limitada tem como foco o indivíduo e a Teoria Institucional, estuda as influências do ambiente que cerca esse indivíduo. Dessa forma, foi possível estudar o fenômeno sob a ótica do contador – responsável legal pelas demonstrações financeiras – e também do ambiente que o cerca – lembrando que a obrigação pela elaboração e divulgação das demonstrações é da organização. Estudos correlatos ao tema, o *framework* e as proposições da pesquisa encerram a seção.

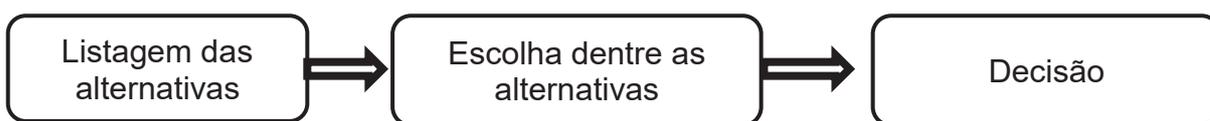
2.1 O JULGAMENTO E A TOMADA DE DECISÃO EM CONTABILIDADE

Dentre os aspectos cognitivos relacionados à execução da contabilidade está a necessidade de JDM. Para Trotman, Tan, Ang (2011), os auditores, preparadores das demonstrações contábeis, contadores gerenciais, analistas, investidores e gestores são os responsáveis pela tomada de decisão em contabilidade. Para Qi (2014), o julgamento profissional contábil refere-se a um processo em que os contadores usam seus conhecimentos profissionais para julgar e selecionar o trabalho contábil diário, de acordo com a operação da empresa, as normas contábeis e o sistema contábil.

Julgamento e tomada de decisão são atividades inter-relacionadas, que constituem um aspecto inevitável da vida. Talvez por isso, em alguns momentos, os dois termos sejam utilizados como sinônimos, levando à conclusão equivocada de que representam uma única etapa do processo decisório. (HOGART, 1980).

O termo julgamento representa a formação de uma ideia, opinião ou estimativa sobre um evento ou outro tipo de fenômeno, e o termo decisão refere-se à definição de um curso de ação em relação a esse fenômeno. (BONNER, 1999). Para Simon (1955), esse processo é segmentado em três etapas principais: a listagem das alternativas, a escolha dentre as alternativas e a implementação da escolha, ou seja, a decisão (FIGURA 02). São funções independentes e complexas, mas inter-relacionadas. (TVERSKY, KAHNEMAN, 1974).

Figura 2 - O processo de julgamento e tomada de decisão



Fonte: Elaborado com base em Simon (1955).

Para Simon (1965), de maneira geral, o processo segue essas três fases sequencialmente e é muito mais complexo do que pode parecer, pois cada fase é composta por uma série de processos em níveis menores. Por exemplo, a fase de listagem das alternativas pode exigir novas informações. Os problemas, em qualquer nível, geram subproblemas, que têm sua fase de informação, estruturação e escolha. (SIMON, 1965). Essa descrição é semelhante à de Davis, Olson e Gama (1987), que identificam a primeira fase como sendo aquela em vai ser identificado o problema; a segunda, como a fase de desenho para analisar os problemas e oportunidades e para gerar soluções factíveis; e, por fim, a terceira, como a fase de seleção das alternativas para implementar a decisão escolhida.

Para Bazerman (1994), o processo de JDM é aquele em que se leva em consideração os aspectos cognitivos do processo decisório; o processo mental de formar opinião ou avaliar, através de discernimento ou comparação; e a capacidade de julgar, ou seja, o poder e/ou habilidade de decidir com base em evidências. Bonome (2009) complementa que essas três etapas sucessivas envolvem, em primeiro lugar, saber como encontrar os problemas e refletir sobre eles. Para a autora,

trata-se de dar importância ao fato e estabelecer prioridades antes dos objetivos a serem resolvidos.

Os estudos envolvendo julgamento e tomada de decisão vêm sendo desenvolvidos em diferentes áreas do conhecimento, como psicologia (PLOUS, 1993; NEWELL, LAGNADO, SHANKS, 2015), saúde (DOWIE, ELSTEIN, 1988; SCHWARTZ GRIFIN, 2012), gestão (BAZERMAN, MOORE, 2009; BASEL, BRÜHL, 2013) e economia. (CAMERER, 1990; HASTIE, DAWES, 2010). Na contabilidade não é diferente. A KPMG (2011), em estudo sobre o julgamento de auditores, identificou que o processo de decisão em contabilidade inclui variáveis ambientais, tendências, conhecimento profissional e das normas (FIGURA 3).

Figura 3 - KPMG *Professional Judgment Framework*



Fonte: KPMG (2011, pág. 5).

O modelo foi desenvolvido buscando auxiliar na melhoria do processo de tomada de decisão de auditores, com o objetivo de incentivar uma estrutura de relatórios financeiros mais baseada em princípios e na qual é cada vez mais importante a realização de julgamentos profissionais de qualidade. (KPMG, 2011).

BAZERMAN (1994) salienta a importância do estudo de estruturas normativas por propiciar um meio adequado de ilustrar desvios sistemáticos da racionalidade. Bogdan, Ban e Tara (2015) reforçam que as estimativas e julgamentos contábeis são influenciados por processos estocásticos e baseiam-se na experiência e nas expectativas de eventos futuros; e que o julgamento profissional nas últimas décadas

é mais demandado na preparação de demonstrações financeiras e no processo de tomada de decisões em relação a políticas e tratamentos contábeis.

Em seguida, são apresentadas a Teoria da Racionalidade Limitada e a Teoria Institucional.

2.2 TEORIA DA RACIONALIDADE LIMITADA

A teoria econômica tradicional postula um homem econômico, que, no decurso de ser econômico, é também racional. (SIMON, 1955). Segundo Barberis e Thaler (2003), essa teoria pressupõe a existência de um mercado eficiente, que tem como paradigma a racionalidade dos agentes. Para os autores, ao receberem novas informações, esses agentes atualizam suas crenças e fazem escolhas, tomando decisões consistentes com a Teoria da Utilidade Esperada.

Para March e Simon (1966), os estudos relacionados ao processo de tomada de decisão utilizavam o modelo racional, baseado no contexto da teoria. Para os autores, nesse modelo, o indivíduo possui como características apenas as contempladas pela administração científica. É representado pelo "*homo economicus*", considerado totalmente racional e incorruptível. Em um ambiente específico e definido, suportado por modelos matemáticos e estatísticos, esse indivíduo toma decisões que o levam sempre a escolhas ótimas e uma maximização de resultados. (MARCH, SIMON, 1966).

Nesse ambiente, os indivíduos reúnem as informações apropriadas, montam um conjunto de alternativas e escolhem a ótima. (EISENHARDT, ZBARACKI, 1992). Quando confrontado com uma situação de risco ou incerteza, o decisor escolhe a opção preferencial, em que a decisão consiste naquela que apresenta maior utilidade. Ele utiliza, como apoio, técnicas estocásticas e o juízo de consequência-utilidade. (MARCH, SIMON, 1966).

Até a década de 1980, a Teoria da Utilidade Esperada sequer era questionada. Porém, o aumento da volatilidade nos mercados levou a academia a iniciar seus questionamentos sobre a consistência desses modelos. Na década de 90, abre-se um novo olhar, com a inserção dos conceitos de psicologia nos estudos relacionados ao mercado financeiro, desenvolvendo, assim, o campo de finanças comportamentais. (SHILLER, 2003).

Nesse contexto de ambiente ideal, os tomadores de decisão deveriam ser capazes de definir com perfeição o problema e a situação de escolha, a fim de chegarem ao melhor resultado possível. (BAZERMAN, MOORE, 2009). Para os autores, o modelo racional de tomada de decisão é composto por 6 etapas: (1) definição perfeita do problema; (2) identificação de todos os critérios; (3) ponderação precisa de todos os critérios; (4) geração das alternativas relevantes; (5) avaliação, com precisão, de cada alternativa com base em cada critério; e (6) identificação e escolha precisa da alternativa com o maior valor percebido. Porém, eles questionam esse modelo, ao lançarem a pergunta: “Será que as pessoas realmente raciocinam da maneira lógica que descrevemos?” (BAZERMAN, MOORE, 2009, pág. 3).

As inconsistências da abordagem racional da tomada de decisão surgiram quando outras dimensões comportamentais e ambientais do indivíduo passaram a ser consideradas. (BARREIROS, PROTIL, MOREIRA, 2005). Para Prates e Sobreira (2004), considerando também essas variáveis, é possível perceber que os tomadores de decisão em ambientes organizacionais podem perder algumas informações importantes durante o processo de tomada de decisão. Os autores afirmam ainda que, dessa forma, a escolha final nem sempre recai sobre a melhor alternativa possível, mas, sim, sobre a primeira alternativa encontrada que satisfaça as expectativas do tomador de decisão. Desse entendimento emerge a Racionalidade Limitada.

O conceito de Racionalidade Limitada foi apresentado por Herbert A. Simon, que o contrapôs à visão clássica de que os administradores sempre tomam decisões ótimas, com objetivo de maximizar o lucro. Simon usou as ferramentas e os conhecimentos de diferentes disciplinas em um esforço para compreender a tomada de decisão e resolução de problemas por indivíduos e organizações. (AUGIER, MARCH, 2002).

Para Simon (1955), somente aqueles fatores que estão estreitamente ligados casual e temporalmente com a decisão são levados em consideração. De forma geral, a teoria pretende substituir a racionalidade global do homem econômico por um tipo de comportamento compatível com o seu acesso à informação e com as suas capacidades computacionais reais, com base na psicologia. Em substituição ao homem econômico da teoria clássica, Simon apresenta um homem administrativo, limitado no conhecimento de todas as alternativas e incapaz de estabelecer critérios para otimizar suas decisões. Dessa forma, esse indivíduo toma decisões que atendam aos padrões mínimos de satisfação, nunca de otimização.

Ou seja, Simon defende que o ser humano não maximiza, mas procura uma solução satisfatória, pois ele não é capaz de lidar com o mundo real em toda sua complexidade. Logo, não examina todas as alternativas, mas usa heurísticas ou regras de bolso e leva em consideração apenas os fatores que acha cruciais ou são trazidos à sua atenção por algum motivo.

Simon observou, ainda, que os tomadores de decisões geralmente não são capazes de obter todas as informações relevantes para resolução de um problema no momento da escolha, e que muitas vezes o indivíduo não utiliza todas as informações às quais teve acesso. Ele observou limites humanos graves para o processamento de informações e sustentou que os programas de computadores necessários para processar a informação (de uma forma que permitisse a otimização) muitas vezes não eram eficazes o suficiente. Nesse sentido, o nível de conhecimento dos resultados e o nível de impacto da decisão são dimensões importantes para apoiar os sistemas que apoiarão a tomada de decisão. (DAVIS, OLSON, GAMA, 1987).

Para Ross (2014), a Racionalidade Limitada, em seu sentido mais amplo, se refere a um modelo de decisão ou escolha em que não se supõe que o decisor desenhe todas as consequências lógicas e matematicamente válidas, de todas as informações acessíveis que são relevantes para determinar as escolhas ótimas.

Assim, os limites da racionalidade do homem econômico são encontrados em sua incapacidade de dispor, em tempo hábil, de todos os dados ligados à escolha; de analisar todas as alternativas possíveis; e, por fim, de comparar as consequências dessas alternativas, escolhendo a opção que poderia ser considerada ótima. (SIMON, 1979). O autor evidencia essa situação, ao afirmar que “ao tomar decisões administrativas, é preciso escolher continuamente premissas [...] cuja veracidade ou falsidade não se conhece claramente e nem se pode determinar com segurança à luz das informações e do tempo disponível [...]”. (SIMON, 1979, p. 53).

É possível identificar, nos estudos de Simon (1965), limitações vinculadas a aspectos individuais e informacionais. Os aspectos individuais se relacionam à presença de limites cognitivos, ou seja, o indivíduo é limitado por sua capacidade mental, seus hábitos, reflexos e pelo conhecimento em relação ao seu trabalho. Já os informacionais são caracterizados pelo fato de as informações que o tomador de decisões detém serem incompletas.

Ramsey (1954) *apud* Kladis e Freitas (1996) já havia identificado a presença de limites cognitivos na tomada de decisão. Segundo o autor, o indivíduo é limitado

no que se refere ao número de alternativas que consegue manipular em uma mesma situação. Afirma ainda que sua restrita capacidade cognitiva é incapaz de trabalhar com um número grande de informações e que, quando elas são geradas, grande parte é desconsiderada e apenas uma pequena parte é utilizada. Davis, Olson e Gama (1987) também identificaram que aspectos relacionados à carência na capacidade de integrar a informação, assim como a sobrecarga de informação, influenciam a tomada de decisão.

Como as soluções ótimas para os problemas estão acima das capacidades de processamento humanas, os agentes devem encontrar alguma alternativa para identificar as soluções mais próximas possível do ótimo. Consequentemente, para Simon, a solução ótima, difícil de ser alcançada por um custo razoável, é substituída por soluções satisfatórias (*satisficing*). Para Sbicca (2014), *satisficing* é uma das bases do comportamento produtivo do homem; é o que prevalece quando não perdemos tempo com decisões pouco importantes ou tentando obter um máximo, que não irá fazer grande diferença em relação ao nosso bem-estar ou satisfação.

As experiências anteriores, a inferência indutiva e a intuição são utilizadas no processo de tomada de decisão, já que ele não segue um algoritmo pelo qual se analisam todas as possibilidades, de forma a que se busque garantir uma solução ótima. Ao invés disso, o decisor utiliza a heurística e regras empíricas que reduzem o espaço de exploração (DAVIS, OLSON, GAMA, 1987), a intuição, ou, então, a capacidade desenvolvida a partir da experiência e do conhecimento. (BONOME, 2009).

Para Sbicca (2014), as restrições para a decisão envolvem aspectos como tempo, recursos econômicos e restrição às informações. Para a autora, existem informações ausentes, omissões e distorções; e quando uma alternativa pesquisada atende a expectativa mínima, a pesquisa é encerrada, facilitando a decisão quando o número de alternativas a ser examinado é muito grande.

Em estudo sobre os elementos que podem influenciar o julgamento de auditores, a KPMG (2011) identificou influências como pressão do tempo, recursos limitados, regulamentação, facilitadores de decisão e interesse próprio. A relação econômica custo-benefício (BONOME, 2009) e habilidades cognitivas, requisitos dos órgãos contábeis, padrões e atalhos de julgamento (facilitadores de decisão), complementam a relação de elementos que influenciam o raciocínio, o julgamento e a tomada de decisão.

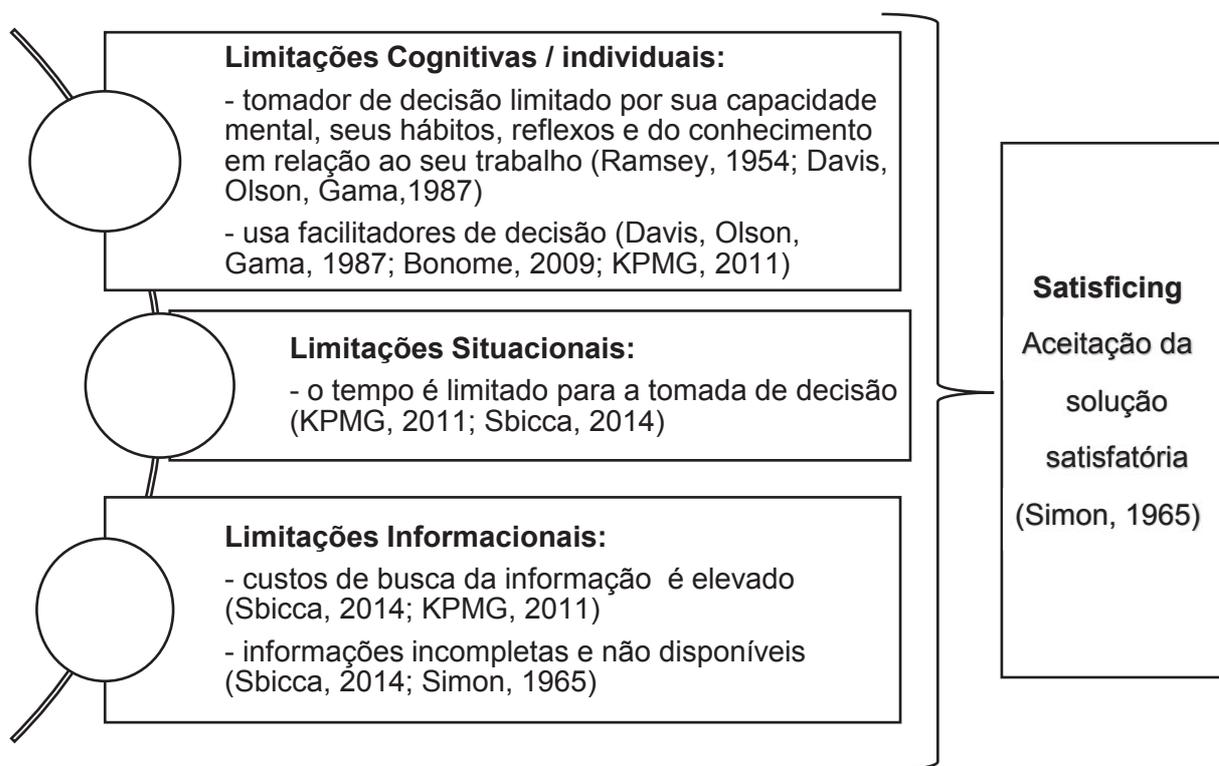
Apesar das limitações, isso não significa que as pessoas e suas políticas sejam irracionais. Pelo contrário, a Racionalidade Limitada afirma que os tomadores de decisão procuram ser extremamente racionais, mas nem sempre conseguem. (SCHWARTZ, GRIFIN, 2012). Nesse sentido, Hertwing e Todd (2003) complementam que a Racionalidade Limitada vem acompanhada da suposição de que essa limitação representa uma deficiência no processo de julgamento, restringindo o desempenho e gerando lapsos de raciocínio, o que poderia conferir, à decisão, o *status* de irracional. Porém, a Racionalidade Limitada abrange estratégias de decisão, por isso os autores defendem que a Racionalidade Limitada pode beneficiar a tomada de decisão basicamente em três aspectos:

- *Limitações cognitivas podem habilitar funções cognitivas importantes:* as limitações de conhecimento podem permitir que as pessoas utilizem estratégias simples para fazer inferências e previsões precisas, obtendo resultados semelhantes aos que utilizam maior quantidade de informações; também a capacidade limitada da memória humana pode beneficiar as inferências que fazemos, pois as torna mais simples;
- *Limitações cognitivas e processamento simples não precisam ser equiparados a performance inferior:* boas decisões não precisam contemplar e combinar todas as informações disponíveis; processamento simples e informações limitadas podem ser suficientes para executar tarefas com precisão;
- *Limitações cognitivas são produto da evolução de estratégias simples:* as limitações cognitivas podem ser resultado do sucesso e da evolução de estratégias de tomada de decisão, apresentando velocidade e robustez, o que pode representar uma vantagem.

Sendo assim, o processo de decisão, ainda que não seja considerado ótimo, pode ser racional. A escolha pode ser considerada racional quando vai ao encontro dos melhores meios para determinados fins. O indivíduo opta por uma alternativa em detrimento de tantas outras possíveis, com base naquilo que considera mais relevante. (SIMON, 1965).

Com base nas definições originais de Simon, complementadas pela literatura posterior em relação ao tema, propõe-se que as limitações advindas da Racionalidade Limitada podem ser subdivididas em três categorias principais: as limitações cognitivas, situacionais e informacionais (FIGURA 4).

Figura 4 – Elementos da Racionalidade Limitada



Fonte: Elaborado pela autora, com base na literatura.

Para possibilitar um melhor entendimento das limitações apresentadas na Figura 4, as categorias foram conceituadas e, no caso das cognitivas e informacionais, divididas em outras duas subcategorias cada. As limitações cognitivas identificadas na literatura estão relacionadas a dois aspectos principais: à dificuldade de processar todas as informações disponíveis (ROSS, 2014) e ao uso de heurísticas ou regras de bolso. (SIMON, 1955). A primeira decorre das limitações do indivíduo em relação à sua capacidade mental, seus hábitos, reflexos e do conhecimento em relação ao seu trabalho. (SIMON, 1955).

Na contabilidade, essa dificuldade de processar todas as informações pode ser representada pela complexidade da legislação aplicada ao imobilizado (critérios fiscais diferentes dos societários, que, por sua vez são subjetivos) e do ambiente organizacional (que envolve aspectos relacionados à gestão e à operação da empresa). Com a necessidade de atender ao mesmo tempo aspectos fiscais e societários no controle do imobilizado, o número de variáveis a serem observadas a cada etapa do processo teve um incremento importante.

Além disso, algumas etapas do controle do imobilizado, como, por exemplo, o cálculo da depreciação, demandam a análise de informações, como a capacidade

produtiva e o aumento (ou diminuição) do desgaste em função da intensidade de uso, que, combinadas, resultam na taxa de depreciação a ser aplicada. Essa situação pode levar à sobrecarga e dificuldade em integrar toda a informação, como sugerido por Davis, Olson e Gama (1987). Desse contexto surge uma das subcategorias das limitações cognitivas: o excesso de variáveis.

Já o uso de heurísticas ou regras de bolso, identificadas por Simon (1955), são similares ao que a KPMG (2001) conceitua como facilitador de decisão. Nesse sentido, podem ser identificados dois tipos de facilitadores das decisões relacionadas ao controle do imobilizado: as classificações prévias e o uso de critérios fiscais. As classificações prévias caracterizam-se pela indicação, por parte de outros indivíduos, da decisão a ser tomada (por exemplo, em uma compra, o solicitante recomenda que o item adquirido seja imobilizado). Essa situação caracteriza a aceitação da alternativa possível. (SBICCA, 2014).

O uso de critérios fiscais pode ser considerado outro tipo de facilitador da decisão contábil relacionada ao controle do imobilizado. Isso porque os critérios fiscais são mais objetivos, portanto, mais fáceis de serem aplicados ao controle do imobilizado. São também conhecidos com maior profundidade, pois já vinham sendo utilizados antes da vigência das IFRS. Nesses casos, poderia se afirmar que o decisor (contador) utiliza regras empíricas (DAVIS, OLSON, GAMA, 1987) ou a capacidade desenvolvida a partir da experiência e do conhecimento. (BONOME, 2009).

As limitações situacionais estão relacionadas à restrição de tempo para a tomada de decisão. (SBICCA, 2014; KPMG, 2011). A tempestividade (disponibilização das informações no momento em que são demandadas pelos usuários) é considerada uma das características fundamentais da informação contábil. (CPC 00). Além disso, a execução da contabilidade de uma organização demanda o desenvolvimento de atividades distintas, em que o imobilizado representa apenas uma parte do todo. A conjugação dessas duas variáveis tende a diminuir o tempo disponível para o JDM relacionado ao controle do imobilizado e da execução da contabilidade como um todo.

As limitações informacionais também foram divididas em duas subcategorias, já identificadas pela literatura. Por vezes, não é possível obter as informações necessárias (SIMON, 1955; SBICCA, 2014), ou então, o custo-benefício de obtê-las não compensa. (BONOME, 2009). Essa subdivisão caracteriza as limitações informacionais no controle do imobilizado, pois esse processo demanda uma série de informações a serem combinadas e analisadas.

Por exemplo, a projeção do fluxo de caixa (utilizado como parâmetro para identificação de uma possível perda por impairment) envolve aspectos operacionais, como a capacidade produtiva e estado de conservação das máquinas; passando pelos de gestão, como estratégias de vendas (mercado regional, nacional ou externo) e custos de produção; até aspectos externos à organização, como condições do ambiente econômico (expansão ou recessão), taxas de inflação e de juros ou concorrência. Por vezes, as informações necessárias não estão disponíveis, ou o custo de obtê-las não compensa os benefícios gerados, razão pela qual as decisões são tomadas sem disponibilidade da informação completa.

Embora os aspectos da Racionalidade Limitada já tenham sido utilizados na área da contabilidade, ainda são incipientes no que se refere ao estudo da tomada de decisão relacionada ao controle do imobilizado ou à adoção das IFRS. Em estudo relacionado à contabilidade, Laitinen e Laitinen (2015) concluíram que os elementos da Racionalidade Limitada influenciam na qualidade da auditoria. Um auditor imperfeito, capaz de descobrir pelo menos uma declaração incorreta, levará a um verdadeiro resultado positivo e sucesso. Para os autores, mesmo que não seja capaz de identificar todas as evidências de falhas, o que poderia ser caracterizado como o resultado ótimo, seu desempenho é satisfatório, coerente com os preceitos da racionalidade limitada.

Chand, Patel e Patel (2010) estudaram o julgamento e a tomada de decisão contábil, considerando a complexidade das IFRS. Identificaram que a interpretação e a aplicação das normas são afetadas pela complexidade da norma contábil e pela familiaridade do contador com ela. Os resultados do estudo mostram que existem diferenças entre os julgamentos de contadores Big 4 e não Big 4, quando são fornecidos novos padrões contábeis que exigem julgamentos complexos.

Em estudos envolvendo ativos, Binswanger (2012) identificou que os modelos de definição padrão do ciclo de vida dos ativos englobam decisões econômicas complexas, nas quais a Racionalidade Limitada é uma preocupação relevante. Smith (2005), por sua vez, identificou a presença da racionalidade limitada já na seleção dos funcionários responsáveis pela identificação e valorização de ativos (para o autor, os ativos são elementos heterogêneos, economicamente significativos, e por vezes, difíceis de serem identificados e mensurados, motivando a contratação de funcionários ou terceiros para sua identificação e valorização).

Kothari, Ramanna e Skinner (2010) estudaram a incerteza relacionada aos benefícios futuros dos ativos. Identificaram que sempre há algum grau de incerteza, principalmente quando se trata dos fluxos de caixa passíveis de serem gerados. Por isso, apesar de reconhecerem a vantagem de utilizar valores de mercado em circunstâncias em que estes são baseados em preços observáveis, os autores recomendam cuidado na utilização do valor justo para os relatórios financeiros de forma mais geral.

De forma geral, os modelos de Racionalidade Limitada sugerem que a tomada de decisão sob incerteza às vezes pode ser mais fácil e mais precisa quando alguma informação é ignorada, especialmente se essa informação em seu conteúdo ou forma é desconhecida para o potencial utilizador. (SMITH, 2005). Por isso, entende-se que Racionalidade Limitada tem potencial para fornecer ferramentas adicionais, trazendo uma nova perspectiva sobre os estudos em contabilidade. Com base nisso, e no anteriormente exposto, é definida a primeira proposição desta pesquisa:

P1: Os contadores encontram dificuldades em aplicar as IFRS integralmente, em função de limitações cognitivas, situacionais e informacionais.

A próxima seção descreve as definições da segunda teoria utilizada na pesquisa, a Institucional.

2.3 TEORIA INSTITUCIONAL

A abordagem institucionalista vê as instituições como determinantes fundamentais do comportamento dos agentes e como resultado do comportamento dos indivíduos em sociedade. A consequência desse marco na interpretação organizacional revela que o ambiente organizacional é limitado por determinados elementos. (BRANCO, 2006).

Dimaggio e Powell (1983) identificaram duas formas de pressões que podem explicar os determinantes de institucionalização de uma prática organizacional: o isomorfismo competitivo e o isomorfismo institucional. O primeiro ocorre sempre que as forças de mercado forçam uma determinada organização a adotar procedimentos específicos, em nome da eficiência. Já o institucional compreende um processo que tem como função fazer com que as organizações se assemelhem umas às outras, para adquirirem maior visibilidade, competitividade e legitimidade perante o seu campo organizacional. (DIMAGGIO E POWELL, 1983). Os autores complementam

que as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas também por poder político, legitimação institucional e por adequação social e econômica.

Quando os atores acreditam na adequação de uma prática e a julgam como legítima, são motivados a adotá-la e institucionalizá-la. Mas quando duvidam, muitas vezes a julgam como não legítima e, assim, são motivados a rejeitá-la. Nesse cenário, a compreensão de como se formam as crenças é fundamental para explicar a adoção e institucionalização de práticas, porque a aquisição, manifestação, ou mudança de crenças moldam a formação e evolução das decisões de legitimidade, que, por sua vez, moldam os atores das decisões institucionais para adotar ou rejeitar certas práticas. (HOEFER, GREEN, 2016).

Para Vieira (2009), a Teoria Institucional surgiu com base nas teorias organizacionais e sociológicas, e o principal destaque da abordagem institucional consiste em enfatizar as regras e convenções que estruturam o comportamento nas organizações e na sociedade. O autor considera a contabilidade como resultado de uma convenção, composta pelo conjunto de estruturas e ferramentas que fazem parte dos diversos ambientes institucionalizados (legal, profissional, regulatório, etc.), com o objetivo de reconhecer socialmente as ações ou práticas das organizações.

Nesse contexto, a instituição é conceituada como sendo uma ordem estabelecida que compreende práticas sociais padronizadas e delimitadas por regras, já a institucionalização é o processo pelo qual as práticas esperadas em vários contextos sociais são desenvolvidas e aprendidas. (DILLARD, RIGSBY, GOODMAN, 2004). Para DiMaggio e Powell (1983), as instituições são refletidas por normas, regras, políticas, estruturas e comportamentos de membros de áreas organizacionais, como profissões.

Uma das vertentes da Teoria Institucional é a abordagem isomórfica proposta por DiMaggio e Powell (1983), que procura explicar a homogeneidade das práticas organizacionais, e não a variação. Segundo os autores, nos estágios iniciais do ciclo de vida, as organizações apresentam uma diversidade considerável em termos de abordagem e forma, porém, uma vez que um campo se torne bem estabelecido, ocorre a homogeneização. Para Meyer e Rowan (1977), a Teoria Institucional tem como premissa principal o fato de que as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos predominantes no ambiente organizacional e institucionalizados na sociedade. Dessa forma, as estruturas formais de muitas

organizações refletem o seu ambiente institucionalizado, ao invés das suas reais necessidades.

No contexto da Teoria Institucional, as instituições são representadas por estruturas ou agências governamentais, legais ou profissionais que exercem e sofrem pressões de outras instituições, de grupos e do interesse público. (OLIVER, 1991). A contabilidade, sob a ótica dessa teoria, é uma rotina institucionalizada que forma entendimentos em relação às atividades, de acordo com conjuntos específicos de normas e procedimentos que permitem a tomada de decisões. (SCAPENS, 1994).

Vieira (2009) complementa que as métricas e ferramentas utilizadas na contabilidade são convenções que fazem parte dos vários ambientes institucionalizados (como legal, profissional, etc.), com o objetivo de legitimar a organização e as suas ações. Assim, estudar a contabilidade sob a perspectiva institucional baseia-se na percepção de que as aplicações e características dos mecanismos contábeis nem sempre são definidas por motivações objetivas. (DIAS FILHO, MACHADO, 2012).

Para os autores, isso significa que, em algumas situações, ao invés de a contabilidade ser utilizada com o objetivo de fornecer subsídios para tomada de decisões, ela acaba se tornando um instrumento de legitimação das decisões adotadas. Nesse sentido, a Teoria Institucional é útil para explicar a situação atual em relação à contabilidade e para auxiliar na previsão do que acontecerá com essa instituição no futuro. (HARRISON, SMITH, 2015). No contexto das normas contábeis globais, a institucionalização pode ser vista como um processo social através do qual as pessoas abrem mão das normas contábeis nacionais, com interesse na harmonização contábil internacional. (RODRIGUES, CRAIG, 2007).

A tarefa de realizar julgamentos está prevista na normatização contábil vigente e a contabilidade, que atende a interesses internos e externos à empresa, está sujeita a forças institucionais, como o governo, as organizações profissionais e a sociedade que as cerca. Estas forças institucionais são identificadas como pressões isomórficas por DiMaggio, Powell (1983).

É a busca pela legitimação que faz com que as organizações tenham tendência à similaridade. (MEYER, ROWAN, 1977). Para DiMaggio e Powel (1983), há três mecanismos de mudança isomórfica institucional: o coercitivo, que deriva das influências políticas e do problema da legitimidade; o mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; e o normativo, associado à profissionalização.

Dimaggio e Powel alertam que essa é uma tipologia analítica, pois os tipos não são sempre empiricamente distintos.

Por exemplo, atores externos podem induzir uma organização a se adequar a seus pares exigindo que ela realize uma tarefa particular e especificando a classe profissional responsável pelo seu desempenho; ou mudanças miméticas podem refletir as incertezas construídas no ambiente. No entanto, apesar de os três tipos se misturarem no contexto empírico, tendem a derivar de condições diferentes e podem levar a resultados distintos (DIMAGGIO, POWEL, 2005, pág. 77).

Apesar dessa possível dificuldade na distinção dos tipos de isomorfismo, Zucker (1987) afirma que a Teoria Institucional fornece uma visão rica e complexa das organizações. Para a autora, a adoção de elementos legitimados, que levam ao isomorfismo com o ambiente institucional, aumenta a probabilidade de sobrevivência.

Para Gallén e de Grado (2016), de acordo com a abordagem neoinstitucional, os arquétipos organizacionais são originários do ambiente institucional comum e são disseminados através de pressões coercivas, miméticas e normativas. Para os autores, as organizações tendem a se parecer mais umas com as outras no mesmo país porque recebem as mesmas pressões legais, políticas, sociais e culturais. Os três tipos de isomorfismo são conceituados nas seções 2.3.1 a 2.3.3.

2.3.1 Isomorfismo coercitivo

Resulta tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas sobre as organizações. Tais pressões podem ser sentidas como coerção, como persuasão, como um convite para se unirem em conluio ou como uma resposta direta a ordens governamentais, como, por exemplo, na adoção de novas tecnologias de controle de poluição para adequação a regulamentações ambientais, na manutenção da contabilidade em organizações não lucrativas a fim de se adequarem às obrigações legais e fiscais etc. (DIMAGGIO, POWEL, 1983).

A existência de um ambiente legal afeta muitos aspectos relacionados ao comportamento e à estrutura de uma organização. À medida que os estados e outras grandes organizações estendem seu domínio sobre mais cenários da vida social, as estruturas organizacionais refletem mais as regras institucionalizadas e legítimas dentro e pelo Estado. (MEYER, ROWAN, 1977).

Scott (2008), por sua vez, associa o isomorfismo coercitivo à regulação, no sentido de constringer e regularizar o comportamento. Para o autor, os processos

regulamentares envolvem a capacidade de estabelecer regras, fiscalizar a conformidade e, se necessário, manipular sanções, recompensas ou punições, em uma tentativa de influenciar o comportamento futuro.

O mesmo autor afirma ainda que esses processos podem operar de forma difusa, por mecanismos informais, envolvendo costumes - tais como vergonha - ou podem ser altamente formalizados e atribuídos a atores especializados, tais como a polícia e os tribunais. Ou seja, o isomorfismo coercitivo é resultado da pressão exercida sobre as organizações por seus pares, para adquirir legitimidade. (DUFOR, TELLER, LUU, 2015).

Também para Freitas e Guimarães (2007), a atuação do governo sobre as organizações, pela emissão de leis, normas e exigências caracteriza o isomorfismo coercitivo. A afirmação de Mckinley e Mone (2003) complementa a anterior. Para esses autores, esse cenário se manifesta quando há relações de dependência, como por exemplo, demanda de informações de órgãos estatais às empresas privadas.

Estudos mostram que, na contabilidade, dentre os grupos de pressão do isomorfismo coercitivo, estão aqueles com capacidade de promulgar as leis, normas e regulamentos (TOURON, 2005), como as entidades regulamentadoras da contabilidade nacional, bolsa de valores, poder executivo e legislativo (DOADRIO, ALVARADO, CARRERA, 2015); os mercados financeiros (ALBU et al. 2011); e as partes interessadas principais, como fornecedores de capital, investidores, bancos e credores privados, ou autoridades fiscais. (ZARZESKI, 1996). PARBOTEEAH et al., (2005) identificaram que, inclusive, organizações profissionais contábeis podem ter efeitos reguladores coercitivos sobre a profissão.

2.3.2 Isomorfismo normativo

Este tipo de isomorfismo está associado a profissionais que executam atividades similares em diferentes organizações, tratando os problemas de forma similar. A formação acadêmica e as associações de classe são importantes nesse processo de uniformização, pois, em todas, ocorre um intenso processo de socialização. A pressão normativa é exercida por aqueles que possuem influência graças ao seu reconhecimento como portadores de conhecimento e experiência profissional. (DIMAGGIO, POWELL, 2005).

A profissionalização pode ser considerada como a luta coletiva dos membros de uma ocupação para definir condições e métodos de seus trabalhos e para estabelecer legitimação e uma base cognitiva para sua autonomia ocupacional. As profissões estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas a que estão sujeitas as organizações. Além disso, enquanto vários tipos de profissionais dentro de uma organização devem diferenciar-se uns dos outros, eles exibem muita similaridade com suas contrapartes profissionais em outras organizações. Em adição, em muitos casos, o poder profissional é tanto fixado pelo Estado como é criado pelas atividades das profissões. (DIMAGGIO E POWELL, 1983).

Dimaggio e Powel (1983) complementam que esses membros, ao buscarem profissionalização e capacitação, recebem o mesmo conhecimento e o reproduzem nas atividades que exercem dentro de organizações diversas. Complementam ainda que esse tipo de isomorfismo envolve a formação formal e a criação de uma rede de contatos profissionais. Segundo Dufour, Teller e Luu (2015), a criação dessa rede profissional leva tempo e a influência que ela exerce sobre cada agente é individualizada, em contraste com a pressão coerciva, em que a intensidade é a mesma para todos os agentes.

Para Parboteeah et al. (2005), como os contadores fazem parte de uma categoria profissional, sua profissão é controlada e institucionalizada por regras sociais de licenciamento, certificação e escolaridade. No Brasil, para que possa exercer a profissão, o contador deve estar vinculado ao conselho de classe e seguir suas recomendações. O não cumprimento das resoluções e normas estabelecidas pode gerar punições que variam de advertências à cassação do registro profissional.

Normas e valores da profissão contábil influenciam práticas contábeis nos EUA e Japão. (PARBOTEEAH et al., 2005). Além disso, pressões normativas internacionais da profissão contábil influenciaram o Egito (HASSAN, 2008) e o Iraque na adoção das normas internacionais de contabilidade. (HASSAN, RANKIN, LU, 2014). Doadrio, Alvarado, Carrera (2015) identificaram que as associações profissionais são um exemplo da pressão normativa exercida sobre os contadores e Touron (2005) identificou que os também auditores possuem papel decisivo no surgimento de práticas contábeis. Dufour, Teller e Luu (2015) identificaram, ainda, que há diferenças no isomorfismo normativo entre os países, pois os níveis de formação dos membros da profissão contábil não são os mesmos em todos os lugares.

2.3.3 Isomorfismo mimético

Resulta das incertezas de mercado, da ambiguidade organizacional e das desvantagens perante a concorrência, levando muitas empresas a imitar comportamentos ou reproduzir os comportamentos utilizados em outras organizações. Ou seja, quando a organização ou um indivíduo possui dúvidas em relação à determinada decisão a ser tomada, imita as decisões de outros, tidos como referência no ambiente em que atuam. (DIMAGGIO, POWEL, 1983).

Ou seja, o mimetismo ocorre em uma situação incerta, quando a organização pode decidir que é mais fácil copiar as práticas da vizinha. (DUFOUR, TELLER, LUU, 2015). Para os autores, as dificuldades em avaliar o impacto de uma inovação ou a existência de incerteza sobre os benefícios de uma inovação são causas desse mimetismo.

Os modelos podem ser difundidos involuntária e indiretamente por meio da transferência ou rotatividade de funcionários, ou explicitamente por organizações como empresas de consultoria. Grandes organizações escolhem empresas de consultoria de um grupo relativamente pequeno de grandes empresas de consultoria, que espalham modelos organizacionais. (DIMAGGIO, POWEL, 1983).

O isomorfismo mimético emerge na fase formativa de um campo ou durante uma fase de reformulação provocada por uma grande inovação. Nesses casos, existem altos níveis de incerteza sobre os processos adequados e sobre as dimensões válidas para diferenciar o mau desempenho de um bom desempenho. (TUTTLE, DILLARD, 2007).

Burns e Scapens (2000) explicam que os mecanismos de mimetismo podem acontecer se a fonte do isomorfismo venha a decorrer de uma obrigação ou de certo fator de condicionamento. Nessa fase de reformulação, os adotantes iniciais constituem um modelo para a mudança. (HINNINGS et al., 1986, apud ZUCKER, 1987).

O isomorfismo mimético foi identificado em diferentes aspectos relacionados à prática da contabilidade. Callado e Pinho (2015) o identificaram na gestão de custos de micro e pequenas empresas; Dias et al. (2014), nos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas que exploram a atividade de mineração, principalmente na evidenciação das informações socioambientais; e Rezende (2009) pela presença das empresas de auditoria e consultoria.

No contexto da adoção das normas internacionais, Touron (2005) identificou o isomorfismo mimético no surgimento das demonstrações financeiras consolidadas na França, no início da década de 1970, quando ainda era utilizado o US GAAP, e não as normatizações francesas. Concluiu que o uso de padrões internacionalmente aceitos não era uma inovação, mas simplesmente uma imitação, e que os auditores também possuem papel decisivo no surgimento de práticas contábeis, levando ao mimetismo.

Doosthosseini, Khoshtinat e Mahdavi (2015) estudaram o processo de definição da norma do IASB em relação à combinação de negócios (operação em que o adquirente obtém o controle de um ou mais negócios). Concluíram que o consenso das diferentes partes interessadas caracteriza a visão encoberta de poder e o isomorfismo mimético.

O processo de adoção das IFRS ainda não está totalmente consolidado no Brasil, pois estudos constatam que as normas ainda não são aplicadas em sua totalidade. (POLITELO, KAVESKI, KLANN, 2014; SOUZA, MAPURUNGA, PONTE, 2015). Isso ocorre, provavelmente, porque os momentos de transição das normas são caracterizados por dificuldades e o processo de adequação pode levar tempo (ERNEST & YOUNG, 2009). A incerteza em relação à melhor alternativa para controlar e mensurar os ativos em conformidade com o IFRS está presente nesse ambiente, principalmente durante o processo de adequação, que ainda está em andamento.

Assim, com base nos conceitos da Teoria Institucional e nos estudos desenvolvidos, é formada a segunda proposição desta pesquisa:

P2: O JDM dos contadores é influenciado por pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas no processo de controle do imobilizado.

Conforme Zucker (1977), os elementos institucionais surgem e podem ser percebidos de formas diferentes, em função das ações sociais que eles desencadeiam, e essas ações podem ser mais ou menos percebidas porque os elementos podem ser encontrados em diferentes estágios de institucionalização. Já para Scott (2008), todos os elementos que caracterizam as pressões isomórficas são importantes, sendo que, por vezes, um é mais importante que outro. Para o autor, alguns valores e normas são aplicáveis a todos os membros da coletividade, enquanto outros só se aplicam aos tipos selecionados, e em graus variados.

No processo de adoção das IFRS em nível global, o isomorfismo se manifesta de diferentes formas. O isomorfismo coercivo pode ser visto nos regulamentos que requerem a adoção das IFRS e na pressão da matriz em suas subsidiárias para essa adoção. O normativo, na indicação por parte das grandes empresas internacionais de contabilidade, no sentido de aconselhar seus clientes de que todos devem adotar as IFRS; e no ensino das IFRS nos cursos de contabilidade nas universidades. O isomorfismo mimético seria caracterizado pela adoção das IFRS pelas empresas que podem, mas não são obrigadas a fazê-lo. (RODRIGUES E CRAIG, 2007). Porém, segundo os autores, isso não ocorre, evidenciando menor presença desse tipo de isomorfismo.

Em estudo sobre as pressões que levam os países a adotarem as IFRS, Pricope (2016) identificou que as pressões miméticas desempenham um papel importante no processo de adoção das IFRS nos países em desenvolvimento, no entanto, as pressões coercitivas e normativas não são determinantes significativos da sua adoção. Já Carneiro, Rodrigue e Craig (2017) identificaram que, na maior parte dos países da América Latina, o isomorfismo coercitivo foi decisivo para a adoção das IFRS.

Judge e Pinkser (2010) identificaram que os principais influenciadores da adoção das IFRS são as instituições coercivas não relacionadas com o ambiente econômico, com poder de forçar a adoção das normas internacionais de contabilidade. Hassan, Rankin e Lu (2014) identificaram que as três formas de isomorfismo institucional explicam a decisão inicial de adoção das IFRS, porém a mais significativa na decisão de adotá-las é a pressão coercitiva.

Com base na descrição dos três tipos de isomorfismo e, principalmente, considerando que os estudos anteriores mostram que a pressão exercida por cada um ocorre de forma desigual, é definida a terceira proposição desta pesquisa:

P3: No processo de controle do imobilizado, a pressão coercitiva é o elemento mais presente no JDM dos contadores.

Na próxima seção, é apresentado o *framework* de pesquisa, definido com base nos preceitos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional.

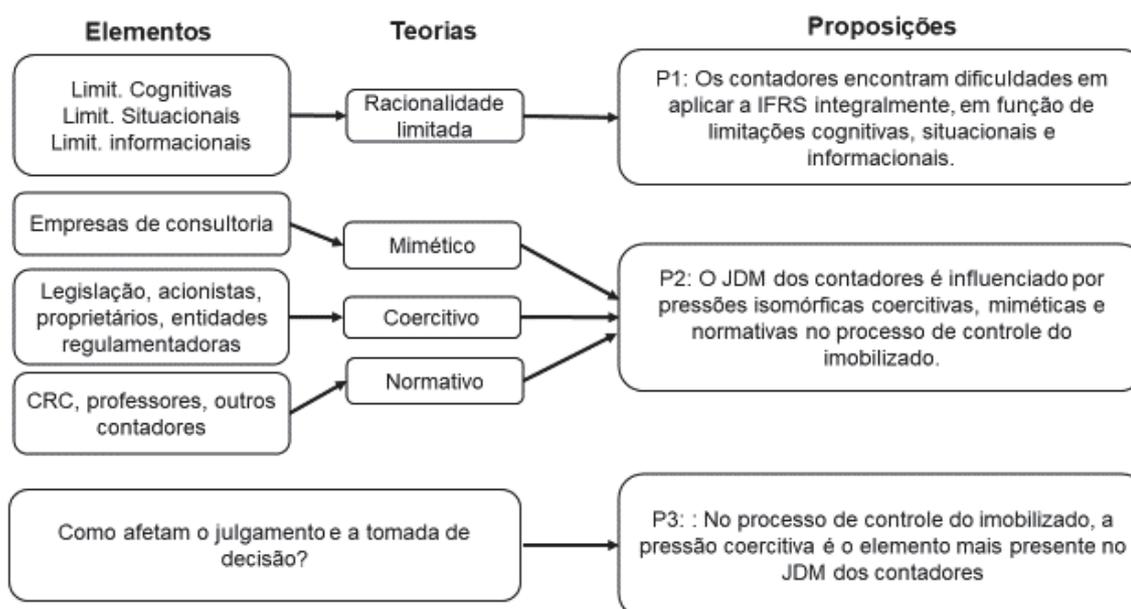
2.4 FRAMEWORK DE PESQUISA

O *framework* de pesquisa foi definido tendo como base a Teoria da Racionalidade Limitada, a Teoria Institucional e os estudos já realizados em relação ao tema de pesquisa.

A Figura 5 apresenta a operacionalização da pesquisa. A P1 e a P2 norteiam a identificação dos elementos presentes no processo de JDM dos contadores na mensuração de ativos, em sintonia com os dois primeiros objetivos específicos definidos na pesquisa. Já a P3 busca a compreensão de como esses elementos estão presentes, buscando a resposta para o terceiro objetivo específico estabelecido.

As categorias a serem estudadas, e sua relação com as proposições da pesquisa, podem ser vistas na Figura 5.

Figura 5 - *Framework* de pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

Dessa forma, espera-se responder o problema desta pesquisa, que é: Como ocorre o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado?

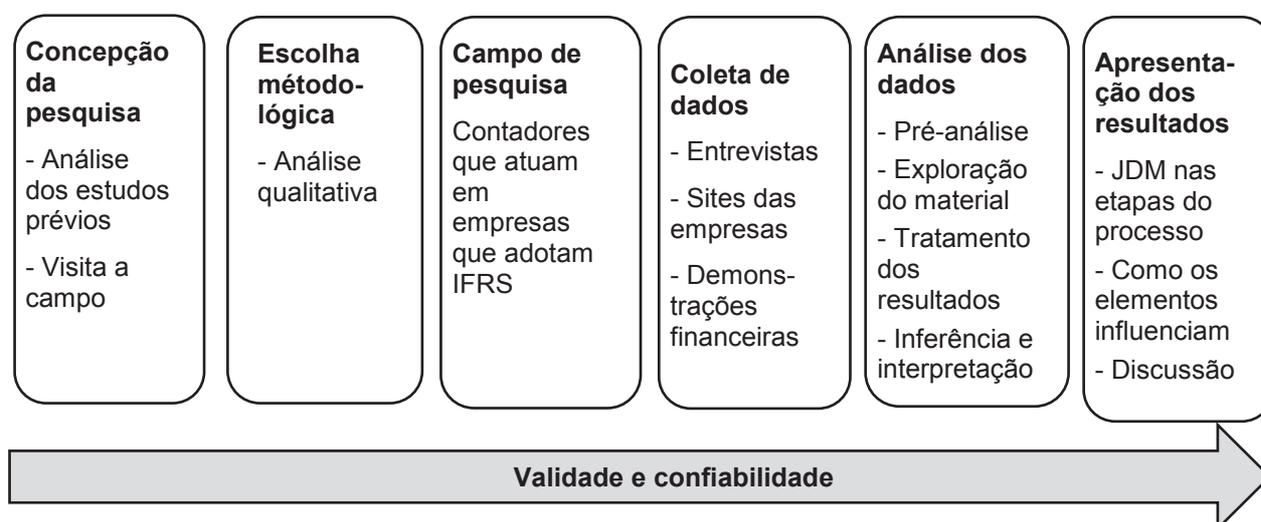
A próxima seção descreve a metodologia utilizada na realização desta pesquisa.

3 METODOLOGIA

Esta seção descreve os procedimentos metodológicos adotados durante o desenvolvimento da pesquisa. Seu detalhamento permite compreender as etapas executadas, que envolvem a concepção da pesquisa, a validação do instrumento, a seleção dos respondentes, o método de coleta de dados utilizado, a codificação e a análise dos dados obtidos.

São apresentadas, também, as técnicas e os procedimentos metodológicos que buscaram atender a critérios de validade e confiabilidade do estudo. A Figura 6 representa, de forma resumida, as etapas utilizadas para atingir o objetivo definido.

Figura 6 - Etapas da pesquisa



Fonte: Elaborada pela autora.

O detalhamento das etapas de pesquisa, que inicia com sua concepção e finaliza com a análise dos resultados, é apresentado nas próximas seções.

3.1 A CONCEPÇÃO DA PESQUISA

Na fase de concepção, foi identificada a lacuna teórica e definiu-se o delineamento do tema de pesquisa. Foram realizadas buscas nas bases de dados disponibilizadas pela no Portal de Periódicos da Capes, com os seguintes filtros, contendo as palavras *“judgment and decision making”* AND *“accouting”*, sendo listados 262 artigos. Para refinar a pesquisa, identificando somente os estudos que utilizaram a Teoria Racionalidade Limitada ou a Teoria Institucional, foi inserida, no filtro anterior, AND *“bounded rationality”*, retornando 59 artigos. A pesquisa foi

repetida, com os termos “*judgment and decision making*” AND “*accouting*”, AND “*institutional theory*”, retornando 51 estudos.

As consultas aos anais dos principais congressos na área contábil no Brasil (Anpcont), Europa (*European Accounting Association Annual Congress*) e Estados Unidos (*American Accounting Association Annual Meeting*) complementaram a pesquisa. Foram encontrados, no total, 122 artigos, que possibilitaram conhecer o estado da arte dos estudos nessa área. Foram utilizadas, ainda, obras clássicas (livros e artigos) que abordam o tema, com o objetivo de resgatar as abordagens históricas e as origens dos estudos nessa área.

Assim, foi possível acessar um maior número de fontes, com diferentes autores, olhares teóricos e metodológicos. Foi realizada, então, uma revisão dos artigos listados para identificar como estão sendo conduzidos os estudos para identificar como ocorre o JDM dos contadores. Constatou-se que os estudos existentes buscam compreender como as limitações individuais (Racionalidade Limitada) estão presentes no JDM, ou então, como as pressões isomórficas institucionais (Teoria Institucional) afetam esse JDM, evidenciando a carência de estudos que considerem ambas as perspectivas.

Identificada a lacuna conceitual, para melhor compreender o contexto do tema de estudo, foi realizada uma visita a campo. Esta visita se caracterizou pela realização de 3 entrevistas abertas com contadores de empresas que adotam as IFRS. A duração média de cada entrevista foi de 50 minutos, totalizando 2 horas e 30 minutos. Os entrevistados foram escolhidos por acessibilidade (contato pessoal da pesquisadora), sendo que esses contadores não participaram das entrevistas semiestruturadas.

Todas essas ações contribuíram para delimitar o problema de pesquisa, que está relacionado ao JDM dos contadores no controle do imobilizado, em empresas que adotam as IFRS.

3.2 A ESCOLHA METODOLÓGICA DA PESQUISA

Para Cooper e Schindler (2003), um problema de ordem administrativa gera a necessidade de realização de pesquisas no ambiente organizacional ou acadêmico. Nesse aspecto, a adoção das IFRS altera práticas historicamente utilizadas pelos contadores brasileiros, acostumados a privilegiar aspectos fiscais em detrimento dos societários.

A pesquisa teve uma abordagem qualitativa, operacionalizada com a realização de entrevistas individuais em profundidade, permitindo, aos entrevistados, evidenciar as forças isomórficas às quais sua organização tem sido exposta (DUFOUR, TELLER, LUU, 2015) e os elementos individuais que condicionam o processo de controle do imobilizado. Considerando que esta pesquisa defende a tese de que elementos individuais e ambientais influenciam o JDM dos contadores, entende-se que esse tipo de abordagem permite identificar a interação de ambas as perspectivas. As entrevistas em profundidade são especialmente úteis na investigação de temas sobre os quais exista pouco conhecimento, característica do tema desta pesquisa.

Além disso, esse tipo de entrevista utiliza um roteiro que não é fechado. Dessa forma, foi possível adaptar a entrevista à fala dos contadores, solicitando maiores esclarecimentos quando pertinente ou reconduzindo o entrevistado ao contexto da questão e da entrevista. Afinal, esse tipo de entrevista possui um grau de flexibilidade que permite a inserção de novas questões ou o reforço de alguma questão que tenha sido abordada de forma superficial pelo entrevistado. Flick (2009) ressalta que o roteiro de entrevista também pode ser uma vantagem, porque torna os dados mais estruturados, já que as questões servem como guia.

Assim, foi possível conhecer os pontos de vistas dos contadores no contexto desta pesquisa, o que possibilitou uma melhor compreensão da realidade. Segundo Flick (2009), é mais provável que os pontos de vistas dos sujeitos entrevistados sejam expressos em uma entrevista com um planejamento aberto do que em uma entrevista padronizada, ou em um questionário fechado.

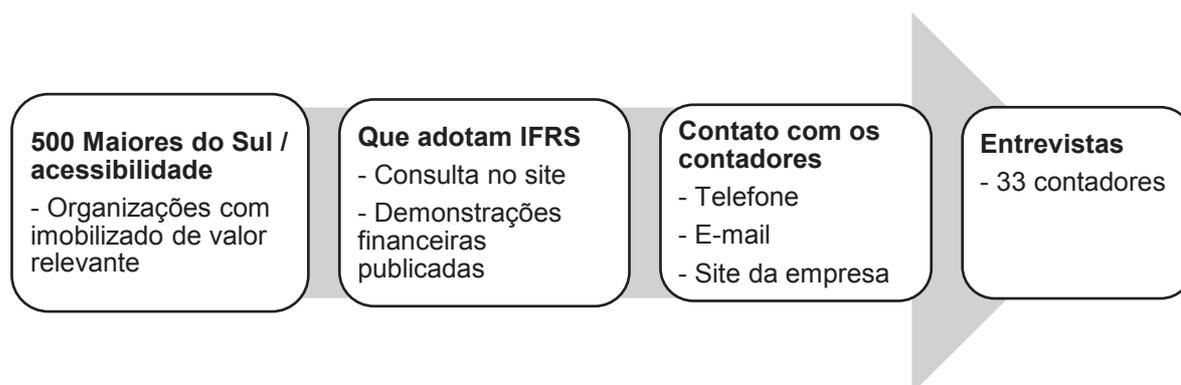
Foi realizada, também, uma análise sobre a adoção das IFRS no Brasil, principalmente nas Resoluções e Pronunciamentos que abordam aspectos relacionados ao processo de controle do imobilizado. Foram realizadas, ainda, pesquisas em sites e materiais de apoio disponibilizados pelos Conselhos de Contabilidade em relação ao controle do ativo imobilizado e adoção das IFRS, bem como a análise das Notas Explicativas anexas às demonstrações financeiras das empresas pesquisadas.

3.3 O CAMPO DE PESQUISA: PERFIL DOS RESPONDENTES E DAS ORGANIZAÇÕES

Para compreender o processo de adoção das IFRS por parte das empresas brasileiras, optou-se por estudar o fenômeno sob a ótica de um dos principais agentes envolvidos no processo: os contadores. Dessa forma, para a identificação dos entrevistados, foi necessário, inicialmente, delimitar o perfil das empresas nas quais eles atuam. Nesse sentido, a amostra desta pesquisa foi intencional, uma vez que se buscou selecionar os elementos mais significativos para o problema de pesquisa (FRAGOSO, RECUERO, AMARAL, 2011).

Considerando que a adoção das IFRS parece estar relacionada ao porte (ANDRÉ, WALTON, YANG, 2012; FIGUEIREDO, MARTINS, RODRIGUES, 2016; SILVA, SILVA, LAURENCEL, 2016) e que foi exigida inicialmente nas companhias abertas e naquelas empresas que têm obrigação pública de prestação de contas (LEI 11.638/07), buscou-se aplicar a pesquisa a contadores de grandes organizações. Para tanto, inicialmente foram identificadas as empresas que constam na relação “As 500 maiores do Sul” da Revista Amanhã (ano base de 2016). A amostra foi complementada com contadores de organizações estabelecidas no estado de São Paulo, em função da acessibilidade. A Figura 7 mostra uma síntese das etapas de escolha das empresas:

Figura 7 - Escolha dos entrevistados



Fonte: Elaborado pela autora.

Optou-se em buscar contadores que atuam em organizações com tendência a necessitar de ativos de valor monetário relevante para a consecução das suas atividades fim, como indústrias e prestadoras de serviço (transportes, saúde e

educação). Pela mesma razão, não foram inclusas na pesquisa empresas com atividade comercial, já que estas tendem a ter ativos de menor expressão.

Buscou-se, ainda, diversificar os ramos de atividade (indústria alimentícia, automotiva, vestuário, serviços de transporte, educacionais e de saúde) em função da variação do grau de aderência às normas, já identificada em pesquisas anteriores. (ver ANDRADE, FONTANA, MACAGNAN, 2013; POLITELO, KAVESKI, KLANN, 2014). Essa diversidade possibilitou a análise do JDM de contadores que atuam em empresas de diferentes contextos, enriquecendo a pesquisa.

Uma vez identificadas as empresas, foram realizadas buscas na *web* para coletar as demonstrações financeiras, com o objetivo de identificar se essas empresas atendiam as IFRS. Caso positivo, eram iniciados os contatos, via site da empresa, telefone ou e-mail.

Foram realizadas 83 ligações e enviados 48 e-mails, para um total de 58 organizações/contadores, com o objetivo de agendar as entrevistas. No contato inicial, eram esclarecidos os objetivos da pesquisa e o contador era convidado a participar. Nos casos em que houve concordância em participar da pesquisa, perguntou-se se a organização de fato atendia as IFRS. Caso afirmativo, as entrevistas eram agendadas no local de trabalho do entrevistado, na data que lhe fosse mais conveniente.

Do total de contatados, 33 concordaram em participar da entrevista. Porém, apesar de a análise prévia indicar que a empresa atendia os requisitos das IFRS, no momento da realização da entrevista constatou-se que 5 empresas não o faziam. Essas entrevistas não foram utilizadas na análise de dados.

Dos entrevistados, 15 são do gênero feminino e 13 do masculino. Todos são graduados em Ciências Contábeis, sendo que 15 realizaram cursos de especialização e 8 de mestrado. A idade média é de 41 anos, variando entre 28 e 55 anos. Os entrevistados atuam em 28 organizações diferentes. Destas, 17 são do ramo industrial e 11 prestadoras de serviços. O faturamento anual oscila entre R\$ 63 milhões e R\$ 10.407 bilhões de reais, caracterizando uma amostra composta por grandes empresas (exceto por E08; E12 e E13 que pertencem a grupos econômicos e consolidam as demonstrações).

O perfil básico dos 28 entrevistados e as características principais das organizações são apresentadas no Quadro 1.

Quadro 1 - Perfil dos entrevistados e das organizações

Identificação	Atividade	Fat. anual (em milhões de R\$)	Gênero	Idade	Formação
E01	Indústria	R\$ 394	M	41	Mestrado
E02	Indústria	R\$ 135	F	55	Mestrado
E03	Serviços	R\$ 213	F	29	Graduação
E04	Indústria	R\$ 2.203	M	49	Mestrado
E05	Indústria	R\$ 266	F	41	Especialização
E06	Indústria	R\$ 824	M	42	Especialização
E07	Serviços	R\$ 1.300	M	50	Especialização
E08	Indústria	R\$ 85	M	42	Graduação
E09	Indústria	R\$ 2.433	M	42	Especialização
E10	Indústria	R\$ 1.081	F	29	Mestrado
E11	Indústria	R\$ 98	F	35	Especialização
E12	Indústria	R\$ 86	M	53	Especialização
E13	Indústria	R\$ 63	F	40	Especialização
E14	Indústria	R\$ 112	F	30	Especialização
E15	Indústria	R\$ 179	F	41	Especialização
E16	Serviços	R\$ 201	M	30	Graduação
E17	Indústria	R\$ 121	F	48	Mestrado
E18	Serviços	R\$ 247	M	37	Mestrado
E19	Serviços	R\$ 408	F	42	Especialização
E20	Indústria	R\$ 10.407	M	36	Especialização
E21	Serviços	R\$ 93	F	37	Mestrado
E22	Indústria	R\$ 405	F	31	Graduação
E23	Serviços	R\$ 866	M	51	Graduação
E24	Serviços	R\$ 170	F	43	Especialização
E25	Serviços	R\$ 120	F	40	Especialização
E26	Indústria	R\$ 223	M	28	Mestrado
E27	Serviços	R\$ 455	M	45	Mestrado
E28	Serviços	R\$ 350	F	45	Especialização

Fonte: Elaborado pela autora.

Por solicitação dos entrevistados, o nome das organizações e dos contadores não foram explicitados na pesquisa. Para manter o sigilo em relação à identidade dos entrevistados, ao longo desta pesquisa foi utilizada a identificação apresentada no Quadro 1.

3.4 O INSTRUMENTO DE PESQUISA: DESENVOLVIMENTO E VALIDAÇÃO

Para esta pesquisa, foram elaboradas questões abertas e amplas, a fim de identificar como ocorre o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado, nas empresas que adotam as IFRS. Em todo desenvolvimento da pesquisa, prezou-se pelos aspectos relacionados ao rigor metodológico, especialmente à validade e à confiabilidade. Os requisitos de validade foram atendidos seguindo as recomendações

de Kirk e Miller (1986) e os de confiabilidade, com base nas técnicas propostas por Lincoln e Guba (1985). O Quadro 2 apresenta o processo de desenvolvimento do instrumento de pesquisa e sua validação.

Quadro 2 - Etapas de desenvolvimento e validação do instrumento de pesquisa

Validação	Ações realizadas	Output
Validade teórica	Visita a campo Estudo das teorias Análise da legislação (IFRS)	Versão inicial do questionário (APÊNDICE A)
Validade aparente	Revisão das questões por dois especialistas em IFRS	Segunda versão do questionário (APÊNDICE B)
	Nova revisão das questões por um especialista em IFRS, com ampla experiência em pesquisa	Versão final do questionário (APÊNDICE C)
	Entrevista com contador de empresa que adota IFRS	Primeira entrevista validada

Fonte: Elaborado pela autora.

Kirk e Miller (1986) apresentam três perspectivas de validação: validade aparente (quando um método de pesquisa produz o tipo de informação desejado ou esperado); validade instrumental (combinação entre resultados dados por um método e outro alternativo); e a validade teórica (se refere à legitimidade dos procedimentos de pesquisa em relação à teoria estabelecida).

Buscando a validade teórica, foi realizado o estudo da Teoria da Racionalidade Limitada, da Teoria Institucional, dos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e da legislação fiscal aplicável ao controle do imobilizado. Ainda na fase de delimitação do problema, foram realizadas 3 visitas ao campo de pesquisa, a fim de confirmar a aderência das teorias ao objetivo da pesquisa. Essa aderência continuou sendo avaliada ao longo de toda coleta e análise de dados, sendo constatada a pertinência das teorias escolhidas ao estudo do JDM dos contadores.

Conforme apresentado no Quadro 2, a validade aparente foi obtida com a submissão do questionário a especialistas em IFRS. Esse procedimento ocorreu em duas etapas: A versão inicial do questionário foi submetida à análise de um pesquisador da área contábil e a um contador. Foi solicitado a ambos que avaliassem a clareza das questões, o grau de dificuldade, a possibilidade de respostas ambíguas, a extensão das perguntas e que identificassem a necessidade ou não de incluir mais

questões. Foram realizadas alterações no enunciado das questões, para torná-las mais compreensíveis, neutras e completas (APÊNDICE B).

A segunda versão do questionário foi submetida a outro especialista, que não participou da etapa anterior, sendo feitas as mesmas solicitações. Por sugestão deste especialista, foram inseridas duas novas questões e realizado um reordenamento das mesmas, para que abordassem o processo de controle do imobilizado de forma sequencial e completa (registro, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa).

Também foi excluída a seção sobre o perfil da empresa, uma vez que este foi obtido no estudo das demonstrações financeiras (APÊNDICE D) e nos sites das empresas. Foram inseridas as perguntas complementares, com o objetivo compreender como ocorre o JDM de forma ampla. A versão final do questionário possui 13 perguntas (APÊNDICE C).

Antes de cada entrevista, a pesquisadora acessou o site das empresas e fez um estudo das atividades desenvolvidas e das demonstrações financeiras (quando estas não estavam disponíveis nos sites, foram obtidas em outras páginas da *web* ou no Diário Oficial do Estado do RS). Esses procedimentos possibilitaram compreender melhor o contexto de cada entrevistado e forneceram subsídios para a condução das entrevistas, uma vez que os procedimentos em relação ao controle do imobilizado são descritos nas Notas Explicativas, que fazem parte das demonstrações financeiras publicadas. Com isso, foi possível também confirmar as respostas dos entrevistados, como, por exemplo, as relacionadas à vida útil e definição das taxas de depreciação, contribuindo para a obtenção da validade instrumental.

Em relação à confiabilidade, Lincoln e Guba (1985) afirmam que o problema básico é simples: como o pesquisador pode convencer a si e a seu público de que vale a pena prestar atenção e levar em consideração os resultados da pesquisa? Eles sugerem um conjunto de critérios para avaliar o rigor da pesquisa qualitativa: credibilidade, transferibilidade, confiabilidade e confirmabilidade. Cada critério inclui um conjunto de ações específicas que podem ajudar o pesquisador a atendê-lo, conforme listado no Quadro 3.

Quadro 3 - Critérios de confiabilidade

Critério	Como satisfazer	O que foi satisfeito
Credibilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Envolvimento prolongado no campo; - Observação persistente; - Triangulação; - Avaliação dos dados pelos pares; - Verificação pelos participantes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Exploração do campo na fase de concepção; - Discussão das categorias com outro pesquisador; - Comparação das respostas com as demonstrações publicadas; - Envio dos resultados aos respondentes.
Transferibilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Descrição detalhada dos conceitos, categorias, estruturas e processos relacionados ao tratamento dos dados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gravação e transcrição das entrevistas; - Descrição e exemplificação dos códigos.
Confiabilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Amostragem teórica e intencional; - Proteção da confidencialidade dos informantes; - Auditoria nos dados coletados, no processamento e nos processos de análise. 	<ul style="list-style-type: none"> - Confronto das transcrições com as gravações; - Recorrentes buscas na literatura; - Leitura e releitura de cada código.
Confirmabilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Separação explícita dos resultados da 1ª ordem e da 2ª ordem; - Gerenciamento e gravação meticulosa de dados: Transcrição verbal de entrevistas, notas das observações e sobre decisões teóricas e metodológicas, registro preciso de contatos e entrevistas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Análise dos dados em duas rodadas; - Gerenciamento dos dados; - Armazenamento dos contatos e entrevistas.

Fonte: Da autora, com base em Lincoln e Guba (1985).

Seguindo a perspectiva dos autores, foram aplicadas as técnicas de confiabilidade propostas. A pesquisadora tem envolvimento no campo de estudo, em decorrência da sua atuação profissional e participação em congressos. Além disso, realizou visitas e entrevistas a contadores de empresas que adotam as IFRS, em março e abril de 2016, ainda na fase de delineamento da pesquisa e refinamento do problema.

Esse envolvimento com o campo possibilitou que a pesquisadora obtivesse conhecimentos sólidos em relação ao tema e ao campo de pesquisa, capacitando-a a identificar incoerências nas falas dos entrevistados. Por exemplo, quando um entrevistado afirmava atender integralmente a IFRS em relação a algum aspecto específico, porém, ao descrever o processo, não enumerava todas as etapas necessárias.

Lincoln e Guba (1985) afirmam que o envolvimento prolongado no campo é complementado com a observação persistente, que consiste na capacidade do pesquisador em identificar “as coisas que realmente contam” (grifo do autor). A transcrição das entrevistas de forma paralela a sua realização gerou reflexões em relação aos dados já obtidos e seu encadeamento com as teorias de base. Essa reflexão fez com que ficassem mais claros quais eram os aspectos principais a serem investigados. Foi possível, assim, introduzir algumas alterações na condução das entrevistas. Por exemplo, foi solicitado aos entrevistados que esclarecessem com maior profundidade os aspectos mais relevantes para a pesquisa, como a realização do teste de *impairment*.

Durante o processo de criação das categorias e codificação dos dados foram realizadas duas seções de discussão com outro pesquisador, Mestre em Ciências Contábeis e não vinculado com a pesquisa em questão. A categorização e codificação realizada pelo outro pesquisador foi idêntica à da autora da pesquisa, sendo considerada adequada por esse outro pesquisador. Houve apenas a sugestão de realização de pequenas modificações na criação das subcategorias. Por exemplo, foi sugerido segmentar “Conselhos”, em “Conselho de Administração e Conselho Fiscal”. Foram sugeridas também complementações na tabela de descrição das categorias e subcategorias.

Uma síntese dos resultados obtidos (ANEXO L) foi enviada por e-mail (ANEXO M) a todos os participantes do estudo e foi pedido a eles que manifestassem sua impressão em relação aos resultados obtidos. Do 28 e-mail enviados, 3 retornaram indicando endereço de e-mail inexistente (todos eram e-mails corporativos, indicando que o contador possivelmente não atuava mais na organização). Dos 25 restantes, 7 contadores retornaram o e-mail. Os resultados apresentados aos respondentes receberam uma avaliação positiva, como pode ser visto no Quadro 4.

Quadro 4 - Evidências Empíricas de Credibilidade da Pesquisa

Evidências Empíricas de Credibilidade da Pesquisa
<i>“Entendo que os resultados são muito pertinentes ao assunto.” (E21)</i>
<i>“Aproveito para parabeniza-la pelo estudo.” (E04)</i>
<i>“Pela leitura da síntese da pesquisa, parablenizo pela contribuição dos resultados para o avanço da Ciência Contábil.” (E01)</i>
<i>“Inicialmente parabéns pelo seu trabalho foste muito feliz na sua conclusão, está ótimo.” (E07)</i>

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação aos resultados, os contadores destacam a influência da legislação e a necessidade de julgamento na sua interpretação. Fazem referência também à importância do uso de facilitadores de decisão. Segundo E21, “...*assim a análise mais qualificada fica para os bens com características mais específicos.*” Em relação aos aspectos operacionais de controle do imobilizado, um contador que adota a IFRS integralmente demonstrou surpresa pelo fato de que parte das empresas não adota integralmente a norma. Já para outro, que adota a norma de forma parcial, a surpresa foi em relação ao número de empresas que adotam integralmente as IFRS, afirmando: “*Esse julgamento realmente é muito subjetivo.*” (E05). Acredita-se que, assim, foi possível atender os critérios de credibilidade sugeridos por Lincoln e Guba (1985).

A fim de garantir a transferibilidade da pesquisa, todas as entrevistas foram gravadas (APÊNDICE F), transcritas pela pesquisadora e tratadas com o auxílio do software Atlas.TI. O processo de codificação foi iniciado com base nas categorias oriundas da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional. Para manter a uniformidade, cada código foi conceituado e exemplificado. Ao iniciar a codificação de uma nova entrevista, o conceito do código era revisto e todas as codificações anteriores eram lidas (APÊNDICE G).

Esta pesquisa objetivou estudar o JDM dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado, em empresas que adotam as IFRS. Para tanto, definiu-se que os entrevistados deveriam obrigatoriamente atuar em empresas que adotassem a referida norma e ter conhecimento profundo do processo de controle do imobilizado. Aos entrevistados foi garantido que os resultados seriam apresentados de forma agrupada, sem identificá-los e sem identificar as empresas.

Com o objetivo de aplicar integralmente as técnicas que buscam garantir a confiabilidade da pesquisa, de forma a complementar a amostragem teórica e a confidencialidade dos informantes, foi realizada uma auditoria. Este processo de auditoria envolveu o confronto das transcrições realizadas com as gravações das entrevistas; recorrentes buscas na literatura para confirmar os conceitos teóricos; e leitura e releitura de cada código, possibilitando a uniformidade da classificação.

A principal técnica de confiabilidade de uma pesquisa consiste no processo de autoria (Lincoln e Guba, 1985). As outras estão relacionadas ao gerenciamento e gravação meticulosa de dados e transcrição verbal de entrevistas; a notas sobre decisões teóricas e metodológicas e ao registro preciso de contatos e entrevistas.

3.5 COLETA DE DADOS

A coleta de dados ocorreu em duas etapas. Inicialmente, para que fosse possível compreender o processo de controle do imobilizado sob o ponto de vista dos contadores, foi realizada uma análise das normas relacionadas à adoção das IFRS no Brasil, envolvendo:

- CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (aprovado pela NBC TA Estrutura Conceitual);
- NBC TG 27 - Ativo Imobilizado (aprovado pela Res. CFC 1.177/2009);
- Lei 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas, alterada em dezembro de 2007, pela Lei 11.638.

Essa análise trouxe maior familiaridade para a pesquisadora em relação às normas e, principalmente, em relação a como o processo de controle do imobilizado deveria ser conduzido. A segunda etapa da coleta de dados compreendeu a realização das entrevistas com os contadores.

As entrevistas foram realizadas pessoalmente pela pesquisadora, durante o período de setembro de 2016 a março de 2017, de forma presencial. Seguindo o roteiro de entrevista (APÊNDICE E), a pesquisadora agradecia a participação, fazia sua apresentação pessoal e explicava os objetivos da pesquisa. Na sequência, era iniciada a entrevista, que transcorria com base nas perguntas.

Todas as entrevistas foram gravadas e transcritas pela pesquisadora. Gibbs (2009) salienta a necessidade de atenção a esse processo, pois, por tratar-se de uma mudança de meio, o pesquisador deve se certificar de que a transcrição retrata da forma mais próxima possível a realidade da entrevista. Também foram registradas as impressões da pesquisadora em relação ao entrevistado, à empresa e ao estágio de adoção das IFRS (APÊNDICE H), conforme recomendação de Gibbs (2009) e Saldaña (2009).

Após a transcrição, o conteúdo das entrevistas foi importado para o Atlas.TI, um dos softwares de análise qualitativa mais utilizados (PAULUS et al., 2017). O software serviu como facilitador no processo de codificação, que teve como base os elementos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional. A próxima seção detalha esses procedimentos.

3.5.1 Entrevistas semiestruturadas

Para testar as proposições e responder a questão de pesquisa, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, com dois blocos de questões (APÊNDICE C). Esse tipo de entrevista permite uma descrição detalhada do meio social, possibilitando uma compreensão com maior profundidade do fenômeno estudado (BAUER, GASKEL, 2002).

A utilização de um roteiro previamente estabelecido permitiu, ao mesmo tempo, preservar a comparabilidade das respostas e fazer adaptações, de acordo com os conhecimentos e interesses de cada entrevistado. Quando o entrevistado respondia uma questão de forma superficial, eram feitas perguntas complementares. Por exemplo, na questão 3, referente ao valor pelo qual o item é registrado no imobilizado: quando o entrevistado se referia apenas ao valor de compra, as perguntas complementares eram realizadas (se havia a existência de custos atribuíveis como fretes, adequação do prédio ou desmontagem). A versão final do questionário (APÊNDICE C) mostra, entre parênteses, as perguntas complementares que foram realizadas (quando necessário, para a obtenção da resposta completa).

O primeiro bloco continha perguntas relacionadas às etapas do processo de controle do imobilizado: reconhecimento, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa. Essa parte do questionário teve como objetivo identificar as limitações individuais e as pressões institucionais no JDM dos contadores, bem como, compreender como esses elementos influenciam de forma conjunta o JDM.

As perguntas do segundo bloco tinham como objetivo caracterizar o respondente. Essa caracterização foi feita com o objetivo de identificar se determinados atributos pessoais do contador, ou do setor de atuação na empresa, estão relacionados com a presença ou ausência dos elementos estudados. O perfil das empresas foi identificado com base nas demonstrações financeiras e visitas aos respectivos sites, não tendo sido inseridas, no questionário, perguntas com essa finalidade.

As entrevistas totalizaram 15 horas e 46 minutos de gravação, o que resulta, em média, a aproximadamente 31 minutos. Os participantes são oriundos principalmente da Serra Gaúcha e Região Metropolitana. A estratificação dos entrevistados e das empresas nas quais atuam pode ser vista no Quadro 5.

Quadro 5 – Empresas pesquisadas

Identificação	Localização	Duração
EMP01	Vale do Taquari	44:39:00
EMP02	Vale do Taquari	52:22:00
EMP03	Vale do Taquari	25:52:00
EMP04	Serra	42:05:00
EMP05	Serra	24:59:00
EMP06	Vale dos Sinos	37:08:00
EMP07	Grande São Paulo (SP)	35:10:00
EMP08	Grande São Paulo (SP)	22:40:00
EMP09	Grande São Paulo (SP)	37:08:00
EMP10	Serra	32:26:00
EMP11	Nordeste	22:40:00
EMP12	Serra	33:25:00
EMP13	Serra	33:23:00
EMP14	Serra	42:34:00
EMP15	Metropolitana	1:06:03
EMP16	Metropolitana	24:13:00
EMP17	Metropolitana	26:12:00
EMP18	Metropolitana	30:53:00
EMP19	Metropolitana	32:37:00
EMP20	Metropolitana	24:13:00
EMP21	Metropolitana	33:53:00
EMP22	Serra	30:38:00
EMP23	Serra	28:40:00
EMP24	Vale dos Sinos	25:21:00
EMP25	Noroeste	30:49:00
EMP26	Serra	46:35:00
EMP27	Metropolitana	36:10:00
EMP28	Vale dos Sinos	28:41:00

Fonte: Elaborado pela autora.

3.6 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS DADOS

A análise dos dados foi realizada com o apoio do software Atlas.TI, utilizando mecanismos de codificação a partir da categorização do conteúdo do texto (APÊNDICE I). Para Minayo (2011), a análise de conteúdo trata-se de um conjunto de técnicas que podem ser aplicadas de formas variadas, podendo apoiar tanto a verificação de hipóteses de pesquisa quanto a identificação, através de inferências, das manifestações dos entrevistados. Essa técnica tem sido utilizada em pesquisas no campo da administração, psicologia, ciência política, educação e sociologia (BARDIN, 2010).

Os dados foram analisados com base nas etapas de codificação propostas por Bardin (2010) e complementadas pelas técnicas descritas por Saldaña (2009). O Quadro 6 apresenta, de forma resumida, as etapas sugeridas pelos autores e o tratamento dado nesta pesquisa.

Quadro 6 - Etapas da pesquisa

Etapa	Tratamento dado	Exemplificação
Pré-análise (Bardin, 2010) Pré-codificação (Saldaña, 2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Transcrição das entrevistas (cada entrevista corresponde a um documento); • Leitura flutuante; • Importação das transcrições para o Atlas.TI; • Análise das notas de campo; • Vinculação dos atributos dos participantes e das organizações 	Trecho de entrevista transcrita (APÊNDICE J); Análise da nota de campo de E01: a impressão de que ele conhece bem as IFRS está correta; mas afirma que tem liberdade para fazer o que que quer, mas fica claro que precisa submeter algumas decisões aos acionistas.
Exploração (Bardin, 2010) 1º ciclo de codificação (Saldaña, 2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Criação de 7 grupos de entrevistas (4 em cada grupo), somente para organizar a codificação; • Codificação linha a linha; • Definição das categorias com base na literatura; • Revisão dos códigos e criação de subcategorias; • Codificação com base nas categorias oriundas da Teoria Institucional; • Codificação com base nas categorias oriundas da Racionalidade Limitada. 	Codificações realizadas: “A legislação foi o que mais forçou” (Pressão coercitiva: legislação); “Isso foi feito com o laudo externo” (Pressão mimética: consultoria); “Os critérios são os critérios fiscais de valorização e tempo de vida útil” (Limitação cognitiva: facilitador de decisão); “É muito fácil levar as coisas de lá para cá e de cá para lá, eu diria que não é fácil, é comum” (Limitação informacional: informação indisponível).
Análise (Bardin, 2010) 2º Ciclo de codificação (Saldaña, 2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Identificação das categorias mais relevantes; • Análise das categorias para identificar questões mais relevantes para análise; • Cruzamento entre nós, categorias de análise e atributos dos entrevistados e das empresas; • Codificação e análise axial (as categorias e subcategorias são refinadas e interconectadas). 	Categorias mais relevantes identificadas: legislação (pressão coercitiva) e facilitadores de decisão (limitação cognitiva). Identificação da ocorrência simultânea de dois elementos (APÊNDICE K).

Fonte: Elaborado pela autora.

Na fase da pré-análise proposta por Bardin (2010), é realizada a organização dos dados. Nessa fase, define-se um esquema de trabalho com procedimentos bem definidos, embora flexíveis. Segundo o autor, envolve a leitura flutuante, um primeiro contato com os documentos submetidos à análise. Da mesma forma, Saldaña (2009) propõe uma pré-codificação, que envolve a leitura inicial dos dados e a elaboração das reflexões iniciais em relação ao material coletado.

Essa fase de contato inicial com os dados já havia ocorrido, de certa forma, durante a realização das entrevistas, quando foi possível compreender o contexto de cada contador entrevistado, no que se refere à sua percepção em relação às IFRS e também ao seu ambiente organizacional, propenso em maior ou menor grau para adoção da norma. Esse contato inicial foi reforçado durante a transcrição das entrevistas. Logo após cada entrevista, foram elaboradas notas de campo, descrevendo as principais impressões (APÊNDICE H).

A transcrição dos dados e entrevistas se sobrepuseram ao longo da coleta de dados. Conforme as entrevistas foram sendo realizadas, eram também transcritas. Ainda na fase de pré-análise, porém, já com os dados transcritos, foi realizada a leitura flutuante e a codificação inicial, que foi realizada linha por linha (CHARMAZ, BELGRAVE, 2009). Para o autor, é uma imersão profunda no material, que permite contrabalançar nossos filtros, mantendo um engajamento mais intenso com as visões de mundo dos entrevistados. Saldaña (2009) salienta que, nessa fase, não se trata de simplesmente atribuir rótulos, mas de dar um primeiro passo em direção ao encadeamento dos dados com as ideias, e das ideias com os dados.

Nessa etapa, foram identificadas as palavras-chave e informações relevantes. Também foi definido o tamanho padrão do fragmento a ser codificado e foi realizado o esboço inicial das categorias e subcategorias a serem criadas na próxima fase. Foi identificada, por exemplo, a necessidade de criação das subcategorias para melhor compreender a influência das limitações individuais e das pressões institucionais sobre o JDM dos contadores (APÊNDICE J).

A segunda fase proposta por Bardin (2010) envolve a exploração do material. Nessa fase, foram aplicadas as técnicas de codificação, com base no exame minucioso do material para a definição de categorias e a identificação das unidades de registro. Nesta pesquisa, a unidade de registro considerada foi a expressão correspondente a cada categoria (exceto quando foi necessário expandir o trecho para viabilizar a compreensão). Saldaña (2009) descreve a codificação como uma técnica

exploratória sem fórmulas específicas a serem seguidas, que se vale da designação de códigos (palavras ou pequenas frases) evocativos do material coletado.

Considerando a generalidade das categorias oriundas da literatura, foram criadas subcategorias para melhor identificar as unidades de registro. As categorias identificadas a partir da Teoria da Racionalidade Limitada incluem limitações cognitivas, limitações situacionais e limitações informacionais. Já as da Teoria Institucional envolvem as pressões coercitivas, miméticas e normativas. As codificações foram realizadas com base na definição de cada uma das categorias:

- **Limitações cognitivas** (DAVIS, OLSON, GAMA, 1987; BONOME, 2009; KPMG, 2011): englobam o excesso de variáveis (dificuldade dos contadores em utilizar todas as informações disponíveis, principalmente no que se refere ao uso dos critérios constantes na legislação societária e fiscal); critérios fiscais (utilização de critérios definidos na legislação fiscal também para direcionar as decisões relacionadas à contabilidade societária); e classificações prévias (a indicação de que um item deve ser ou não imobilizado, parte de documentos, rotinas ou é realizada por outros profissionais);
- **Limitações situacionais** (KPMG, 2011; SBICCA, 2014): consideram os casos em que o contador não pode tomar a decisão considerada ótima em função de restrições relacionadas ao tempo;
- **Limitações informacionais** (KPMG, 2011; SBICCA, 2014; SIMON, 1965): se manifestam nas informações indisponíveis (ausência de todas as informações necessárias) e pelo custo benefício (o custo de obter determinada informação não justifica os ganhos que ela traz para a decisão);
- **Pressões coercitivas** (DIMAGGIO, POWEL, 1983): agregam os elementos com poder de obrigar o contador a adotar determinado procedimento ou tomar certa decisão;
- **Pressões normativas** (DIMAGGIO, POWEL, 1983): envolvem os aspectos relacionados à profissão contábil;
- **Pressões miméticas** (DIMAGGIO, POWEL, 1983): caracterizadas pela contratação das empresas de consultoria.

Essas subcategorias foram criadas durante o 1º ciclo de codificação (Saldaña, 2009), combinando os elementos identificados na literatura com os surgidos nesta pesquisa, podendo ser visualizadas no Quadro 7:

Quadro 7 – Categorias e subcategorias de classificação

Teoria	Categorias	Subcategorias (elementos)
Racionalidade Limitada	Limitações cognitivas (DAVIS, OLSON, GAMA, 1987; BONOME, 2009; KPMG, 2011):	Classificações prévias, critérios fiscais, excesso de variáveis
	Limitações situacionais (KPMG, 2011; SBICCA, 2014)	Disponibilidade de tempo
	Limitações informacionais (KPMG, 2011; SBICCA, 2014; SIMON, 1965):	Informações internas não disponíveis, informações externas não disponíveis, custo benefício de obter a informação
Teoria Institucional	Pressões coercitivas (DIMAGGIO, POWEL, 1983)	Agência Nacional da Saúde, Comissão de Valores Mobiliários, Auditoria, Conselho Fiscal, Conselho de Administração, acionistas, proprietários, direção, gerência internacional, legislação, política do grupo empresarial, Tribunal de contas
	Pressões miméticas (DIMAGGIO, POWEL, 1983)	Consultoria
	Pressões normativas (DIMAGGIO, POWEL, 1983)	Colegas contadores, conselho de contabilidade, educação continuada, formação complementar, graduação, professor, auditoria

Fonte: Elaborado pela autora.

As categorias de classificação seguem uma abordagem hipotético-dedutiva, fundamentada nas teorias de base do estudo, por isso podem ser consideradas como uma grade fechada. Nesse tipo de grade, as categorias pertinentes ao objetivo da pesquisa são definidas preliminarmente, sendo identificados, no material selecionado, os elementos a serem integrados nas categorias já estabelecidas (VERGARA, 2005). Ou seja, com base na literatura sobre a Racionalidade Limitada e a Teoria Institucional, foram estabelecidas categorias a priori. Para manter a uniformidade da codificação, cada categoria foi descrita e exemplificada (APÊNDICE G).

A codificação de cada uma das teorias foi realizada de forma individualizada, ou seja, inicialmente foram identificados todos os elementos relacionados à Teoria Institucional. Após concluída a codificação dessas categorias, foi iniciado um novo

processo de codificação, desta vez com base nas categorias da Racionalidade Limitada. Com isso, foi atribuído mais de um código a trechos das entrevistas, gerando codificações simultâneas.

Para Saldaña (2009), a codificação simultânea permite ao pesquisador descobrir correlação entre as codificações realizadas, pois em um mesmo parágrafo o participante apresenta informações que se relacionam. Foi realizada ainda a codificação por magnitude (Saldaña, 2009), que permite classificar os participantes da pesquisa. Essa codificação classificou os participantes da pesquisa pelo gênero, idade, formação pré ou pós IFRS e grau de instrução (APÊNDICE J).

A terceira fase diz respeito ao tratamento dos resultados, à inferência e à interpretação. Nessa fase, os resultados são tratados e ocorre a condensação dos dados codificados, buscando as informações, o que resulta nas interpretações inferenciais. É o momento de intuição, de análise reflexiva e crítica. (BARDIN, 2010). Conforme Saldaña (2009), os objetos utilizados no primeiro ciclo podem estar presentes no segundo ciclo de codificação, momento em que o pesquisador busca desenvolver uma direção categorial, temática, conceitual ou teórica da codificação realizada no primeiro ciclo.

Para isso, o pesquisador realiza novas organizações com os códigos, reanalisa os dados, podendo criar novas famílias e códigos. Esse processo, também identificado como codificação axial, consiste em aprimorar as categorias já criadas, selecionando as mais relevantes e estabelecendo conexões entre categorias e subcategorias. (SALDAÑA, 2009).

Durante a reanálise dos códigos nessa fase, foi realizada a junção de subcategorias, agrupando aquelas consideradas similares e aquelas com menor relevância, considerando o contexto desta pesquisa. Com isso, a quantidade de categorias foi mantida (porque estas foram originadas na literatura), porém a de subcategorias foi reduzida de 26 para 17.

Constatou-se que classificações prévias e critérios fiscais representavam facilitadores de decisão, razão pela qual foram agrupados. Também houve o agrupamento das informações internas e externas não disponíveis, pois as externas se mostraram pouco relevantes no contexto desta pesquisa, não justificando a manutenção de duas subcategorias. Conselho Fiscal, Conselho de Administração, Direção, Gerência internacional, Política do grupo empresarial foram agrupados como

Gestores, pois a influência desses grupos mostrou ser similar no JDM dos entrevistados.

Foi identificada ainda, a necessidade de divisão da subcategoria Auditoria, classificada inicialmente como pressão coercitiva. Uma delas manteve o sentido original, identificando a auditoria como um elemento de coerção. Outra, foi utilizada para identificar seu papel normativo, considerando que auditores são também contadores, com os quais os entrevistados trocam ideias em relação ao processo de controle do imobilizado. Em diferentes ocasiões os contadores se referiram à auditoria como alguém com quem se discute, se troca ideias e com quem se busca soluções de forma conjunta, caracterizando aspectos normativos (Quadro 8).

Quadro 8 - Reclassificação das subcategorias

Subcategorias (inicial)	Subcategorias (final) ou elementos
Classificações prévias, critérios fiscais	Facilitadores de decisão
Excesso de variáveis	Excesso de variáveis
Disponibilidade de tempo	Disponibilidade de tempo
Informações internas não disponíveis, Informações externas não disponíveis	Informações indisponíveis
Custo benefício de obter a informação	Custo benefício de obter a informação
Conselho Fiscal, Conselho de Administração, Direção, Gerência internacional, Política do grupo empresarial	Gestores
Legislação	Legislação
Auditoria	Auditoria (coercitivo) Auditoria (normativo)
Agência Nacional da Saúde, Tribunal de contas, Comissão de Valores Mobiliários	Entidades reguladoras
Acionistas, Proprietários	Detentores de capital
Graduação	Graduação
Colegas contadores	Colegas contadores
Conselho de Contabilidade	Conselho de Contabilidade,
Educação continuada, formação complementar	Formação complementar
Professor	Professor
Consultoria	Consultoria

Fonte: Elaborado pela autora.

Para identificar como os elementos da Teoria da Racionalidade Limitada e Institucional influenciam o JDM dos contadores de forma conjunta, foram identificadas as codificações simultâneas propostas por Saldaña (2009) e a Técnica de Incidentes Críticos (TIC). Esta técnica foi descrita nos anos 1950 por John C. Flanagan, para identificar eventos críticos na área da saúde e consiste em um conjunto de

procedimentos para a coleta de observações do comportamento humano. Sua utilização auxilia na solução de problemas práticos e no desenvolvimento de princípios psicológicos. Delineia também os procedimentos para a coleta de incidentes observados que apresentem um significado especial e para o encontro de critérios sistematicamente definidos. (FLANAGAN, 1973).

Um incidente crítico é qualquer atividade humana observável que seja suficientemente completa em si mesma para permitir inferências e previsões. Para um incidente ser crítico, deve ocorrer em uma situação em que o propósito ou intenção do ato pareça razoavelmente claro ao observador, e em que as consequências deixem poucas dúvidas no que se refere aos seus efeitos. (FLANAGAN, 1973).

O autor enfatiza que a técnica não consiste na utilização de um conjunto rígido de normas que governam a coleta de dados. Preferencialmente, esta coleta deve ser considerada um conjunto flexível de princípios, que devem ser modificados e adaptados a cada situação específica.

Neste estudo, foram considerados incidentes críticos, aquelas situações em que foi possível identificar a presença de um elemento da Racionalidade Limitada e outro da Teoria Institucional no JDM dos contadores, em um único incidente. Foram identificados 14 incidentes que atenderam esse critério: quatro descrevem tarefas relacionadas ao registro; 5, ao cálculo da depreciação; 3, ao teste de *impairment*; e 2, a controles complementares. Devido ao volume, foram selecionados aqueles incidentes nos quais foi identificada a maior quantidade de elementos influenciando o JDM. Assim, foram analisados 4 incidentes. Todos eles continham importantes fatos e desdobramentos para a compreensão de como esses elementos influenciam o JDM dos contadores de forma conjunta e da prevalência de um elemento em relação a outro.

Para direcionar a análise em relação à influência dos elementos no perfil do contador e das organizações, foi realizado um teste de diferença de médias. Após a verificação da não normalidade dos dados, optou-se pela estatística não paramétrica. Foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis para análise de variância em função das categorias das amostras, a um nível de significância estatística $p < 0,05$. Norteada pelas diferenças estatisticamente significativas identificadas, foi realizada a análise qualitativa, buscando identificar se os elementos, de forma distinta os diferentes perfis de contadores.

A fase de análise dos resultados possibilitou a geração de inferências e interpretações a partir dos dados coletados, contribuindo para o atingimento dos objetivos da pesquisa.

4. ANÁLISE DO PROCESSO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO

Para contextualizar o ambiente da pesquisa, inicialmente é apresentado o cenário contábil em que ocorreu a adoção das IFRS no Brasil (seção 4.1). Na sequência, há a descrição das características dos respondentes e das empresas nas quais eles atuam (seção 4.2). O JDM, presente nas etapas de controle do imobilizado, que envolvem o reconhecimento, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa, é descrito na seção 4.3. Os aspectos legais a serem seguidos, a forma como os entrevistados executam as etapas e os elementos da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional também são apresentados na seção 4.3.

Com essa descrição, procurou-se atender os dois primeiros objetivos específicos: a) identificar a racionalidade limitada presente no JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado; b) identificar as pressões isomórficas institucionais que influenciam o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado.

Na seção 4.5 é apresentada a análise dos elementos da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional, considerando o processo de controle do imobilizado como um todo, sem segmentar as etapas do processo. Nessa seção também é apresentada a análise de como os elementos de ambas as teorias influenciam o JDM dos contadores entrevistados, de forma a atender o terceiro objetivo da pesquisa: c) analisar como a racionalidade limitada e as pressões isomórficas institucionais influenciam o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado.

4.1 DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO

Antes da adoção das IFRS pelo Brasil, a contabilidade era influenciada pelas normas da Secretaria da Receita Federal e das agências reguladoras e fiscalizadoras. Com isso havia pouca ou nenhuma distinção entre a contabilidade societária e fiscal, o que dificultava a adoção de princípios contábeis adequados, pois nem sempre os preceitos da legislação fiscal se baseiam em critérios contábeis corretos. (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

Com a Lei 11.638/2007, a partir de 2010, as empresas brasileiras passaram a adotar as IFRS, alinhando a normatização brasileira à de outros países. A contabilidade fiscal (inclui leis, normas, regulamentos, decretos, atos normativos, etc.,

emitidos pela União, Estados e Municípios) possibilita a apuração e o pagamento dos tributos, enquanto a societária (Lei 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas, alterada em dezembro de 2007, pela Lei 11.638) preconiza a disponibilização de relatórios e balancetes com o objetivo de informar o que de fato ocorre operacional e financeiramente nas organizações.

Essa predominância dos aspectos fiscais suscitou a necessidade de um período de adaptações e ajustes na contabilidade. Com base nas entrevistas, pode-se perceber que, nas organizações em que os contadores entrevistados atuam, houve uma preparação para a adoção das IFRS. Nesse período, entre a promulgação da Lei 11.638 e o início da vigência das IFRS (entre 2007 e 2010), as organizações realizaram o processo de revisão do imobilizado, com a identificação dos itens em uso e obsoletos, a redefinição da vida útil e a revisão do valor, para que os bens ficassem registrados pelo seu valor justo.

Esse processo de revisão do ativo imobilizado ocorreu em todas as empresas em que os entrevistados atuam. Assim, todas atenderam os requisitos necessários para a adoção inicial das IFRS. Porém, os procedimentos pós-adoção, que envolvem a utilização de critérios específicos de reconhecimento e a revisão constante do imobilizado, não são executados por todas as organizações. Na seção 4.2 podem ser identificadas 12 organizações que, no momento da entrevista, atendiam as IFRS de forma parcial. Nesse sentido, o próprio CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual (aprovado pela NBC TA Estrutura Conceitual) já previa que a “elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, pelo menos no curto prazo”.

Dentre as razões para a adoção parcial pode estar o fato de que o contador, como responsável legal pela elaboração e conteúdo das demonstrações contábeis, se deparou com a necessidade de alterar procedimentos e controles, executando tarefas até então pouco conhecidas, como, por exemplo, o teste de *impairment*. Além disso, o contador ainda se deparou com as incertezas e pressões ambientais. Com base nas entrevistas é possível perceber que algumas organizações se mostram mais propensas à adoção das IFRS do que outras, principalmente no que se refere às orientações dos gestores nesse sentido.

As próximas seções descrevem quais são e como as variáveis da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional estão presentes neste processo.

4.2 OS RESPONDENTES E SUAS ORGANIZAÇÕES

Conforme síntese apresentada no perfil dos respondentes (seção 3.2), percebe-se que suas características são variadas. De forma complementar, tem-se o tempo de atuação na empresa e de experiência profissional, a função, conclusão na graduação e atuação na docência (Quadro 09).

Quadro 9 - Perfil dos entrevistados

Identific.	Tempo na emp.	Exp. Profis.	Função	Conclusão da Graduação	Docência
E01	11	26	<i>Controller</i>	2004	Sim
E02	10	35	<i>Controller</i>	1987	Sim
E03	3	10	Contador	2013	Não
E04	33	33	<i>Controller</i>	2003	Sim
E05	22	22	Contador	2004	Não
E06	1	21	Contador	2001	Não
E07	24	28	Contador	1992	Não
E08	3	25	Contador	2000	Não
E09	6	20	Contador	2002	Não
E10	3	10	Contador	2008	Não
E11	8	20	Contador	2007	Não
E12	27	34	Contador	1993	Não
E13	17	20	Contador	2000	Não
E14	1	5	Auxiliar	2015	Não
E15	6	10	Contador	2006	Não
E16	2	8	Auxiliar	2013	Não
E17	1	25	Contador	2003	Sim
E18	5	22	Contador	2003	Não
E19	13	24	Contador	2003	Não
E20	5	17	Contador	2004	Não
E21	5	15	<i>Controller</i>	2005	Sim
E22	3	12	Contador	2012	Não
E23	18	25	<i>Controller</i>	1998	Não
E24	13	24	Contador	2006	Não
E25	8	20	Contador	2002	Não
E26	4	10	Contador	2006	Não
E27	23	27	<i>Controller</i>	2000	Não
E28	6	26	Contador	2001	Não

Fonte: Elaborado pela autora.

Do total, 15 entrevistados são do gênero feminino e 13 do masculino. Todos são graduados em Ciências Contábeis, sendo que 15 complementaram a formação com cursos de especialização e 8 com cursos de mestrado. Há graduados entre 1997

e 2015, que atuam nas empresas entre 1 e 33 anos. A maior parte (23) possui atividade profissional relacionada somente à organização na qual atua, porém 5 se dedicam também à docência no ensino superior. A formação na graduação de 24 entrevistados (86%) ocorreu antes de 2010, ano em que as IFRS entraram em vigor. Portanto, estes contadores concluíram sua graduação tendo estudado pouco ou nada sobre a execução da contabilidade com base nas IFRS.

Em relação ao tempo de experiência profissional, também se observa uma variação significativa. Enquanto o mais experiente atua há 35 anos no mercado de trabalho, o menos experiente atua há apenas 5 anos. Há variação também em relação ao tempo de trabalho na empresa atual. Participaram da pesquisa contadores recém-contratados (1 ano), como, por exemplo, os entrevistados 14 e 17. No outro extremo, há contadores com toda sua trajetória profissional na empresa atual, como os entrevistados 4 e 5, que atuam há 33 e 22 anos, respectivamente, na mesma empresa.

Em relação às funções que exercem, 26 são os responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis das empresas, sendo que 6 deles atuam também como *controllers*. Os outros 2 entrevistados atuam como auxiliares no setor de contabilidade e estão familiarizados com os processos relacionados ao imobilizado, mas não são os responsáveis técnicos.

Durante as entrevistas, os contadores manifestaram diferentes opiniões e percepções sobre a adoção das IFRS no Brasil e também nas empresas em que atuam. Em alguns momentos, isso ficou evidente nas falas dos entrevistados; em outros, a forma de responder as perguntas, ou até mesmo a entonação vocal e postura permitiram identificar se os contadores eram favoráveis ou não à adoção das IFRS. Houve ainda 3 contadores que se manifestaram contrários à adoção das IFRS após o término da entrevista (gravador já desligado). Com base nessas percepções, os entrevistados foram classificados em três grupos: favoráveis, contrários e neutros (favoráveis em alguns momentos e contrários em outros).

O grupo dos favoráveis entende que a adoção das IFRS representa um avanço na qualidade da informação contábil e nos controles relacionados ao imobilizado. Quando perguntada sobre as alterações que as IFRS trouxeram, E02 respondeu: “*é, mas valeu, nós temos, hoje [...] a unidade do Nordeste, que é uma empresa que foi fundada em 2010, [...] Ai já começa em outra dinâmica. Ah, é muito bom.*”

Ao explicar que a iniciativa da adoção partiu dele, E07 comenta a reação da direção da empresa: *“Eles ficaram felizes em perceber que a gente (refere-se a si mesmo) se preocupava com isso”*. Em outro momento, destaca a vantagem em adotar as IFRS: *“Assim, nas reuniões que a gente faz como a diretoria eu já tenho tudo isso na mão, eu já sei dizer para eles como tá a situação e isso é bom, porque tu não fica devendo as coisas.”*

Já os contadores contrários entendem que a adoção dos padrões internacionais de contabilidade não traz benefícios às empresas; pelo contrário, consideram as obrigações decorrentes da norma como tarefas e custos desnecessários. A posição de E05 é muito clara em relação a este aspecto: *Só que, pessoalmente não vejo muita utilidade pra nós. É só pra ter mais um controle de todo imobilizado e isso custa caro*. E complementa: *“A gente optou porque foi obrigado [...]”*.

O principal argumento daqueles que são contrários às IFRS está relacionado à relação custo benefício em relação às informações geradas e ao custo de obtê-las. Para eles, a revisão anual do imobilizado, a reavaliação da vida útil e a realização do teste de *impairment* configuram-se como tarefas onerosas para a organização. E08 afirma: *“Ninguém tem tempo sobrando, não se tem essa preocupação de ficar atualizando no detalhe o cálculo o tempo todo, não se vê vantagem em fazer isso”*.

Este grupo – o dos contrários – tem a característica de estar envolvido nos processos de forma superficial, demonstrando, em alguns casos, pouco conhecimento em relação a aspectos específicos (E12: *“O impairment, assim, não acompanhei muito como é que está o impairment”*; E28: *“Eu não sei, aí eu acho que fica mais lá na mantenedora”*).

Já o grupo dos neutros vê vantagens na adoção das IFRS, mas acaba não tendo uma posição totalmente favorável em função de condições ambientais. Por exemplo, o E13 relata certo desconforto em relação aos aspectos subjetivos da norma, o que levaria a dificuldades na obtenção do consenso em alguns casos: *“Acho que a IFRS, ela me dá mais margem e me dificulta muito mais as coisas, porque assim, às vezes, como é muita questão de entendimento, eu entendo uma coisa e tu entende outra, e daí a gente perde muito tempo discutindo essas coisas”*.

Outro entrevistado relata a falta de auxílio e colaboração dos colegas de trabalho (E15: *“Apesar da gente ter um monte de funcionário, quatrocentos e cinquenta, ninguém tem interesse em fazer, se não ganhar para isso, não faz”*). Na

percepção deste entrevistado, dada a dificuldade de execução das tarefas relacionadas ao controle do imobilizado demandadas pelas IFRS, seria melhor não ter de fazê-lo.

Com base nessa análise, 15 contadores foram classificados como favoráveis à adoção das IFRS no Brasil, 6 como contrários e 7 parecem ainda não ter uma opinião definida, demonstrando posicionamentos favoráveis em alguns momentos e contrários em outros. Analisando o perfil desses contadores, percebe-se que todos os contrários à norma concluíram a graduação antes da vigência das IFRS. A maioria é do sexo masculino, trabalha na empresa atual há mais de 15 anos, não atua na docência e tem idade superior a 40 anos (Tabela 1).

Tabela 1 - Perfil dos entrevistados conforme percepção em relação às IFRS

Tipo	Variável	Contrária	Neutra	Favorável
Formação Graduação	Pré IFRS	6	4	14
	Pós IFRS	0	1	3
Instrução	Graduação	2	1	2
	Pós-graduação	4	4	15
Gênero	Feminino	2	4	9
	Masculino	4	1	8
Tempo de trabalho na empresa	1 a 5 anos	1	2	9
	6 a 10 anos	1	1	4
	11 a 15 anos	0	1	2
	Mais de 15 anos	4	1	2
Idade	Até 30	0	1	4
	31 a 40	0	2	5
	41 a 50	4	2	7
	Mais de 50	2	0	1
Atua na docência	Sim	0	0	5
	Não	6	5	12

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

Já os favoráveis, em sua maioria, também concluíram a graduação antes da vigência das IFRS, porém possuem especialização e mestrado em maior proporção. Têm menor tempo de trabalho na atual empresa e todos os que atuam na docência estão neste grupo (Tabela 1).

Os contadores entrevistados atuam em 28 organizações do estado do Rio Grande do Sul e de São Paulo. Em relação a essas organizações, 17 são do ramo industrial e 11 são prestadoras de serviços (conforme apresentado na seção 3.3). Considerando a personalidade jurídica, o grupo mais representativo é o das Sociedades Anônimas (SA) (18 empresas), das quais 11 são de capital fechado e 7

de capital aberto. Há ainda 6 entidades sem fins lucrativos, 2 de economia mista e 2 Sociedades Ltdas (Quadro 10).

Quadro 10 - Perfil das empresas

Identificação	Tipo	Adoção IFRS
EMP01	SA Fechada	Integral
EMP02	Ltda.	Integral
EMP03	Sem fins lucrativos	Parcial
EMP04	SA Aberta	Integral
EMP05	SA Fechada	Parcial
EMP06	SA Aberta	Integral
EMP07	SA Fechada	Integral
EMP08	Ltda.	Parcial
EMP09	SA Aberta	Integral
EMP10	SA Aberta	Integral
EMP11	SA Fechada	Integral
EMP12	SA Fechada	Parcial
EMP13	SA Fechada	Integral
EMP14	SA Fechada	Integral
EMP15	Economia mista	Parcial
EMP16	SA Fechada	Parcial
EMP17	SA Fechada	Parcial
EMP18	Sem fins lucrativos	Parcial
EMP19	SA Fechada	Parcial
EMP20	SA Aberta	Integral
EMP21	Economia mista	Integral
EMP22	SA Fechada	Integral
EMP23	SA Aberta	Parcial
EMP24	Sem fins lucrativos	Integral
EMP25	Sem fins lucrativos	Integral
EMP26	SA Aberta	Integral
EMP27	Sem fins lucrativos	Parcial
EMP28	Sem fins lucrativos	Parcial

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se observar que, das empresas pesquisadas, 16 adotam as IFRS integralmente e 12 o fazem de forma parcial. A classificação das organizações em um ou outro grupo ocorreu com base na execução de cada etapa do processo de controle do imobilizado. Foram consideradas como atendendo as IFRS de forma integral, aquelas organizações que executam todas as etapas de controle do imobilizado com base nas IFRS. Já as que adotam a norma de forma parcial, deixam de atender integralmente seus requisitos em pelo menos uma das etapas, no caso, em relação ao registro, depreciação e teste de *impairment* (Quadro 11).

Quadro 11 – Etapas em que as empresas atendem IFRS de forma parcial

Nº de organizações	Etapas atendidas de forma parcial
07	<i>Impairment</i> não é realizado anualmente
03	Depreciação calculada com base na vida útil fiscal em bens de menor valor
02	Utilizam critérios exclusivamente fiscais para registro

Fonte: Elaborado pela autora.

O teste de *impairment* é a razão pela qual a maior parte das organizações não atende as IFRS de forma integral. Ele deixa de ser realizado de forma anual por sete delas; três realizam o cálculo da depreciação com base na vida útil fiscal, nos bens de menor valor; e duas utilizam exclusivamente critérios fiscais para registro dos bens no imobilizado. Optou-se por manter no estudo as entrevistas com os contadores das empresas que adotam as IFRS de forma parcial, pois, nesses casos, as IFRS norteiam a maior parte das decisões relacionadas ao processo de controle do imobilizado.

Além disso, este estudo não teve objetivo de identificar o nível de adoção das IFRS, e sim, como ocorre o JDM dos profissionais da contabilidade no processo de controle do imobilizado. Em cada uma das etapas, foram identificados os requisitos das IFRS, a influência dos elementos da teoria da Racionalidade Limitada e da Institucional, bem como os aspectos relacionados ao JDM.

4.3 JDM NAS ETAPAS DE CONTROLE DO IMOBILIZADO

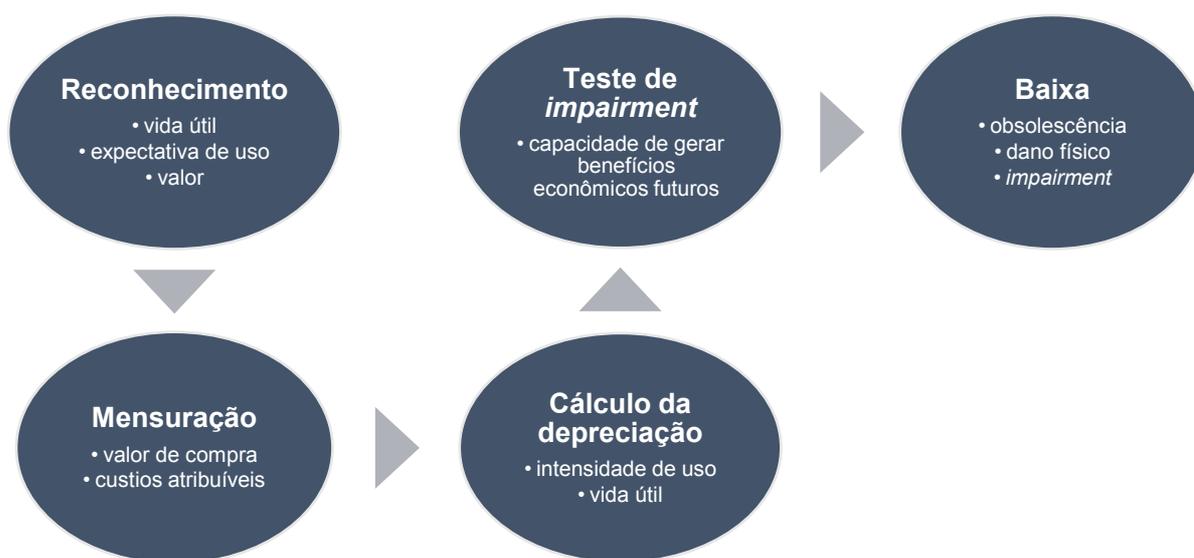
Os pronunciamentos que tratam do controle do imobilizado são o CPC 27 – Ativo Imobilizado, que estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, e o CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, que visa assegurar que os ativos não estejam registrados por valores superiores aos de recuperação.

O objetivo do CPC 27 é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, para que os usuários das demonstrações financeiras possam identificar claramente as informações relacionadas ao investimento nestes ativos, bem como as mutações. O referido CPC equivale ao IAS 16 do IASB e foi aprovado em 2009. Traz mudanças importantes às práticas contábeis relativas a esses elementos patrimoniais. Além de deixar expresso que a essência econômica deve ser priorizada no processo de reconhecimento e mensuração, as empresas devem divulgar as taxas de

depreciação utilizadas, realizar o teste de recuperabilidade (*impairment*) e divulgar informações úteis sobre as movimentações realizadas no ativo imobilizado.

Os processos, ou tarefas relacionadas ao processo de controle do imobilizado, incluem o reconhecimento, a mensuração, o cálculo da depreciação e o teste de *impairment*. Há ainda a baixa do imobilizado, que ocorre quando este não mais atende às necessidades da entidade, como pode ser visualizado na Figura 8:

Figura 8 - Processo de controle do ativo imobilizado



Fonte: Elaborado pela autora.

Como pode ser visto na Figura 8, o processo de controle do imobilizado inicia com o reconhecimento. Nesta etapa é identificado se determinado bem (móvel ou imóvel) que foi adquirido deve ser registrado contabilmente como imobilizado ou despesa. Somente se for registrado como imobilizado, aplicam-se as etapas subsequentes. De forma praticamente concomitante ao registro, ocorre a etapa de mensuração, que envolve a definição do valor pelo qual o bem será registrado no imobilizado.

Em parte dos casos, a mensuração é simples: basta considerar o montante pago pela compra, deduzidos ou acrescidos os impostos (conforme for o caso). Como exemplo, pode ser citada a aquisição de um veículo, de uma mesa ou classe escolar. O valor pago pelo bem representa seu valor de mensuração. Em outros, há a necessidade de decidir se devem ou não ser inclusos os custos atribuíveis. Isso ocorre quando o imobilizado que foi adquirido demanda que sejam feitas alterações para que

possa entrar em funcionamento, como uma máquina que requer reforço no piso, ou adequações na rede elétrica, por exemplo. Nesse caso, além do valor pago pela máquina, devem ser inclusos todos os gastos necessários para deixá-la em condições de funcionamento, conceituados como custos atribuíveis.

Após definir que o bem faz parte do ativo imobilizado e depois de mensurar seu valor, iniciam as etapas relacionadas ao cálculo da depreciação, ao teste de *impairment* e à baixa. O cálculo da depreciação requer a decisão em relação a três questões básicas: a vida útil (tempo que se espera utilizá-lo), o valor residual (valor pelo qual poderá ser vendido ao final da vida útil) e o método de cálculo de depreciação a ser utilizado.

O teste de *impairment*, ou teste de recuperabilidade do ativo, busca identificar se o valor pelo qual o bem está registrado no ativo é superior ao seu valor de recuperação. Ou seja, anualmente, devem ser realizados cálculos e estimativas de geração de receita do bem. Se a estimativa de geração de receita for superior ao valor pelo qual o bem está registrado no ativo imobilizado, nenhum procedimento adicional deve ser tomado. Porém, se o valor pelo qual o bem está registrado no ativo for superior à estimativa de geração de receita, deve ser realizada uma provisão de perda por desvalorização ou baixa (se não houver mais estimativa de geração de receita).

A última etapa do processo de controle do imobilizado é a baixa. Quando for identificado que o bem não mais atende as necessidades da organização, seja por obsolescência, desgaste, dano físico ou em decorrência do teste de *impairment*, deve ser baixado. O detalhamento de cada um desses processos, a fundamentação legal que suporta a realização das tarefas relacionadas a cada etapa, bem como presença - ou ausência - dos elementos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional são apresentadas nas seções 4.3.1 a 4.3.5.

4.3.1 Reconhecimento do imobilizado

Para que um item seja reconhecido no imobilizado, deve apresentar características que permitam classificá-lo como tal. Segundo o Art. 178 da Lei 11.638/2007, o imobilizado é uma das contas que compõem o grupo do ativo não circulante, juntamente com o realizável a longo prazo, investimentos e intangível. Nessa conta são registrados os bens corpóreos destinados à manutenção das

atividades da empresa, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à empresa os benefícios, riscos e controle desses bens (art. 179 da Lei 11.638/2007).

Em consonância com a referida Lei, o CPC 27 - Ativo Imobilizado, define que um item deve ser reconhecido se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. A legislação fiscal tem definições mais objetivas. Conforme o art. 15º da Lei 12.973/2014, são bens do ativo imobilizado aqueles com valor unitário superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil superior a um ano. Ou seja, pelo conceito societário, o bem deve ter a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros para a organização e poder ter seu custo identificado de forma confiável, não havendo definição em relação ao valor. Já pela legislação fiscal, ao atender o critério e valor mínimo e durabilidade, deve ser considerado imobilizado.

O CPC não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, mas determina ser necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Por exemplo, sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados por mais de um período, ou se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do imobilizado, são classificados como imobilizado. Itens individualmente insignificantes (moldes, ferramentas) podem ser agregados, sendo atribuído valor ao conjunto. Cabe a cada entidade avaliar as circunstâncias e decidir pelo registro ou não do item no imobilizado (CPC 27).

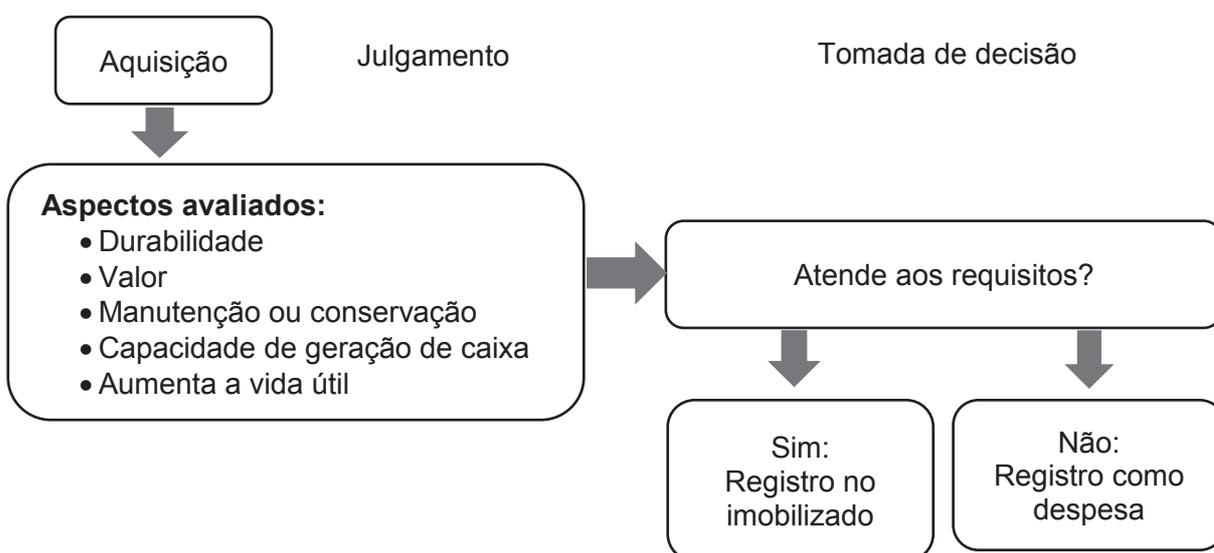
Essas particularidades são levadas em consideração pelos contadores quando decidem pela imobilização ou não de determinado item. Os entrevistados também avaliam se o item tem capacidade de acrescentar vida útil ou se é apenas um item de manutenção ou conservação; se tem capacidade de geração de caixa; se pode ser rastreado, entre outros.

Assim, a utilização de julgamento específico para cada item fica evidente, pois todos os entrevistados afirmaram utilizar mais de um critério. A fala do E01 ilustra essa situação (26 entrevistados avaliam também os aspectos citados por E01): *“Então o que se avalia: se o valor é relevante; se o item é um item de imobilizado; se ele não é um item só de substituição; que tem vida útil e que acrescentar valor da máquina, ou se não é o item meramente de manutenção normal embora o valor possa ser elevado ele pode ser de uma manutenção comum”*.

Também são utilizados critérios diferentes para cada tipo de item, como fica claro na fala de E25: *“Ele pode ter o valor baixo, mas ele tem uma expectativa de uso e de durabilidade maior, normalmente ele é imobilizado. Tem algumas questões de laboratórios, por exemplo, que tem valores mais expressivos, mas que tem desgaste muito rápido que seja inferior a um ano ou estimado próximo disso, que daí não são imobilizados”*.

Ou seja, os contadores identificam as características dos itens adquiridos e classificam o item como imobilizado quando essas características atendem a condições pré-determinadas. Esse processo é identificado na Figura 9.

Figura 9 - Etapas do reconhecimento de um bem



Fonte: Elaborado pela autora.

A compreensão de como ocorre o JDM envolve a identificação das variáveis presentes nesse processo. Com base nas entrevistas, foram identificados os elementos da Teoria da Racionalidade Limitada e Institucional, principalmente pela análise das seguintes questões: 1) quais são os critérios utilizados para definir se um item deve ser registrado no imobilizado? e 2) os itens do imobilizado são registrados individualmente ou por unidade geradora de caixa? Estas perguntas tiveram como objetivo identificar de que forma os contadores exercem o JDM ao aplicarem os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade.

A Tabela 2 mostra o número de ocorrências de cada elemento (Ocor.) e o número de contadores que a citaram (Cont).

Tabela 2 - Elementos presentes no reconhecimento do imobilizado

Teorias	Categorias	Elementos	Cont.	Ocor.
Racionalidade Limitada	Lim. Cognitivas	Facilitador de decisão	17	22
		Excesso de variáveis	2	2
	Lim. Situacionais	Falta de tempo	1	1
		Informações indisponíveis	3	4
	Lim. Informacionais	Custo-benefício	1	1
Teoria Institucional	Pressões Coercitivas	Gestores	9	9
		Legislação	14	32
	Pressões Miméticas	Tribunal de Contas	1	2
Consultoria		2	3	

Fonte: Elaborado pela autora.

A Racionalidade Limitada dos contadores no registro do imobilizado se manifesta principalmente pela presença das limitações cognitivas, caracterizada pelo uso de facilitadores de decisão. Estes englobam a utilização do mesmo critério, tanto para a contabilidade societária, quanto para a fiscal, na identificação de registrar ou não determinado item no imobilizado. Ao explicarem os critérios utilizados, os contadores afirmam: “*Para definir os critérios a gente usa a legislação fiscal*” (E03); “*Aí nós entramos um pouco na questão de fiscal. Até R\$ 1.200 – R\$ 1.300 conforme a lei menciona, nós não ativamos*” (E15), “*aí a gente utiliza a tabela da Receita Federal*” (E18). Para esses contadores, o critério fiscal é o principal elemento utilizado para decidir pelo registro do bem como imobilizado, embora considerem também outras variáveis.

Outro facilitador de decisão diz respeito ao uso de classificações prévias em relação aos itens. A compreensão de como este elemento está presente no JDM dos contadores pede a contextualização da situação. Os entrevistados atuam em organizações de médio e grande porte, que possuem rotinas de aquisição de imobilizado e realização de despesas institucionalizadas. Essas rotinas incluem a necessidade de geração de pedidos ou solicitações de compra e aprovação dos pedidos no orçamento anual, os quais, por sua vez, demandam a indicação da natureza da compra (imobilizado ou despesa). E23 explica: “*O nosso orçamento está amarrado, então têm itens [...] quando eles comprarem esse bem, [...] já vai pra imobilizado, está amarrado a conta.*” Na empresa em que E26 atua, o procedimento é semelhante: “*O gestor do setor, da área, digamos assim, analisa e então eles fazem a primeira avaliação deles do que eles entendem, se vai ser imobilizado ou não. Num*

segundo momento daí também tem que passar pela contabilidade e pela controladoria para avaliar se realmente faz sentido o que eles estão propondo pra nós né?” Ou seja, no momento da aquisição, há uma indicação em relação à classificação do bem, que é levada em consideração pelos contadores no momento em que decidem pela imobilização ou não.

Ainda dentro do grupo das limitações individuais, há aquela relacionada à dificuldade do contador em processar ou utilizar todas as informações disponíveis (2 contadores). Compreender e avaliar as características de todos os tipos de itens, e com base nisso decidir pelo registro ou não no imobilizado, é complicado, na opinião de E09: *“Para a pessoa da controladoria, ou para mim, conhecer tudo isso é um pouco mais complicado.”* A limitação situacional identificada refere-se à falta de tempo, e foi citada pelo contador E08: *“Ainda não teve tempo para separar isso tudo do jeito que deveria ser, se trabalha e arruma isso aos poucos. Porque tem muito cálculo muita coisa para ser feita, e nem sempre dá tempo de fazer tudo”.*

Há ainda um terceiro elemento da racionalidade limitada, a limitação informacional (nessa etapa, são todas internas), que corresponde à ausência de informações em relação à localização do item após a classificação no imobilizado (E02: *“tem vida útil longa, um martelo, mas qual a rastreabilidade para se perder a coisa é muito fácil”*). Neste caso, o contador afirma que, embora devesse ser considerado imobilizado, decide pela não imobilização em função da dificuldade de controle posterior. A ausência de informações constantes na política de imobilizado da organização também pode dificultar a decisão ótima. E08 afirma: *“A empresa tem política de imobilização ainda não tão clara. Por exemplo, as vezes imobiliza acima de R\$ 500, outras, acima de R\$ 1.000”.* Essa limitação foi citada por 4 contadores.

Concluída a análise dos elementos relacionados a aspectos individuais do contador, foi iniciada a identificação das variáveis ambientais que influenciam o JDM dos contadores. Nesse sentido, percebe-se que as pressões institucionais estão presentes com maior intensidade, principalmente a pressão coercitiva. Dentre elas se destaca a legislação, citada por 14 contadores. Segundo os entrevistados, *“se segue a regra de legislação”* (E10); *“dentro da fundamentação dos CPCs”* (E03); *“nós olhamos as normas, bem o que a norma está dizendo”* (E17). Houve, inclusive, ênfase por parte dos contadores na importância de atender as IFRS no registro dos itens do imobilizado: *“primeiro é a legislação atual”* (E18); *“em primeiro lugar segue a legislação”* (E11).

Foi identificado também que 5 contadores atuam em empresas que fazem parte de grupos empresariais. Estes grupos definem políticas específicas em relação ao imobilizado, que os entrevistados afirmam precisar atender. E20 explica: *“por ser uma empresa grande internacional tem políticas que todas as unidades sigam e todas as unidades estejam em harmonia”*. Essas políticas foram citadas por 5 contadores. Há ainda pressões por parte da direção da organização (3 contadores) e do Tribunal de Contas do Estado (1 contador), específico das entidades de economia mista.

A pressão mimética foi identificada na fala de 2 contadores, pela contratação de empresas de consultoria, principalmente na adoção inicial, para verificar se o item deveria ser parte do imobilizado. E22 afirma: *“foi feito por uma empresa que... uma empresa lá terceira, empresa terceirizada especialista em tombamento do imobilizado”*.

Nessa etapa, não foi identificada a presença de pressões normativas. Após a definição de que o item deve ser registrado como imobilizado, surge a necessidade de avaliar o valor pelo qual será feito esse registro. Contabilmente, essa tarefa é definida como a mensuração do imobilizado.

4.3.2 Mensuração

Conforme o CPC 27, um item que atende os critérios de reconhecimento deve ser mensurado pelo seu custo. Este custo inclui os gastos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item (custos iniciais), bem como os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou lhe dar manutenção (custos subsequentes). Custos de abertura de nova instalação, introdução de novo produto ou serviço, transferência para novo local, custos administrativos e outros custos indiretos não podem ser incorporados ao imobilizado (CPC 27).

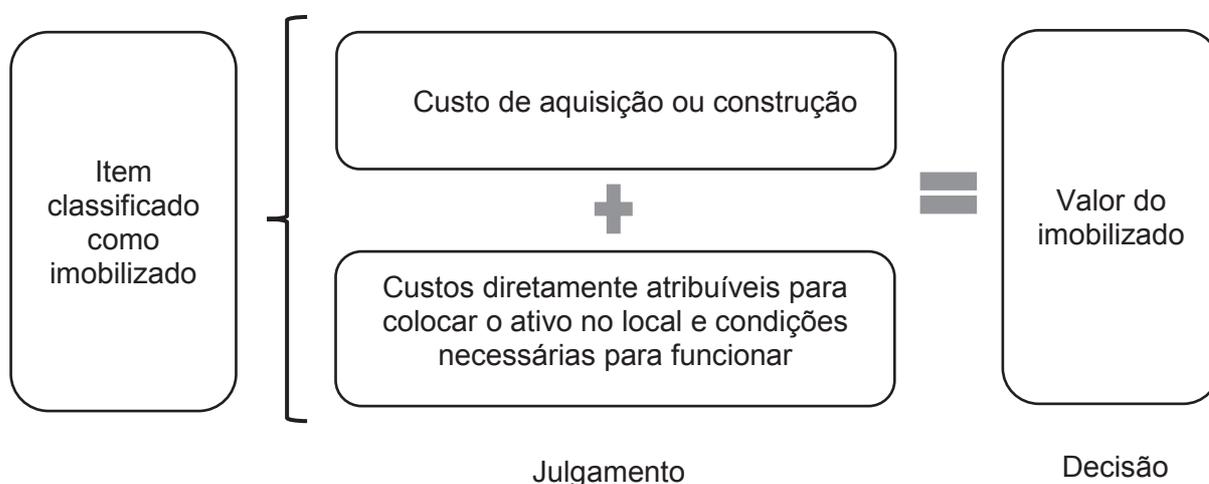
Os custos subsequentes estão relacionados à necessidade de substituição de partes do bem em intervalos regulares (como revestimento de um forno após um número específico de horas de uso; bancos e equipamentos internos do interior de aviões, substituição das paredes interiores de edifício). Nesses casos, o valor contábil das peças que são substituídas é baixado e o custo de reposição é reconhecido no valor contábil do item como uma substituição (CPC 27).

A terceira pergunta, - o que é levado em consideração para determinar o valor pelo qual o item é registrado no imobilizado? -, possibilitou identificar como foram

mensurados os bens no momento da adoção das IFRS e também como ocorre a mensuração dos bens adquiridos após essa data. Em 2010, ao elaborar pela primeira vez as demonstrações contábeis conforme o padrão IFRS, foi facultado às empresas a revisão dos valores dos bens do imobilizado, utilizando o custo atribuído (*deemed cost*), o que possibilitou que esses itens pudessem ser mensurados pelo seu valor justo (ICPC 10, 2009; CPC 37, 2010).

As definições legais em relação à mensuração no e após o reconhecimento são levadas em consideração pelos entrevistados. Em ambas as situações o processo segue a mesma dinâmica: inicialmente é identificado se o item atende os requisitos para ser imobilizado (tanto na aquisição de um novo item, quanto na conservação ou manutenção). Na sequência, os contadores buscam informações relacionadas ao custo de aquisição ou construção e avaliam se há a presença de custos atribuíveis a esse bem. Dessa forma, é concluída a etapa de mensuração, com a decisão do valor pelo qual o bem será registrado no imobilizado (Figura 10).

Figura 10 - Mensuração do imobilizado



Fonte: Elaborado pela autora.

Dos entrevistados, 26 afirmam agregar os custos atribuíveis ao valor do imobilizado. A fala de E07 pode ser considerada uma síntese das respostas: “*Sempre se tenta ver qual é todo o custo pra colocar o bem em plenas condições de uso. É basicamente o custo do próprio bem, os tributos (IPI, imposto de importação, etc.), o frete e a mão de obra pra instalação ou preparação.*” A análise da influência das limitações individuais e das pressões ambientais é iniciada com a Tabela 3, que mostra os elementos presentes no JDM dos contadores nessa etapa.

Tabela 3 - Elementos presentes na mensuração do imobilizado

Teorias	Categorias	Elementos	Cont.	Ocor.
Racionalidade Limitada	Lim. cognitivas	Facilitador de decisão	9	10
	Lim. situacionais	Falta de tempo	1	1
	Lim. informacionais	Informação indisponível	1	1
		Custo-benefício	3	4
Teoria Institucional	Pressões Coercitivas	Gestores	6	9
		Legislação	5	9
		Auditoria	3	4
	Pressões Normativas	Auditoria	1	1
		Pressão mimética	Consultoria	5

Fonte: Elaborado pela autora.

Nessa etapa, foram identificados os três elementos da Racionalidade Limitada. As limitações cognitivas se caracterizam pelo uso de facilitadores de decisão (9 contadores), utilizados na identificação dos custos atribuíveis ao bem que passou a fazer parte do imobilizado. E25 explicou da seguinte forma como identificou o valor pelo qual deveria ser mensurada uma obra de construção civil: *“A pessoa... o profissional responsável pela obra é quem faz a identificação. No caso da CDI, o nosso engenheiro. É o engenheiro que acompanha a obra e temos mais uma pessoa do setor do controle patrimonial que também trabalha nessa responsabilidade, e alocar as notas de compra de produtos e serviços para a obra que de fato foi adquirido aquele produto ou serviço”*. A afirmação de E26 segue a mesma linha: *“esse primeiro trabalho é sempre o solicitante. E a contabilidade daí avalia se realmente faz sentido o que eles tão informando”*.

A limitação situacional (falta de tempo) fez com que E09, de certa forma, abrisse mão de participar da mensuração de todos os itens. Ele afirma: *“a gente também tinha problemas, porque tudo acabava passando pela nossa área e a gente não tinha braço pra fazer a classificação de todos os itens”*. Essa situação poderia levar a outra limitação, a informacional, identificada por E 14: *“Claro que provavelmente muita coisa nem passe por aqui”*. Ou seja, para os entrevistados, acompanhar a execução de todas as etapas do processo e ter conhecimento de todas as variáveis envolvidas é uma dificuldade, inviabilizando a decisão ótima, sob diferentes aspectos.

A relação custo-benefício de obter a informação ótima foi evidenciada por 3 contadores. Em relação a isso, E04 afirma: *“terminou o projeto, tem uma ou outra despesa complementar [...] se é imaterial a gente não fica juntando tudo.”* E10 afirma

que, na maior parte dos casos, a decisão em relação ao valor do bem é sua. Porém, nos casos em que os valores são mais significativos, busca subsídios externos para decidir o valor pelo qual o imobilizado deve ser mensurado: *“estamos concluindo a compra de uma fração de terras que tem uma floresta em cima. Então tu vai ter o valor de compra, mas tu vai ter um laudo de valor justo para fazer essa contabilização. Mas isso só para itens muito específicos”*.

Analisando as pressões institucionais, percebe-se que os contadores demonstram preocupação em atender a legislação (5 contadores), os gestores (6 contadores) e a auditoria (3 contadores), caracterizando a pressão coercitiva. Em alguns momentos os contadores se referem à legislação no sentido de buscar atendê-la, *“sempre respeitando as contas contábeis que nós temos e também a própria legislação”* (E06), *“dentro da norma”* (E19).

Em outros, relatam certa dificuldade na interpretação: *“A norma não é tão clara com relação a isto tá”* (E19). E também dificuldade para explicar a outros membros da organização que determinados elementos não têm seu valor incorporado ao imobilizado *“Então eu vou lá, encaminho a política, encaminho a norma, grifo onde está na norma especificando que trata-se de um item que não tem característica.”* (E14). E14 também mostra preocupação em não incluir no imobilizado os valores relativos a bens de consumo utilizados em uma reforma: *“Que lá dentro eu identifico despesas com características de despesas e não com características de imobilizado. Apesar de ser necessário para aquela obra, são itens que pelo CPC27 eles não tem essa característica”*. Demonstra, assim, que toma suas decisões pautado pela legislação.

A pressão por parte dos gestores é identificada no sentido de aprovação prévia dos gastos que passarão a compor o imobilizado. E15 explica: *“é justificado, enviado para a diretoria, aprovado ou não aprovado”*. A mesma situação é descrita por E17: *“é validado pela nossa diretoria, depois, enfim, pelos nossos acionistas”*. Há ainda, casos em que o contador decide pela inclusão ou não de um valor no imobilizado com base em critérios definidos pelo grupo empresarial (E09: *“a gente segue aquilo que está ali na nossa norma”*). Cabe ressaltar que este contador participou da definição dos critérios que constam na norma da empresa.

É importante lembrar que a inclusão ou não de um item no imobilizado tem consequências diretas no resultado da organização (lucro ou prejuízo). Ao não registrar o item como imobilizado, todo seu valor é registrado como despesa no

período em que tiver sido adquirido, diminuindo o resultado. Já sua inclusão como item do ativo imobilizado implica no cálculo da depreciação, que, por sua vez, fará com que o valor seja registrado mensalmente como despesa ao longo de toda sua vida útil. A necessidade de aprovação do imobilizado por parte dos gestores pode estar relacionada a essa situação.

A auditoria é vista de forma distinta pelos contadores nessa etapa do processo, pois 2, dos 3 que a mencionaram, atribuem um papel de coerção, como E05: *“mas a decisão mesmo vem da diretoria, dada junto com os auditores”*. Ou como E19: *“a Ernest ressalvou nosso balanço por causa disso”*. Por outro lado, o contador E01 entende que, nessa etapa, ela auxiliou nas decisões: *“teve a participação da Deloitte com uma equipe de engenheiros e auditores, que juntos fizeram o laudo e a gente fez o trabalho conjunto”*. Assim, a auditoria, nesse caso, apresentou características normativas, uma vez que os auditores também são contadores.

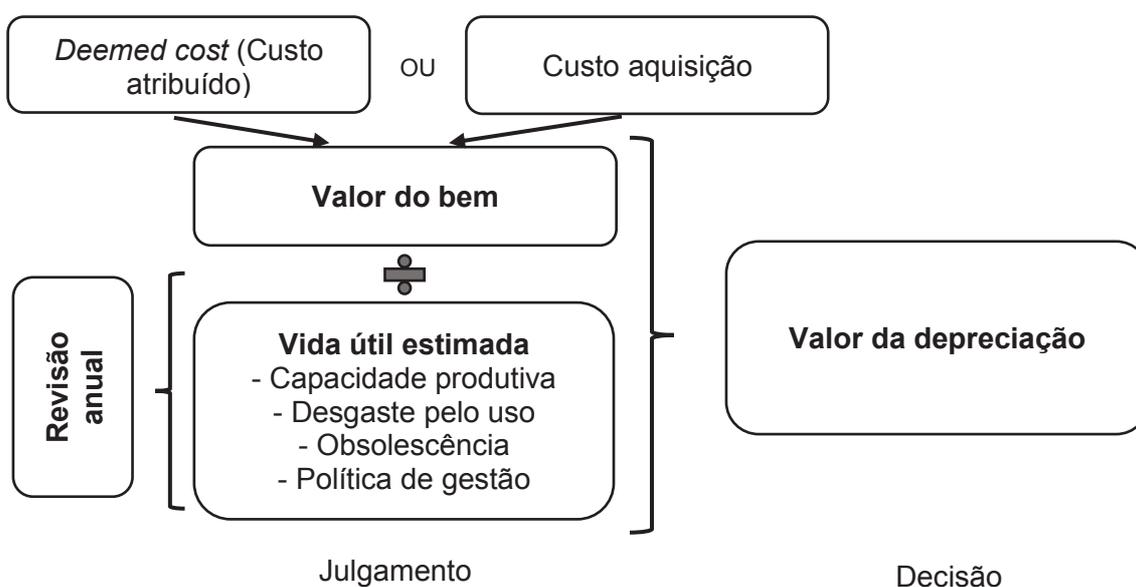
As pressões miméticas (5 contadores) decorrem da contratação de empresas de consultoria, principalmente para auxiliar na tarefa de atribuição do valor justo para os ativos durante a adoção inicial. E03 relata como ocorreu essa etapa: *“a gente pegou uma empresa, que veio aqui e fez uma avaliação do patrimônio”*. Executadas as etapas de reconhecimento e mensuração, o item deve ser apresentado pelo seu custo, menos a depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas (Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos). As orientações normativas em relação à identificação da necessidade de redução ao valor recuperável são apresentadas na seção 4.3.4 e o cálculo da depreciação, na próxima seção.

4.3.3 Cálculo da Depreciação

O cálculo da depreciação é realizado mensalmente e o valor depreciado é reconhecido como custo ou despesa, diminuindo o resultado. Na adoção inicial das IFRS, as empresas tiveram possibilidade de revisar o valor dos bens que já estavam registrados como ativo imobilizado naquele momento (NBC TG 37, itens 30, D5 e D7, aprovada pela Resolução CFC nº 1.306/10). Esses bens tiveram sua mensuração baseada no custo atribuído (*deemed cost*). Ou seja, no momento de adotarem as IFRS, houve a possibilidade de atualizar o valor dos bens, para que ficassem mensurados pelo seu valor real, ou valor de mercado.

Dessa forma, o cálculo da depreciação é realizado com base no custo atribuído (*deemed cost*), para os bens que já compunham o imobilizado em 2010, ou com base no valor de aquisição, para os bens adquiridos após essa data. Embora o cálculo seja relativamente simples, essa tarefa envolve o levantamento e a análise de diferentes variáveis para subsidiar a decisão. A Figura 11 demonstra como é realizado o cálculo da depreciação:

Figura 11 - Cálculo da depreciação



Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme o CPC 27, a depreciação inicia quando o imobilizado está disponível para uso e deve cessar quando for classificado como mantido para venda ou for baixado, podendo ser zerada quando não houver produção. O valor residual e a vida útil devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício, e o valor da depreciação deve ser apropriado ao longo da vida útil estimada. Devem ser considerados aspectos relacionados à capacidade, produção ou desgaste normal esperado, à obsolescência técnica, comercial ou de mudança na demanda e aos limites legais de uso do ativo. A política de gestão de ativos pode considerar sua alienação periódica, por isso, a vida útil pode ser menor do que a vida econômica (CPC 27).

Com base nas entrevistas, foi possível identificar que os contadores definiram a vida útil de diferentes formas. A primeira, de operacionalização mais simples, leva

em consideração a estimativa do tempo de uso, identificada na adoção inicial (para os bens já existentes em 2010) ou posteriormente (para os bens adquiridos após 2011). Por exemplo, E05 afirmou: *“A gente fez um trabalho com uma empresa especializada lá em 2010, até teve a mais valia na época, e aí a gente continua mantendo mais ou menos o mesmo critério que eles definiram”* (“mais valia” é o termo utilizado pelo entrevistado para identificar o aumento do valor dos bens do ativo imobilizado, decorrente do *deemed cost*). Esses contadores decidiram o tempo de vida útil dos bens com base em laudos de empresas de consultoria, sendo que 3 afirmaram utilizar as taxas fiscais para bens menores, definindo uma vida útil diferente apenas nos itens considerados relevantes no contexto da empresa.

Outro grupo define prazos diferentes para bens da mesma natureza. E01 explica: *“Por exemplo eu posso ter uma empilhadeira, quando ela trabalha com carga e descarga de palet de erva mate tem uma vida útil. Quando ela trabalha com carga e descarga e de big packs de farelo soja ela tem uma vida útil diferente em função do peso, do tipo de estrada que ela percorre, o equilíbrio, essas coisas”*. A revisão constante da intensidade de utilização também é realizada pelos contadores deste grupo, como afirma E02: *“essa máquina passou a trabalhar dois turnos... muda a depreciação para dois... muda para um turno e meio de depreciação. Vai ser três turnos... ficou fora da operação, vai sair”*.

Conforme a norma, o método de depreciação utilizado deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. Caso haja alteração significativa no padrão de uso, deve ser alterado de forma a refletir essa mudança. Os entrevistados revisam anualmente a vida útil e taxas de depreciação, em 21 dos casos; 6 fizeram somente a avaliação inicial (em 2010) e um afirma fazer a revisão de 4 em 4 anos.

Perguntados sobre a razão pela qual não fazem a revisão anual, todos os 7 contadores afirmaram que, por não terem havido alterações significativas no uso do imobilizado, entendem não ser necessária a revisão da taxa. Esses entrevistados entendem estar atendendo as IFRS. Embora a norma mencione que as taxas devem ser alteradas somente quando houver alguma alteração significativa no padrão de uso, estabelece que a revisão deve ser realizada pelo menos uma vez ao ano.

Ao longo da vida útil, podem ser utilizados vários métodos de depreciação, como o método linear, dos saldos decrescentes e de unidades produzidas. Deve ser selecionado o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados (CPC 27). Dentre os entrevistados, 25 utilizam o

método linear ((valor do bem - valor residual) / vida útil), 1 utiliza a soma dos dígitos (depreciação maior no início e menor no final) e 2 calculam a depreciação com base na produção.

O método linear é o mais simples de ser implementado. Para seu cálculo, necessita-se apenas da data de aquisição, do valor residual e da vida útil. Marques *et al.* (2017) identificaram que 89% das companhias abertas brasileiras utilizam esse método.

Já a depreciação com base na produção requer controles apurados e integração da contabilidade com o processo produtivo. E02 explica esse processo na empresa em que atua: *“Os turnos de trabalho, trabalhamos linkado com o setor de custos, o setor de custos rastreia todos os equipamentos e amarra cada linha a quantos turnos trabalham, aí ele é que informa: essa máquina passou a trabalhar dois turnos... muda a depreciação para dois... muda para um turno e meio de depreciação. Vai ser três turnos... ficou fora da operação, vai sair, vamos parar de produzir, essa linha vai parar de produzir e vai ficar dois meses sem produzir. Não entra... aquele custo não vai entrar nos outros custos.”*

A depreciação societária tende a ter taxas anuais menores do que a fiscal. Por exemplo, a vida útil fiscal dos prédios é de 25 anos; logo, sua depreciação anual é de 4% (Instrução Normativa nº 162, de 31/12/1998). Nas empresas pesquisadas, a vida útil societária dos prédios oscila entre 50 e 107 anos, o que gera uma depreciação anual entre 2% e 0,93%. A depreciação fiscal tem influência direta no resultado das empresas e, conseqüentemente, no valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), porém as entidades sem fins lucrativos não são tributadas pelo IRPJ. Logo, a utilização das taxas de depreciação societária também para fins fiscais não geraria impactos na tributação. Essa realidade contribui para que, nas 6 organizações sem fins lucrativos em que os entrevistados atuam, a depreciação societária seja utilizada também para fins fiscais, evitando a necessidade de manter controles paralelos.

Já nas empresas com fins lucrativos, 21 realizam controles paralelos, controlando a depreciação societária e fiscal de forma distinta. Cabe salientar que uma das empresas pesquisadas adota um procedimento diferenciado, utilizando a depreciação societária também para fins fiscais. Conforme o E22, contador da empresa: *“[...] a gente tinha que fazer controles lá que eram muito complicados [...] a gente optou por utilizar a depreciação societária como fiscal também, daí fica tudo igual.”*

A quarta pergunta - como é calculada a depreciação? - possibilitou a descrição de como essa etapa é executada pelos contadores e, principalmente, a identificação dos elementos das teorias que estão presentes. As limitações individuais e pressões institucionais presentes no JDM podem ser vistas na Tabela 4.

Tabela 4 - Elementos presentes no cálculo da depreciação

Teorias	Categorias	Elementos	Cont.	Ocor.
Racionalidade Limitada	Lim. Cognitivas	Facilitador de decisão	22	23
		Excesso de variáveis	4	4
	Lim. informacionais	Informação indisponível	2	3
		Custo-benefício	6	7
Teoria Institucional	Pressões Coercitivas	Gestores	4	4
		Legislação	14	19
		Auditoria	3	4
	Pressão Mimética	ANS	1	2
		Consultoria	11	17

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise dos elementos das teorias identificou tanto a presença dos elementos da Racionalidade Limitada, quanto da Teoria Institucional. Dentre os elementos analisados, as limitações cognitivas são as mais intensas (20 contadores), principalmente aquelas relacionadas ao uso de facilitadores de decisões. Por exemplo, para a definição da taxa de depreciação, é necessário profundo conhecimento dos aspectos técnicos dos bens (como capacidade produtiva) e de sua utilização na organização.

As entrevistas mostram que os contadores conhecem os aspectos da norma e sabem como fazer sua aplicação. Porém, muitas vezes, sua tomada de decisão está limitada em função do número de variáveis envolvidas, como afirma E 25: *“Não tem como conhecer tudo, né? Não tem como.”* Assim, para tomar a decisão em relação a qual a melhor taxa de depreciação, os contadores utilizam como subsídio definições anteriores. Estas definições decorrem de análises feitas por outros profissionais de dentro da organização (como engenheiros e responsáveis pela produção) e de fora dela, como no caso das empresas de consultoria. E11 afirma: *“A gente fez um laudo com uma consultoria especializada né? E aí pelas categorias de bens, eles nos deixaram a estimativa de vida útil, então esse é o nosso Norte”*.

Outro facilitador de decisão é o uso das taxas fiscais para cálculo da depreciação de parte do imobilizado. Três contadores decidiram pela adoção dessa

prática, como pode ser identificado na fala de E27: “*Bens menores de valor menor, tipo cadeira, carteira, esses mais móveis, utensílios, aí a gente adota as regras da Receita Federal*”. É importante salientar que a decisão pela adoção das taxas sugeridas pela Receita Federal tem como consequência a facilitação do processo, uma vez que basta consultar o Regulamento do Imposto de Renda para obter a taxa. Já a análise da vida útil real, vinculada ao uso do imobilizado por parte da organização, demanda uma quantidade de julgamentos e decisões maior e mais complexa.

Já a limitação informacional refere-se principalmente à análise da relação custo-benefício de obter a informação, que 6 contadores realizam. Por exemplo, o contador da empresa de logística decidiu pela utilização da mesma taxa para o caminhão e para a carroceria, porque “*a carroceria também não é tão relevante em relação ao caminhão porque ela não custa muito caro*” (E07). Ou então, E21, que decidiu não atribuir valor residual aos bens, porque “*o valor residual não seria significativo, então a gente deprecia até o fim*”.

Ainda em relação às limitações informais, há duas situações específicas. A primeira, em uma instituição de ensino que não havia registrado os livros utilizados na biblioteca como imobilizado, e outra, em que o contador afirma que “*são muitas plantas, são muitas máquinas, muita coisa antiga*” (E14). Consequentemente, informações sobre valor, data de aquisição e capacidade de produção não estão disponíveis, impedindo a atribuição da melhor taxa de depreciação.

Dentre as pressões institucionais, a coercitiva advinda da legislação foi a mais citada (por 14 contadores). A preocupação em tomar suas decisões em conformidade com as IFRS fica evidente tanto nos casos em que ela é atendida (E20: “*a gente faz o que determina a norma, a gente segue a IFRS*”; e E27: “*Então, tem que usar um critério do CPC. Então, você vai usar as normas atuais*”), quanto nos casos em que isso não ocorre integralmente (E16: “*a gente não tá atendendo 100% ainda a norma né? E tem que fazer isso*”, e E09: “*é um IFRS, mas vamos falar assim, é um IFRS adaptado*”).

Há também a pressão por parte dos gestores (citada por 4 contadores), como pode ser identificado na fala de E12: “*a gente vai reportando e no final eles, a direção tomam algumas decisões*”, e a necessidade de atender uma política estabelecida pelo grupo empresarial, conforme afirma E10: “*nós temos tipo uma cartela, uma cartilha ali que nós seguimos este padrão*”.

Diferente do que foi identificado na etapa anterior, nesta, a auditoria tem um papel apenas coercitivo (E04: “*é feita uma apreciação pela nossa auditoria externa, que revisa todo esse procedimento*”) e foi citada por 3 contadores. Foi identificada ainda uma pressão específica por parte da Agência Nacional da Saúde – ANS em uma empresa da área da saúde: E17: “*nós somos auditados pela (ANS)*”.

A pressão mimética é novamente decorrente das empresas de consultoria, tendo sido citada por 11 contadores. A influência dessas empresas no JDM dos contadores decorre dos laudos de valor justo e vida útil que foram elaborados na adoção inicial. Esses laudos são revisados periodicamente, mas ainda servem como indicativo da vida útil dos bens. Nesse sentido, E26 afirma: “*Então tem a avaliação técnica no qual reviso anualmente esse laudo aí da consultoria.*” E11 utiliza o laudo da consultoria também para tomar a decisão em relação à vida útil dos bens que são adquiridos atualmente (“*está sempre nesse escopo do que a consultoria fez*”).

Após definido que item faz parte do ativo imobilizado, mensurado seu valor e tendo sido definida a forma de realização do cálculo da depreciação, o imobilizado deve ser avaliado anualmente, com o objetivo de identificar se apresenta possibilidade de geração de receita superior ao seu valor contábil. Essa etapa consiste na realização do teste de *impairment*, apresentado na próxima seção.

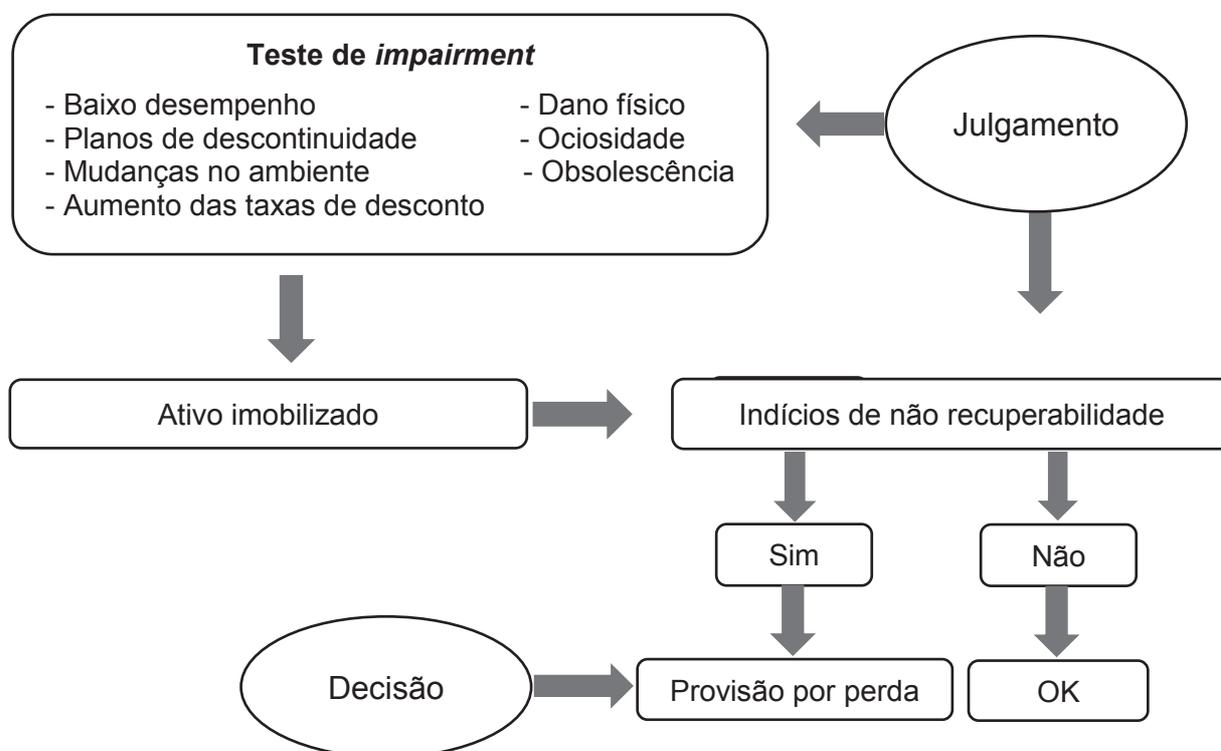
4.3.4 Teste de *impairment*

O CPC 01, Redução ao Valor Recuperável de Ativos, é baseado na IAS 36 - *Impairment of Assets* e determina procedimentos para assegurar que os ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Ao final de cada período, deve ser identificado se há indicação de que o ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver indicação, seu valor recuperável deve ser estimado e a diferença provisionada como perda.

As perguntas que permitiram compreender de que forma é executada essa etapa são as questões 6 e 7, respectivamente: “como é calculado o valor recuperável do ativo imobilizado?” “já houve alguma perda por *impairment*? Se sim, qual foi o tratamento dado a esta perda?” Com base nas respostas obtidas, verificou-se que o teste de *impairment* pode ser subdividido em duas etapas, apresentadas na Figura 12: 1ª) a realização do teste propriamente dito; 2ª) se for o caso, o reconhecimento da

perda. Ambas as etapas demandam JDM dos contadores, e as decisões da 1ª etapa influenciam diretamente a 2ª.

Figura 12 – Teste de *impairment* do Ativo Imobilizado



Fonte: Elaborado pela autora.

Dentre as empresas pesquisadas, 23 realizam o teste de *impairment* de forma periódica e apenas 5 nunca o fizeram. Das empresas que realizam o teste, 18 o fazem de forma anual; 3 o fizeram somente no momento da adoção das IFRS; uma faz de 3 em 3 anos; e uma de 4 em 4 anos. Na adoção das IFRS, apenas 5 empresas realizaram os cálculos necessários ao teste de *impairment* internamente. Para E20, “ninguém conhece melhor o mercado, ninguém tem mais condições de falar sobre os nossos equipamentos, dos nossos ativos do mercado de fertilizantes do que nós mesmos”. As outras 23 contrataram serviços de consultorias especializadas em avaliação patrimonial na adoção das IFRS (na adoção inicial).

Para os contadores dessas empresas, a consultoria aumenta o grau de segurança em relação ao processo. O conhecimento e a experiência dessas empresas são citados como a razão para sua contratação (E10: “[...] esses corretores nos ajudaram na definição do valor para suportar o laudo. Então eu acho que com relação a valor, nós não temos essa mesma crítica”).

Conforme a norma, para verificar se há indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, devem ser consideradas fontes externas e internas de informação. Se o valor contábil do ativo exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda, deve ser reconhecido um ajuste para perdas por desvalorização.

Segundo os entrevistados, em 7 empresas já ocorreram perdas em função do teste de *impairment*. Essas perdas são decorrentes da descontinuação de plantas produtivas e da diminuição na demanda. A provisão por perda foi reconhecida contabilmente em 5 empresas, porém duas não o fizeram. Em uma, foi considerada pouco significativa e, na outra, o contador demonstrou preocupação com a repercussão da perda no mercado. O não reconhecimento da perda contraria as IFRS, principalmente por prejudicar transparência e qualidade da informação contábil evidenciada.

O valor recuperável é definido como sendo o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil, este não tem desvalorização, não sendo necessário estimar o outro valor (CPC 01). Nesse aspecto, todos os contadores realizam o *impairment* com base no valor em uso do imobilizado. O valor de mercado é identificado somente quando o imobilizado é reclassificado como disponível para venda.

O valor recuperável é determinado para um ativo individual, a menos que ele não gere entradas de caixa independentes de outros ativos ou de grupos de ativos. A Unidade Geradora de Caixa (UGC) é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa. Dos 24 entrevistados que fazem o teste de *impairment* (de forma anual ou periódica), 17 identificam UGC. Os critérios para a definição das entradas de caixa estão baseados principalmente em grupos de geração de receita.

Por exemplo, a empresa de logística define suas UGCs com base no modelo dos caminhões e as indústrias, por linha de produção ou grupos de máquinas. Há 7 contadores que consideram toda a empresa como uma única UGC. Esses entrevistados entendem que não é possível identificar os imobilizados que geram caixa de forma independente. Conforme E02: “*É tudo compartilhado, todos os cursos usam os prédios, laboratórios, claro que tem algumas coisas específicas, mas não são relevantes.*”

Para o cálculo do valor em uso de um ativo, devem ser considerados os seguintes aspectos: a) a estimativa dos fluxos de caixa; b) as expectativas de

variações no montante ou no período desses fluxos de caixa; c) o valor do dinheiro no tempo e o preço pela incerteza; d) outros fatores, como a falta de liquidez, que participantes do mercado poderiam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros (CPC 01). O fluxo de caixa foi utilizado por 18 empresas como base para determinar a recuperabilidade do imobilizado. Informações obtidas no orçamento anual, Ebitda, e em laudos de consultorias também são utilizados atualmente.

Essa etapa é caracterizada pela presença de vários subprocessos que envolvem o julgamento e a tomada de decisão. É preciso inicialmente identificar as variáveis internas (conservação, uso atual, expectativa de uso do ativo) e externas (preço de venda e demanda do item produzido pelo ativo, aspectos econômicos) que foram utilizadas para realização do teste.

Escolhidas as variáveis, realiza-se o *impairment*. Com base no resultado do teste, é identificada ou não a necessidade de registro da perda. Embora a norma determine a obrigatoriedade do seu reconhecimento, não há, efetivamente, mecanismos que garantam que isso ocorra. Logo, seu reconhecimento ou não, também demanda JDM, que pode ser influenciado pelas limitações individuais ou por pressões institucionais. Os elementos que influenciam o JDM dos contadores, nessa etapa, o número de contadores e o total de ocorrências de cada elemento são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Elementos presentes no teste de *impairment*

Teorias	Categorias	Elementos	Cont.	Ocor.
Racionalidade Limitada	Lim. cognitivas	Facilitador de decisão	8	8
		Excesso de variáveis	1	1
	Lim. informacionais	Informação indisponível	2	2
		Custo-benefício	2	2
Teoria Institucional	Pressões Coercitivas	Gestores	13	30
		Legislação	13	24
	Pressão mimética	Consultoria	4	5

Fonte: Elaborado pela autora.

A presença da Racionalidade Limitada no JDM dos contadores decorre de limitações cognitivas e informacionais. Uma das limitações cognitivas é o uso de facilitadores de decisão, citado por 8 contadores. A realização do teste de *impairment*, e a decisão de reconhecer ou não uma perda, demandam a análise de diferentes informações variáveis.

Em função disso, os contadores tomam suas decisões baseados em premissas e critérios pré-definidos por outros profissionais, outras áreas da empresa e consultorias. Por exemplo, E06 utiliza “*premissas macro, como taxa de câmbio, inflação, percentual de crescimento, taxas de desconto*” fornecidas pela direção da empresa para elaborar o fluxo de caixa, confrontar com o valor do ativo imobilizado e então decidir pelo reconhecimento ou não de uma possível perda. Facilitadores de decisão como esses foram utilizados por 8 contadores na realização do teste de *impairment*.

O excesso de variáveis a serem processadas foi citado por 1 contador. E10 afirma: “*tem muitas áreas, tem muita interação, acaba que envolve muitos segmentos, não é algo que é feito por alguém, porque ninguém tem todo conhecimento não. Eu tenho participação direta, converso com a diretoria executiva, mas não sei todos os detalhes. Como eu vou saber se é melhor prospectar mercado interno ou externo? Isso vendas sabe muito melhor. E mesmo se soubesse, não tinha como calcular tudo sozinha, é muito detalhe, muita variável.*” As situações anteriormente descritas caracterizam as limitações cognitivas dos contadores no JDM relacionadas ao teste de *impairment*.

A limitação de tempo foi citada por um dos contadores como razão pela decisão de não realizar o teste anualmente (E16: “*Estamos com essa defasagem desde 2013. Na verdade... ainda não deu pra fazer por falta de tempo*”).

As pressões institucionais identificadas são as coercitivas e miméticas. Dentre as coercitivas, está aquela exercida pelos gestores (13 contadores). A pressão desses grupos se manifesta na indicação das premissas para elaboração do fluxo de caixa, que, por sua vez, permitirá a realização do teste de *impairment* (E10: “*a diretoria executiva, ela tem uma forte interação nisso*”; E17: “*Levo em consideração premissas da direção*”; E26 “*isso é apresentado pra direção e a direção avalia*”).

A maior parte dos contadores atua em empresas que ainda não tiveram nenhuma perda por *impairment*. Porém, esses contadores acreditam que, caso essa perda fosse identificada, teriam de ajustar sua decisão ao que fosse determinado pelos gestores. E17 afirma: “*se a perda estimada, ela é relevante, aí sim, mas entra em contato com a diretoria*”. E05 segue na mesma linha: “*Se algum dia tiver, tem que ver com a direção o que fazer, isso eles decidem*”.

Há ainda os casos em que os contadores não realizam o teste de *impairment*, por influência dos gestores, como E05: “*A direção acha que está bom assim*”. E E27:

“Acho que o teste de recuperabilidade, até que ponto o proprietário vai perguntar, “Tá, isto me leva a que? Isso custa, mas isso me leva onde? E o custo benefício?”.

A pressão dos acionistas foi identificada nas entrevistas com 2 contadores. Para E01, parece que a influência nas decisões ocorre de forma sutil. Ele relatou que, depois da descontinuidade de uma planta produtiva, manteve o registro do valor correspondente à planta ano ativo imobilizado, até o momento em que foi identificado um comprador, concluindo: *“Se não houvesse a expectativa de venda ficaria como está e seria classificado no momento de haver expectativa e venda”.* Para atender as IFRS, a provisão por perda e baixa do bem deveria ter sido realizada no momento em que a planta foi descontinuada. Esse contador afirma que *“reconhecer esta perda às vezes é mais fácil às vezes é mais difícil”.*

Dessa forma, fica visível que a decisão tomada pelo contador não está totalmente alinhada com os critérios das IFRS. Apesar dessa situação, afirma: *“então os acionistas, eles questionam, mas eles não discordam”.* Dá a entender que, embora não tenham influenciado a decisão de não reconhecer a perda de forma explícita, o fizeram de forma velada, elencando argumentos que levassem o contador a optar pelo registro contábil que favorecia o resultado da empresa (de não reconhecer a perda).

O outro entrevistado (E09) que fez menção aos acionistas atua em uma empresa que tem, dentro do quadro acionário, outra empresa de capital estrangeiro. Nesse caso, a influência ocorre pelo fornecimento, pelo acionista majoritário, da ferramenta para realização do teste de *impairment* (*“Essas entidades seguem uma estrutura dentro de uma árvore, chamamos assim, e no final a Alemanha que é o nosso controlador, tem um investimento, tem a maioria do investimento pertence do grupo, das ações nossas, pertence a eles. Então surgiu uma necessidade de se avaliar o investimento lá, surgiu uma nova ferramenta elaborada”*).

A pressão por parte dos detentores de capital e gestores pode estar relacionada à principal consequência do reconhecimento de uma perda decorrente de *impairment*, que é a diminuição do resultado da empresa, justificando um possível interesse em se fazer mais presente nesse processo.

A legislação, citada também por 13 contadores, está presente tanto nas decisões de quem atende as IFRS, quanto nas de quem não o faz. Os que atendem as IFRS, as usam como direcionadoras para realização do teste de *impairment* e elencam suas vantagens, como E04: *“o que o IFRS trouxe, não é questão de burocratizar ou criar controles, mas sim gerar informações financeiras e econômicas*

pra melhorar o processo de gestão da companhia"; ou para justificar a periodicidade, como E24: *"Mas o CPC também prevê que, desde que tu tenha indício de que vai ser descontinuado, aí a gente está sempre atento à utilização"*; e até mesmo, para admitir que não adotam a norma integralmente, como E05: *"Na verdade, ainda não tem a adoção completa que seria o CPC 27 eu acho, o teste de impairment a gente não faz 100% do jeito que deveria"*, ou E03: *"a gente faz não um cálculo mas um cálculo, assim como vou te dizer (risos)."*

Isso demonstra que os contadores que realizam o teste utilizam a legislação pertinente às IFRS como norteadora de suas decisões, o que não ocorre com quem não realiza o teste. Nesse caso, se poderia afirmar que a força coercitiva da legislação é menos intensa para os contadores que não realizam o teste, já que eles têm ciência de que não atendem as IFRS nesse quesito, mas não alteram sua decisão de não realizar o teste.

Os contadores também tomam suas decisões em relação ao teste de *impairment* considerando a necessidade da aprovação da auditoria, como afirmam E02 e E23: *"é para fins de mostrar para a auditoria que tem"*; *"vê a opinião da auditoria."* Em relação ao reconhecimento de uma possível perda, E17 explica: *Sempre que for definido junto com a auditoria. Foi feito uma pré auditoria, foi definido com a auditoria que nesse ano não seria necessário, que o valor não é relevante, não é significativo."*

Pôde ser identificada, ainda, a participação da consultoria no JDM de 4 contadores, caracterizando a pressão mimética. Esses contadores ainda realizam o teste de *impairment* com base no modelo sugerido pela consultoria na adoção inicial, como pode ser identificado na fala de E17: *"é o critério que a empresa terceirizada utiliza também. "*

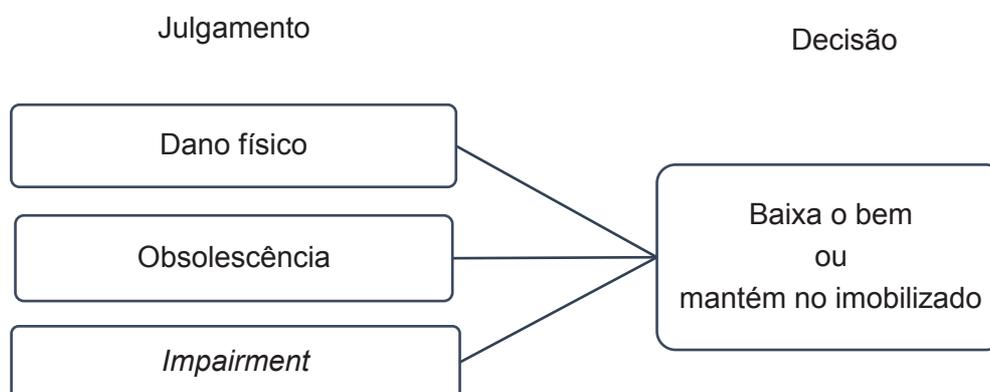
Após a realização das etapas de registro, mensuração, cálculo da depreciação e teste de *impairment*, resta a descrição do processo de baixa, apresentado na próxima seção.

4.3.5 Baixa do imobilizado

A etapa final do controle de um ativo imobilizado se refere a sua baixa, que ocorre no momento em que este bem perde sua capacidade de gerar benefícios para a empresa. Conforme o CPC 27, o valor contábil do imobilizado deve ser baixado pela

sua alienação, ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros. Sua alienação pode ocorrer por venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação. A Figura 13 ilustra essa etapa.

Figura 13 – Baixa do Ativo Imobilizado



Fonte: Elaborado pela autora.

Nessa etapa, o julgamento se refere à análise de evidências que permitam identificar se o bem tem condições de uso, ou se apresenta características que demandam sua baixa. A decisão implica na baixa do bem, ou em sua manutenção no imobilizado. A análise dessa etapa foi realizada com base nas respostas obtidas na questão 12 - como ocorre a baixa dos itens do imobilizado?

Foi possível identificar que os entrevistados realizam baixas de forma rotineira durante o ano, em função da obsolescência ou dano físico dos bens. Porém, a maior quantidade de baixas ocorre durante a conferência anual do imobilizado, momento em que se busca confirmar fisicamente a existência dos itens registrados contabilmente.

Como decorrência do teste de *impairment*, 5 empresas realizaram baixas de bens. Nessas situações, os entrevistados afirmaram que os bens foram vendidos ou reclassificados como ativos disponíveis para venda. Dessa forma, deixaram de fazer parte do imobilizado em uso. Em outros 3 casos, a baixa não decorreu diretamente do *impairment*, mas os motivos que embasaram a decisão de realizá-la são similares, como afirma E07: “quando dá muita manutenção ou fica parado, aí a gente vende né. E isso conseguimos ver pelos relatórios, porque a gente acompanha tudo de perto.” Segundo este entrevistado, ao identificar que o retorno decorrente do bem está em queda, o mesmo é baixado, ainda que não tenha sido identificada perda por recuperabilidade no teste de *impairment*.

Essa é a última etapa do processo, que decorre naturalmente das anteriores. Talvez por isso tenha sido identificado menor número de limitações individuais ou pressões institucionais. A Tabela 6 apresenta os elementos identificados, o número de contadores e de ocorrências.

Tabela 6 - Elementos presentes na mensuração do imobilizado

Teoria	Categorias	Elementos	Cont.	Ocor.
Racionalidade Limitada	Lim. informacionais	Informação indisponível	4	5
		Custo-benefício	1	1
Teoria Institucional	Coercitivas	Gestores	6	19

Fonte: Elaborado pela autora.

Dos elementos da Racionalidade Limitada, foi identificada apenas a limitação informacional, por 3 contadores. Essas limitações se referem à falta de informações dos contadores em relação ao momento em que deve ser decidido pela baixa do bem. E20 afirma: *“determinados ativos deixaram de ser utilizados ou foram substituídos e essa baixa não aconteceu. Isso que no processo de inventário físico a gente identificou que ajustes precisavam ser feitos”*. Ou seja, nessas situações, falta a informação básica que permite ao contador decidir pela baixa: a de que o bem está fora de uso. Mesmo assim, E20 considera a relação custo-benefício, pois decidiu que *“para plantas menores fazer a cada dois, dois, três anos”*. Nesse caso, o contador decide não realizar as baixas no momento em que o imobilizado sai de uso (o que seria a decisão ótima), por considerar que em unidades menores isso não é relevante.

Gestores representam a pressão coercitiva mais presente no JDM dos contadores. Isso porque o processo de julgamento, que envolve a identificação de possíveis situações que demandem a baixa do ativo imobilizado, ocorre de forma rotineira, porém, antes de efetivamente decidirem pela baixa do bem, os contadores consultam os gestores ou solicitam sua autorização. As falas de E12 e E21, respectivamente, ilustram essa situação: *“nós assim não podemos ter a alçada de dizer assim, “vamos baixar lá”, sem ter a concordância da gestão”* e *“tramitam um processo interno até que chegue na diretoria ou até que chegue no conselho de administração, conforme alçada”*.

E15 considera que prevalece a sua decisão, mesmo ela sendo submetida a algum órgão de gestão: *“como baixa, foi passado para diretoria e aprovado pelo conselho, foi feito [...] Na verdade, o que acontece é assim, essa decisão acaba sendo*

muito mais minha do que deles, porque depende da forma como eu levo para eles.” Já E25 relata decidir pela baixa de bens de menor valor, porém *“no caso dos imóveis então, normalmente, a desmobilização ocorre normalmente por uma decisão, definição da direção”*. Este relato mostra que nas decisões em relação aos bens de menor valor não há influência dos gestores.

Após a descrição e apresentação dos elementos presentes em cada uma das etapas, foi realizada uma análise que identificou de que forma esses elementos estão presentes no JDM dos contadores que atuam em empresas que adotam as IFRS de forma integral e parcial.

4.4 COMPARAÇÃO ENTRE ADOÇÃO INTEGRAL E PARCIAL

Esta pesquisa identificou quais são os aspectos individuais e ambientais que influenciam o JDM de contadores que atuam em organizações que adotam as IFRS e como o fazem. Em função disso, a declaração de adotar as IFRS foi um dos requisitos para que o contador fosse convidado a participar. Porém, durante a realização das entrevistas, constatou-se que em 12 organizações a adoção ocorre de forma parcial e em 16 ela é integral (os critérios para inclusão em um ou outro grupo foram apresentados na seção 4.2).

Buscando compreender melhor os aspectos relacionados à adoção parcial ou integral das IFRS, esta seção analisa a influência dos elementos da Teoria da Racionalidade Limitada e Institucional no JDM dos contadores dos dois grupos. A análise compara as respostas dos contadores que atendem a norma de forma parcial com as respostas dos que a atendem de forma integral, de forma qualitativa e também quantitativa. Sob o aspecto quantitativo, foi aplicado o teste *Kruskal Wallis* (nível de significância de $p < 0,05$) com o objetivo de identificar possíveis diferenças entre as médias das influências dos elementos no JDM dos contadores que adotam as IFRS de forma integral e parcial (APÊNDICES O e P).

O teste mostrou que a legislação é o único elemento com diferenças estatisticamente significativas. Sua influência é maior no JDM dos contadores que atuam em organizações que adotam as IFRS de forma integral. Esse resultado pode ser constatado também nas falas dos entrevistados. Dentre os contadores que adotam a norma de forma integral, percebe-se uma ênfase nesse elemento, pois eles utilizam expressões como *“os CPCs fortemente, todos os CPCs”* (E02), *“Obviamente que isso*

tudo dentro do âmbito da legislação” (E06) ou “a norma em si tem que ser aplicada exatamente conforme ela é.” Essas falas também mostram que esses contadores entendem haver vantagens na adoção das IFRS. Nesse sentido, E04 e E02 afirmam, respectivamente: *“que o IFRS trouxe, não é questão de burocratizar ou criar controles, mas sim gerar informações financeiras e econômicas pra melhorar o processo de gestão da companhia”*; e *“veio muito ao encontro daquilo que eu já defendia”*.

Já os contadores que atuam em organizações que adotam as IFRS de forma parcial, parecem considerar sua aplicação mais complexa (E18: *“É porque realmente isso aí é complicado, muitas normas e tudo”*) e executar certos procedimentos apenas em função da legislação, sem levar em consideração os benefícios gerados pela melhora na informação. E23 deixa claro isso: *“Todo ano. Todo ano. É uma vez por ano. É obrigado né? No mínimo uma vez por ano é obrigado a fazer né? Então uma vez por ano a gente faz.”* Acabam também priorizando outros aspectos da contabilidade, como afirma E16: *“acabou não entrando ainda como prioridade pra fazer né? Mas a gente entende que tem a necessidade né? Que a gente não tá atendendo 100% ainda a norma né?”*

Salvo por parte da auditoria externa, que pode emitir seu parecer com ressalva, a adoção das IFRS de forma parcial está pouco sujeita a gerar sanções para os contadores ou para as organizações. Talvez por essa razão, a legislação, por si só, não tenha sido suficiente para motivar a adoção integral nas empresas em que atuam os contadores que participaram desta pesquisa. Os outros elementos estudados (limitações cognitivas, situacionais e informacionais, assim como as pressões normativas e miméticas) apresentaram um número total e médio de ocorrências similar entre os que adotam a norma de forma parcial e integral, não gerando diferenças estatisticamente significativas. Isso pode ser decorrente do número de entrevistas, baixo para esse tipo de análise (a estatística).

Porém, há indícios de que alguns desses elementos podem contribuir para a adoção parcial ou integral. Por exemplo, nas codificações em relação aos elementos da Racionalidade Limitada, percebe-se que a análise da relação custo-benefício, na adoção parcial, está relacionada a decisões que envolvem aspectos significativos dentro do processo de controle do imobilizado, como, por exemplo, utilizar taxas fiscais para cálculo da depreciação ou não realizar o teste de *impairment* anualmente.

Já nas organizações em que a adoção é integral, a análise do custo-benefício está relacionada majoritariamente a controles operacionais, como a conferência do

imobilizado (E20: “A gente está avaliando para plantas menores fazer a cada dois, dois, três anos”) e a inclusão de custos atribuíveis (E04: “Ah, terminou o projeto, tem uma ou outra despesa complementar que depois de concluído o projeto ele já tá gerando fluxo de caixa, chega depois, bom, se é imaterial, vai pra despesa ou pra custo e se é imaterial a gente não fica aí juntando tudo”).

Também em relação à pressão dos gestores de detentores de capital, é possível perceber algumas diferenças na forma como eles influenciam os contadores, em função das orientações desses grupos sobre a condução do processo de controle do imobilizado. Na maioria das empresas em que a adoção é parcial, os gestores e detentores de capital entendem que não há necessidade, ou que não há vantagens em adotar as IFRS integralmente. A afirmação de E28 evidencia isso: “Eu levei para o dono e o dono disse “Não, não, não. Esquece. Não vou fazer isso por que o meu resultado vai para...vai para as “cucuias”. A de E05 também: “por enquanto os donos acham que não precisa.”

Nas empresas em que a adoção é integral, há indícios de que os gestores e detentores de capital tenham uma percepção diferente em relação às IFRS, apoiando os contadores nas decisões relativas à aplicação integral da norma. Sobre a orientação fornecida pelos gestores, E14 afirma: “Inclusive a direção orienta nesse sentido, de fazer certo.” E E07 descreve a reação dos gestores ao serem informados da sua intenção em adotar as IFRS: “Eles ficaram felizes em perceber que a gente (se refere a si mesmo) se preocupava com isso.”

Pode ser identificada, ainda, uma diferença em relação às pressões miméticas, que englobam a contratação das empresas de consultoria. Há indicativos de que, de forma geral, as empresas que adotam as IFRS de forma integral fazem uso desse recurso como um auxiliar no processo de controle do imobilizado. Parece que esses contadores utilizam os laudos de consultoria somente para auxiliar no seu JDM. Nesse sentido, E01 e E02 afirmam, respectivamente: “há algumas coisas muito pontuais ou muito atípicas, se recorre, mas normalmente não”; “Hoje a gente faz tudo internamente, a empresa só veio para ajudar no início”.

Já nas empresas que adotam as IFRS de forma parcial, as falas dos entrevistados indicam que as empresas de consultoria não apenas auxiliam no seu julgamento, mas são determinantes na decisão. Isso pode ser percebido nas falas de E03 (“A cada quatro anos a gente chama uma consultoria externa”) e E17 (“é o critério que a empresa terceirizada utiliza também”). Ou seja, os contadores que adotam a

norma de forma parcial tendem a direcionar suas decisões com base nas recomendações das consultorias, enquanto os que a adotam de forma integral utilizam as recomendações das consultorias como auxiliares da sua decisão.

Foi realizada também uma comparação entre a percepção do contador em relação às IFRS (favorável, neutra ou contrária) e a adoção integral ou parcial. Nesses casos, há indícios de que, quando o contador se mostra contrário à norma, a adoção é parcial. Os 6 contadores contrários à norma atuam em organizações em que a adoção é parcial. Por outro lado, dos 15 contadores favoráveis às IFRS, 14 atuam em organizações onde a atuação é integral. Ou seja, parece que há uma relação entre a percepção do contador e a adoção integral ou parcial das IFRS por parte da organização.

Esse resultado está alinhado com o de Phan e Mascitelli (2014), que identificaram que a adoção das IFRS é mais efetiva quando ocorre de forma voluntária. Parece que o contador, ao ser favorável à adoção da norma internacional, canaliza esforços para implementar sua adoção.

4.5 COMO OS ELEMENTOS INDIVIDUAIS E INSTITUCIONAIS INFLUENCIAM O JDM DOS CONTADORES

A tese proposta neste estudo parte da premissa de que há elementos individuais (Racionalidade Limitada) e institucionais (Teoria Institucional) que influenciam o JDM dos contadores. Esta análise foi realizada considerando a influência dos elementos no JDM dos contadores sob quatro perspectivas diferentes: análise dos elementos presentes no julgamento (seção 4.5.1), análise dos elementos presentes na decisão (seção 4.5.2), análise dos elementos por perfil dos contadores e características das empresas (seção 4.5.3) e a ocorrência simultânea de mais de um elemento (seção 4.5.4).

Para esta análise, é oportuno resgatar o que ocorre na fase do julgamento e da decisão. Davis, Olson e Gama (1987) identificam a primeira fase como sendo aquela em que vai ser identificado o problema; a segunda, como a fase de desenho para analisar os problemas e oportunidades e para gerar soluções factíveis; e, por fim, a seleção das alternativas para implementar a decisão escolhida. Neste estudo, a etapa do julgamento engloba a descrição do problema e a geração de soluções, e a da decisão é representada pela seleção da alternativa considerada a mais adequada.

O processo de controle do imobilizado é composto por 5 etapas, que envolvem o reconhecimento, a mensuração, o cálculo da depreciação, o teste de *impairment* e a baixa. Em cada uma delas o contador realiza julgamentos e toma decisões. Essas etapas já foram analisadas de forma detalhada na seção 4.2. Aqui a perspectiva de análise é alterada. Ao invés de estar segmentada nas etapas do processo de controle do imobilizado, foca nas etapas do JDM, analisando a etapa de julgamento e depois, de tomada de decisão. Nesta seção descreve-se como se pretende atingir o terceiro objetivo, que consiste em analisar como a racionalidade limitada e as pressões isomórficas institucionais influenciam o JDM dos contadores.

4.5.1 Os elementos presentes no julgamento

Os elementos vinculados à etapa do julgamento foram identificados nos momentos em que os contadores descreviam um problema e indicavam como ocorre o levantamento das possíveis soluções para esses problemas. Pôde-se identificar que o julgamento dos contadores é influenciado principalmente pelo uso de facilitadores de decisão, pela avaliação custo-benefício de obter a informação, pela legislação e pelos gestores. A Tabela 7 mostra o total de ocorrências de cada elemento (Ocor.), o nº de contadores (nº Cont.), a ocorrência média (Ocor. Média) e o percentual de contadores (% Cont).

Tabela 7 - Elementos presentes no julgamento dos contadores

Categorias	Elementos	Ocor.	Nº cont.	Ocor. Média	% Cont.
Limitações cognitivas	Facilitadores de Decisão	30	17	1,8	61%
Limitações informacionais	Informação indisponível	4	3	1,3	11%
	Custo-benefício	18	11	1,6	39%
Pressões coercitivas	Legislação	19	15	1,3	54%
	Auditoria	8	6	1,3	21%
	Gestores	28	12	2,3	43%
	Ent. Reguladoras	3	2	1,5	7%
Pressões normativas	Auditoria	3	2	1,5	7%
Pressões miméticas	Consultoria	7	5	1,4	18%

Fonte: Elaborado pela autora.

A média de ocorrências de cada elemento é similar, exceto no caso dos gestores, que aparecem em média 2,3 vezes. As limitações cognitivas e

informativas dificultam a análise de todas as alternativas que possam levar à decisão ótima. A limitação cognitiva decorre do uso de facilitadores de decisão e foi identificada no julgamento de 17 contadores, o que representa 61% dos entrevistados. Os trechos das entrevistas relacionados à presença desse elemento no julgamento dos contadores são identificados em sequência.

Os facilitadores de decisão incluem o uso de critérios fiscais também para a contabilidade societária e o uso de pré-classificações. A utilização dos critérios fiscais ocorre principalmente para definir se o item deve ou não ser imobilizado. E07 descreve como identifica as alternativas a serem consideradas: *“baseado no CPC 27 e ICPC 10. A gente usa a lei 12.973/14, vida útil superior a um ano e valor unitário maior que R\$ 1.200,00. O valor, a gente usa o que tem na nota de compra. E a vida útil, para saber quanto é a vida útil, geralmente a gente usa o laudo do fabricante, que foi concebido com o veículo trabalhando em condições normais, então a vida útil é essa.”*

O entrevistado se refere ao CPC 27, ao ICPC 10 e à Lei 12.973/14 como se fossem a mesma coisa. Porém, os dois primeiros são relacionados às IFRS e a terceira trata do Regulamento do Imposto de Renda. Os critérios de valor e vida útil aos quais o entrevistado se refere são os fiscais. Dessa forma, ao priorizar os critérios objetivos de valor e vida útil, o contador pode estar deixando de registrar no imobilizado os itens que deveriam ser registrados, ou registrando indevidamente itens que seriam considerados como despesa se as IFRS fossem integralmente aplicadas (lembrando que a premissa principal para registro no imobilizado é a capacidade do item de gerar benefícios econômicos futuros). Fica, dessa forma, caracterizada a aceitação de uma solução satisfatória, em detrimento da ótima.

As pré-classificações direcionam o julgamento dos contadores na mensuração do ativo imobilizado, que envolve a identificação dos custos atribuíveis. E12 explica essa etapa: *“Essa definição, ela parte da área que está comprando e da gestão né? Depois eu analiso na contabilidade pra verificar se está certo. [...]. Muitas vezes eles pegam, abrem uma ordem de investimento, mas botam coisa ali dentro que não seria imobilizado. Ali eu separo, tiro e jogo para resultado a despesa. Então num primeiro momento quem está solicitando faz...eu faço a revisão, e ajusto no que tiver que ajustar”.*

Embora manifeste a intenção de realizar os ajustes necessários, ao utilizar as pré-classificações do solicitante, o contador pode estar sendo levado a atribuir custos que são indevidos, por não fazer uma crítica, por exemplo, à pertinência da inclusão

de determinado gasto no projeto. Pode, ainda, estar deixando de considerar alguns gastos na mensuração deste imobilizado, caso o solicitante o tenha classificado previamente como despesa.

As limitações informacionais se referem à indisponibilidade da informação e à avaliação da relação custo-benefício de obtê-la. A indisponibilidade da informação pode levar ao registro de itens que deveriam ser registrados como imobilizado, mas o são como despesa. E02 relata as dificuldades em relação à localização dos bens: *“eu vou comprar uma ferramenta para área de manutenção [...] mas qual a rastreabilidade? Para se perder a coisa é muito fácil, não é?”*. Aqui, a dificuldade de obter a informação no futuro leva o contador a avaliar uma alternativa (o bem pode ser localizado futuramente) que não está prevista nas IFRS, influenciando seu julgamento em relação ao registro.

Outro elemento da limitação informacional é a relação custo-benefício de obtenção da informação. Ela está presente no julgamento dos contadores de forma consciente, como pode ser identificado na fala de E04, quando ele descreve como são definidas as unidades geradoras de caixa, futuramente utilizadas para a realização do teste de *impairment*: *“Nós não vamos fazer isso para bens que são imobilizados mas que não tem relevância para nós, por exemplo equipamento de informática [...]. O nosso foco é máquinas, equipamentos industriais.”*

Ao deixar de incluir equipamentos considerados não relevantes nas unidades geradoras de caixa, a informação em relação ao valor total do imobilizado utilizado para a produção de determinado modelo pode não representar o valor real. Isso pode impactar na realização do teste de *impairment*, comparando a expectativa de resultados futuros com um valor menor do que realmente compõe aquele imobilizado.

Esse tipo de limitação pode ser decorrente da subsistência de práticas menos sofisticadas, adotadas antes da vigência das IFRS, quando prevaleciam os aspectos fiscais. Nessa época, os contadores atendiam o que determina a Instrução Normativa SRF nº 162, de 31/12/1998, na qual estão definidos critérios de valor mínimo para registro no imobilizado e prazos de vida útil por categoria de bem.

Antes das IFRS, o bem, uma vez registrado no imobilizado, tinha sua depreciação calculada da mesma forma por toda sua vida útil. Revisões ou conferências não eram prática comum. E02 explica como ocorreu o processo de identificação e revisão do imobilizado para adoção das IFRS: *“Tu imagina, 25 anos tem a empresa. Aí tu pega, está há 20 anos aí e nunca foi feito nada, aí então é aquilo,*

e de onde surgiu isso aqui? [...] As vezes tu tem a nota e não acha o bem, ou não sabe o que tem na nota, outras tu tem o bem e não acha a nota.” Na opinião de 24 entrevistados, o controle do imobilizado teve melhorias após a adoção das IFRS, mas, em alguns casos, persiste a falta de informação.

Dentre as pressões institucionais, destaca-se a coercitiva exercida pela legislação (citada por 54% dos contadores) e pelos gestores (43%). A influência da legislação no julgamento já foi evidenciada nas etapas de controle do imobilizado, manifestando-se, principalmente, no fato de que os contadores procuram listar as alternativas que atendam a legislação. E17 manifesta a preocupação em avaliar as alternativas previstas nas IFRS: *“Então eu levo... nós levamos em consideração muito a norma, bem o que a norma está dizendo. Por que como que eu vou reconhecer um ativo? Quais os critérios pra eu reconhecer? Ele tem que gerar fluxo de caixa, ele tem... ele pode ser mensurado com confiabilidade e de controle com a empresa. Então a gente leva esses três aspectos.”*

A auditoria influencia o julgamento de 6 contadores. Para E27, essa pressão influenciou inclusive a decisão de iniciar o processo de adoção das IFRS. Ele afirma: *“tem que ter essas duas coisas, ter o apontamento da auditoria e também ter interesse pela captação de recursos, oferecer ativos mais valorizados. Com isso se fez uma avaliação e aí sim, trouxe o ativo para o valor de mercado. ”*

Na etapa do julgamento, a pressão dos gestores, na maior parte dos casos, tem uma influência mais sutil, no sentido de respaldar a decisão que o contador venha a tomar. Por exemplo, E15 explica o que faria se identificasse algum problema e a solução dada não fosse a considerada adequada por ele: *“prevendo que possa ter algum problema fiscal, auditoria, apontamento, eu procuro deixar isso registrado na reunião, ou por e-mail, que a decisão foi tomada pela diretoria”.*

Concluída a análise dos elementos individuais e das pressões institucionais presentes no julgamento dos contadores, foi realizada a análise de como esses elementos estão presentes nas decisões dos contadores. A próxima seção apresenta essa análise.

4.5.2 Os elementos presentes na tomada de decisão

A tomada de decisão dos contadores envolve a definição em relação ao desfecho das tarefas pertinentes a cada uma das etapas que fazem parte do processo

de controle do imobilizado. A decisão final em relação a três delas é dicotômica: registra como imobilizado ou registra como despesa; faz provisão de perda ou não faz provisão de perda por *impairment*; faz a baixa ou mantém no ativo.

Na mensuração e no cálculo da depreciação, a decisão resulta nos valores a serem registrados. Em função disso, durante as entrevistas, os contadores dispndiam maior atenção à descrição do processo e às variáveis utilizadas no julgamento do que em relação à decisão final tomada. Até porque, o julgamento ocorre de forma idêntica, porém, cada situação resulta em uma decisão diferente.

Por exemplo, E01 inicialmente elenca as variáveis analisadas (julgamento): *“Então o que se avalia: se o valor é relevante; se o item é um item de imobilizado; se ele não é um item só de substituição; que tem vida útil e que acrescentar valor da máquina, ou se não é o item meramente de manutenção normal embora o valor possa ser elevado ele pode ser de uma manutenção comum.”* Depois, exemplifica e deixa claro qual a decisão tomada no exemplo dado: *“Como uma correia dentada de um equipamento, embora faça parte da máquina é uma peça de substituição que de três em três meses é trocada, isso é uma manutenção normal.”* Nesse caso, é possível identificar claramente como foi conduzido o processo de julgamento e qual foi a decisão tomada, considerando o contexto.

Porém, em outros casos, o contador se restringiu a explicar como ocorre o levantamento das alternativas: *“Bom, primeiro, avaliação da vida útil do bem, se ele tem uma vida útil maior que um ano. Avaliação pelo valor do bem, se ele tem um valor considerável, dependendo do tipo do bem. E se ele vai trazer um retorno financeiro pra empresa, se ele tem capacidade de gerar caixa. Basicamente essa é a análise.”* Nesse caso, o contador não fornece informações adicionais que permitam identificar qual seria sua decisão em uma situação específica. Esta explanação é importante para explicar por que não há uma decisão associada a cada julgamento anteriormente analisado, além de explicitar o critério de codificação (como decisão somente em casos idênticos ao de E01).

A análise mostra que as decisões dos contadores são influenciadas principalmente pelo uso de facilitadores de decisão, pela legislação e pelas entidades regulamentadoras, como pode ser visto na Tabela 8.

Tabela 8 - Elementos presentes na decisão dos contadores

Categorias	Elementos	Ocor.	Nº cont.	Ocor. Média	% Cont.
Limitações cognitivas	Facilitadores de Decisão	12	8	1,5	29%
Limitações informacionais	Informação indisponível	1	1	1,0	4%
	Custo-benefício	10	6	1,7	21%
Pressões coercitivas	Legislação	16	11	1,5	39%
	Auditoria	7	6	1,2	21%
	Detentores de capital	2	2	1,0	7%
	Gestores	16	9	1,8	32%
Pressões normativas	Cons. de contabilidade	1	1	1,0	4%
Pressões miméticas	Consultoria	3	2	1,5	7%

Fonte: Elaborado pela autora.

A média de ocorrências de cada elemento é similar, sendo que o elemento da Racionalidade Limitada mais citado foi a limitação cognitiva (facilitador de decisão), por 29% dos contadores. Os facilitadores de decisão incluem o uso de critérios fiscais também para a contabilidade societária e o uso de pré-classificações. E27 simplifica sua decisão em relação às taxas de depreciação ao aplicar as taxas fiscais à parte do imobilizado: *“você tem uma parte que é fiscal, que é a parte dos itens menores”*.

As pré-classificações definem a decisão dos contadores em alguns casos, como o de E21, que decidiu não registrar nenhuma provisão por perda com base em laudos de outros profissionais: *“a gente teve lá em 2011 e aí todo ano a gente solicita para as áreas de engenharia nossa, [...] para os engenheiros se manifestarem se tem alguma coisa que ou o bem perdeu o valor, porque daí a justificaria um impairment, ou enfim, e até então eles nos dizem que não.”* A indicação de que não existe a necessidade de provisão por perda envolve aspectos operacionais, porém a avaliação sob o enfoque contábil não pode ser ignorada. Ao aceitar a indicação de terceiros em relação ao resultado do teste de *impairment*, o contador pode não estar observando aspectos técnicos inerentes à contabilidade, desconhecidos de outros profissionais.

As limitações informacionais decorrem principalmente da análise da relação custo-benefício feita pelos contadores. Por exemplo, E20 realiza um teste de *impairment* simplificado, em que não são necessárias informações detalhadas em relação ao ativo. Segundo este entrevistado: *“A gente faz um teste dividido em duas etapas, primeiro uma etapa simplificada, a gente pega o caixa de cada unidade,*

imagina que esse caixa vai se repetir por dez anos, traz o valor presente, um teste duro e simples, se o valor presente do fluxo de caixa dos próximos dez anos foi maior que o ativo imobilizado, passou no teste.” O contador afirma que o teste é aprofundado, caso a primeira etapa indique uma possível perda. A presença da racionalidade fica evidenciada pela aceitação, por parte do contador, de um teste satisfatório, que poderia, eventualmente, não indicar uma perda evidenciada somente com a realização do teste de *impairment* completo.

Das pressões institucionais, a legislação é a que tem maior influência, em 11 contadores (39%). Expressões como “*na Lei 4.320 que tem lá, diz que nós somos obrigados a fazer inventário anual e aí a gente faz inventário anual*” (E21) e “*optou porque foi obrigado*” (E05), evidenciam que o poder de coerção da legislação é determinante na decisão dos contadores, já que deixam claro que só decidiram pela adoção de determinados controles porque a legislação exige. A adoção das IFRS no Brasil ocorreu por imposição das normas que regem a contabilidade; logo, era esperado que essa variável tivesse influência importante nas decisões dos contadores.

A auditoria também é determinante na decisão dos contadores em algumas situações. Ao explicar como determina o valor residual do ativo imobilizado, E 07 afirma: “*mas é lógico que a auditoria tem alguma influência. Se eu fizer o meu teste de impairment com o valor diferente da tabela FIPE por exemplo, a auditoria vai dizer que não pode ou vai pedir explicação.*”

A pressão por parte dos detentores de capital (neste caso, proprietários) foi identificada nas decisões de apenas 2 contadores. Em ambos os casos, os contadores justificam sua decisão de não realizar o teste de impairment anualmente, por recomendação dos proprietários das organizações. E08 e E05 afirmam, respectivamente: “*fizeram uma projeção de fluxo de caixa descontado para 10 anos. Eu entendo, e também os proprietários da empresa, que esse cálculo ainda é válido*”; “*A empresa é deles, então eles que tem que saber o que é melhor*”.

Foi identificada apenas uma ocorrência de pressão normativa e uma de pressão mimética no julgamento dos contadores. A normativa vem do conselho de contabilidade e mostra que o contador toma decisões que não coloquem em risco o seu registro profissional (E22: “*responsabilidade técnica é de quem assina né? Então mesmo que a gente não chegue num consenso, quem vai definir ou não, sou eu*”). Já a mimética pode ser identificada pelo uso do laudo da consultoria para definição da

vida útil do imobilizado (E27: “Os ativos fixos como prédios, terrenos, esses aí a gente tem uma avaliação do perito, que faz a avaliação, a gente usa o laudo do perito. Ele vai dizer o tempo de vida útil desse bem, desse imóvel”).

A próxima seção compara a influência dos elementos no perfil dos contadores e das organizações em que eles atuam.

4.5.3 Influência dos elementos conforme o perfil do contador e características da organização

Depois de identificados quais são os elementos presentes no JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado, buscou-se compreender como esses elementos influenciam os contadores. Inicialmente, foi realizada uma análise baseada em perfis tradicionais, como gênero, idade, escolaridade. (DELANEY et al., 2015; BOBEK, HAGEMAN, RADTKE, 2015; MEDEIROS et al., 2017). Essa análise se deu em relação às falas dos entrevistados (análise qualitativa) e também em relação às diferenças entre as médias (análise quantitativa).

A análise da diferença entre as médias foi realizada com base no teste Kruskal Wallis a um nível de significância de $p < 0,05$. Foram analisadas as diferenças entre médias em relação aos perfis dos contadores (gênero, idade, formação complementar, tempo de trabalho na organização, formação pré ou pós IFRS, atuação na docência e percepção em relação às IFRS). O teste mostrou que há diferenças estatisticamente significativas na influência do CRC em relação ao gênero; na influência da formação complementar em relação à docência (não relacionado diretamente à função de contador na organização); em relação à influência dos detentores de capital no ramo de atividade (indústria ou serviços) da organização; e na influência da relação custo-benefício, também considerando o ramo de atividade.

A diferença entre médias mostra que o Conselho de Contabilidade influencia mais o JDM dos homens do que o das mulheres. O elemento foi citado por 7 entrevistados, 6 homens e apenas uma mulher, explicando a diferença identificada. Dentre os homens que o citaram, E01 o fez 5 vezes, evidenciando aspectos relacionados à fiscalização e oferta de cursos (“Por parte do CRC existe algo [...] no próprio material do conselho, tem algumas palestras”. Esse contador considera o Conselho de Contabilidade importante para a classe, mas fez questão de manifestar também seu descontentamento em relação a essa entidade (“o foco maior é

escritório). Segundo o entrevistado, as ações do conselho são voltadas quase que exclusivamente aos contadores que atuam em escritórios contábeis, o que ele considera inadequado.

A referência da contadora em relação ao CRC decorre da sua explicação sobre o que aconteceria em caso de discordância sobre algum registro no imobilizado. Ela afirma: *“É, a responsabilidade técnica é de quem assina né? Então mesmo que a gente não chegue a um consenso, quem decide sou eu.”* Dois contadores também se manifestaram no sentido de demonstrar preocupação em relação a alguma possível sanção por parte do Conselho de Contabilidade.

O teste Kruskal Wallis mostra também que a formação complementar influencia maior percentual dos contadores que também são docentes. Dos 5 docentes, 4 fizeram referência à formação complementar; dos 23 não docentes, apenas 6 se referiram a esse elemento. Os docentes mencionam principalmente os cursos de especialização e mestrado (E04: *“eu digo que peguei o mestrado bem na época da adoção da IFRS. Além de estudar muito isso, nós constituímos um núcleo de estudos na Unsinos que ministrou diversos cursos”*). Já os não docentes, citam os cursos de educação continuada, como, por exemplo, E25: *“O que me influenciou foi a capacitação continuada, cursos, seminários, leituras.”*

A diferença em relação ao número total e médio de ocorrências pode estar relacionada justamente ao fato desses contadores atuarem também como docentes, função na qual a necessidade de atualização é constante. Por se referirem majoritariamente aos cursos de especialização e mestrado, talvez a maior influência da formação complementar no JDM dos docentes decorra justamente dessa atividade.

Em relação à análise por personalidade jurídica, foi identificada uma diferença entre médias na influência dos detentores de capital relativa ao ramo de atividade. Todas as referências nesse sentido são de contadores que atuam em indústrias; nenhum contador de organização que presta serviços relatou pressão por parte dos detentores de capital.

Esse resultado deve ser analisado com cuidado, pois das 11 prestadoras de serviços, 6 são sem fins lucrativos e uma é de economia mista (com participação majoritária do poder público); logo, não poderia haver influência dos detentores de capital nessas organizações, pois eles inexistem (ou têm pouco poder). Dessa forma, a possível influência de detentores de capital é restrita a apenas 3 prestadoras de

serviços. Consequentemente, era esperada essa maior influência dos detentores de capital no JDM de contadores que atuam em indústrias.

A influência de cada elemento no JDM dos contadores também é similar, exceto na relação custo-benefício, mais presente nos contadores que atuam em indústrias. Dos 14 contadores que citaram esse elemento, 10 atuam em indústrias e 4 em prestadoras de serviços, motivando a diferença nas médias. Possivelmente os contadores das indústrias avaliam o custo-benefício com maior frequência e intensidade devido à maior complexidade em relação ao controle do imobilizado e da própria operação. A análise dos trechos relativos a essa influência mostra que tanto os contadores das indústrias, quanto os das prestadoras de serviços analisam a relação custo-benefício de buscar ou gerar determinada informação de forma bastante similar, não sendo possível identificar diferenças em função do ramo de atividade.

Buscou-se, ainda, identificar possíveis diferenças em relação à influência dos elementos, considerando características pessoais do contador, como por exemplo, conhecimentos e competências, identificados nos estudos de Bonner (1999) e Mala e Chand (2015). Nesse sentido, foi realizada uma análise comparando as falas dos contadores formados antes e após a vigência das IFRS e comparando as falas de quem exerce função de auxiliar, contador e *controller*.

A exemplo dos resultados obtidos com a aplicação do teste Kruskal Wallis, a análise dos trechos das entrevistas mostrou que os elementos se manifestam de forma similar. Há diferenças sutis em relação a alguns elementos, porém não é possível identificar algum padrão de similaridade ou diferença, como foi possível em relação à adoção parcial e integral das IFRS (seção 4.4). Ou seja, de forma geral, percebe-se que a influência dos elementos nos contadores de todos os perfis ocorre de forma bastante semelhante. As poucas diferenças estatisticamente significativas identificadas devem ser analisadas com atenção, como pode ser visto no decorrer desta seção. Esse resultado pode ser decorrente da heterogeneidade e do tamanho da amostra.

A terceira perspectiva em relação a como os elementos influenciam o JDM dos contadores envolve a identificação da ocorrência simultânea de mais de um deles. Essas análises são apresentadas na próxima seção.

4.5.4 Ocorrência simultânea dos elementos individuais e institucionais

Buscando compreender como a influência dos elementos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional se manifesta de forma conjunta no JDM dos contadores, foi utilizada a técnica do incidente crítico. Essa técnica tem sido utilizada na área da gestão, como no estudo de Etherington (1989) sobre o ensino da contabilidade no ensino superior; na interação entre logística e marketing (ELLINGER, KELLER, HANSEN, 2006); na aprendizagem organizacional (LINES, 2005); e na tomada de decisão de bancários (HARRIES et al., 2013), entre outros.

O objetivo principal é analisar como as influências ocorrem de forma conjunta, por isso, os eventos considerados críticos são aqueles em que é possível associar pelo menos uma limitação individual e uma pressão ambiental a uma mesma situação. Foram identificados 14 incidentes que atendem esse critério, sendo que 4 descrevem tarefas relacionadas ao registro, 5 ao cálculo da depreciação, 3 ao teste de *impairment* e 2 a controles complementares. Devido ao grande volume de informações disponíveis, foi analisado individualmente um incidente crítico relacionado a cada tarefa (aquele com influência de maior número de elementos).

O incidente crítico e seu contexto, os elementos que influenciaram a decisão e a transcrição do trecho da entrevista que corresponde ao incidente, são apresentados e analisados em sequência. O incidente crítico 01 se refere ao cálculo da depreciação e envolve a utilização de critérios fiscais para definição das taxas de depreciação dos bens de menor valor.

No Quadro 12, observa-se que o contador solicitou auxílio de uma consultoria para definir a vida útil societária dos prédios, caracterizando a pressão mimética. Quando afirma “*e uma parte que ainda é muito esse fiscal*”, refere-se aos bens de menor valor, para os quais utiliza taxas de depreciação fiscais também na contabilidade societária, caracterizando o uso de facilitador de decisão (critérios fiscais).

O contador faz referência ao CPC, deixando claro que a organização está adotando as IFRS em função da legislação. Não há indicativos de que ele ou os gestores considerem a possibilidade de melhorar a informação contábil com a adoção das IFRS. A adoção parcial das IFRS e também o uso das taxas fiscais para parte do imobilizado são decisões que podem ser associadas a uma forte pressão coercitiva, pois o contador afirma categoricamente que o detentor de capital não era favorável à

utilização das IFRS, em função do impacto que a depreciação decorrente da avaliação a valor justo dos prédios teria no resultado. Nesse incidente fica evidenciado que a pressão coercitiva por parte do detentor de capital é que direciona o JDM do contador.

Quadro 12 - Incidente crítico 01

Incidente crítico 01: cálculo da depreciação
Contexto: o contador explica que utiliza vidas úteis fiscais para bens de menor valor, e diferenciadas para prédios e bens de valor maior
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão mimética (Consultoria) • Limitações cognitivas (Facilitador de decisão – critérios fiscais) • Pressão coercitiva (Legislação / Detentores de capital)
<p>Trecho da transcrição</p> <p>P: Como é calculada a depreciação?</p> <p>E28: <i>“Então, você tem uma parte que é fiscal, que é a parte dos itens menores, como [...]. Agora, tem que se esperar que o perito faça uma avaliação para dizer se é 60, ou 100 ou 40, sei lá, mas nesses casos assim em bens, a gente não usa mais questões fiscais, a gente usa já conforme a norma do CPC. Por quê? Por que de novo tem a questão do custo benefício. O que que retorna para entidade?</i></p> <p><i>Eu levei para o dono e o dono disse “Não, não, não. Esquece. Não vou fazer isso por que o meu resultado vai para...vai para as “cucuias”.[...]”</i></p> <p><i>O critério fiscal era fácil de fazer, mas o critério que é mais administração... então, você tem que fazer uma pesquisa melhor. Uma avaliação melhor, consultar as condições dos prédios, a estrutura, a preservação, então a gente tem esse “mix” de coisa, tem uma parte que atende o CPC, e uma parte que ainda é muito esse fiscal. Então, é assim que a gente faz a avaliação da depreciação, da vida útil, tempo de vida dos bens.”</i></p>

Fonte: Elaborado pela autora.

O incidente 01 mostra que o contador se encontra em uma situação delicada, em que tenta, ao mesmo tempo, atender a legislação e os interesses dos gestores. Como são divergentes, não segue totalmente a recomendação de nenhum dos dois. É possível identificar nesse, e em outros trechos da entrevista, que o próprio contador parece não visualizar vantagens na adoção das IFRS, além de considerar o critério fiscal mais fácil de ser operacionalizado. Com isso, a tendência de manter a adoção parcial se eleva.

Ou seja, a adoção das IFRS não decorre da convicção do contador, mas sim, da necessidade de atender a legislação. Há ainda outro elemento teve papel fundamental na adoção das IFRS nessa organização: a auditoria. Sua influência não pode ser identificada no incidente em si, porém, em outros trechos da entrevista o contador afirma que foi ela quem solicitou a adoção das IFRS.

Quadro 13 - Incidente crítico 02

Incidente crítico 02: opção por não realizar o <i>impairment</i> anualmente
Contexto: o contador entende que não há a necessidade de realizar o teste de <i>impairment</i> anualmente, pois utiliza uma projeção de fluxo de caixa elaborado na adoção inicial.
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão mimética (Consultoria) • Limitações cognitivas (Facilitador de decisão: pré-classificações) • Pressão coercitiva (Gestores: diretoria) • Limitações situacionais (tempo) • Limitações informacionais (Relação custo-benefício)
Trecho da transcrição: P: Como é calculado o valor recuperável do ativo imobilizado? E08: <i>não se faz o teste periodicamente. Isso também é uma coisa que foi feita pelo pelos especialistas, lá em 2010. Eles fizeram uma projeção de fluxo de caixa descontado para 10 anos. Eu entendo, e também os proprietários da empresa, que esse cálculo ainda é válido.</i> P: Mesmo com a mudança na economia? <i>Mesmo que a realidade tenha mudado um pouco com a crise. Foram feitos alguns ajustes no fluxo de caixa, e na prática, a empresa continua gerando resultado, continua dando lucro. Ninguém tem tempo sobrando, não se tem essa preocupação de ficar atualizando no detalhe o cálculo o tempo todo, não se vê vantagem em fazer isso.</i>

Fonte: Elaborado pela autora.

No incidente crítico 02, apresentado no Quadro 13, o contador explica os aspectos relacionados ao teste de *impairment*. Ele decidiu pela não realização do teste de forma anual, por entender que a projeção de fluxo de caixa elaborada na adoção inicial indicou resultados positivos que ainda são coerentes com a realidade atual da organização. Nesse trecho podem ser identificadas limitações individuais (caracterizam-se pelo uso de facilitadores de decisões: a projeção do fluxo de caixa realizada pela consultoria), limitações de tempo e informacionais (análise custo-benefício de realizar o teste de forma anual).

A junção desses elementos leva o contador a decidir pela solução mais simples e satisfatória de não realizar o teste anualmente. Ao compartilharem da mesma opinião, a pressão por parte dos proprietários da empresa se manifesta no sentido de dar ao contador tranquilidade em relação à decisão tomada, já que os proprietários, que poderiam ter poder de forçar a adoção de um procedimento diferente, não o fazem. A aceitação da solução satisfatória sugere que a limitação cognitiva (uso de facilitador de decisão) é o elemento que mais contribuiu para a decisão do contador.

Nesse incidente, pode ser identificado que o teste de *impairment* não é realizado anualmente porque tanto o contador, quanto os proprietários, entendem que

não há necessidade de fazê-lo. A adoção das IFRS nessa organização é parcial, por razões similares ao identificado no incidente crítico 01. Tanto contador quanto proprietário entendem que a não realização de parte das etapas demandadas pelas IFRS não traz prejuízos para a organização. Pelo contrário, percebem vantagens em manter procedimentos anteriormente adotados, pois consideram que os recursos de tempo e financeiros não compensam os benefícios que podem obter.

Quadro 14 - Incidente crítico 03

Incidente crítico 03: registro no imobilizado
Contexto: o contador descreve os critérios que definem se o bem deve ser registrado no imobilizado ou não
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão coercitiva (Legislação) • Limitações cognitivas (Facilitadores de Decisão: critérios fiscais / pré-classificações) • Pressão coercitiva (Gestores)
Trecho da transcrição: <p>P: Quais são os critérios utilizados para definir se um item deve ser registrado no imobilizado?</p> <p>E14: <i>O que a gente escreveu na nossa política interna tentando fazer a melhor interpretação do CPC 27 possível. Imobilizado é que ele tenha uma vida útil superior a um ano, que ele tenha um valor, e aí adaptando fiscal com o CPC, que ele tem um valor superior a uns 1.300, não lembro o número exato.</i></p> <p><i>Hoje a gente paramentou no sistema essas perguntas iniciais para o requisitante responder. Então ele responde isso para identificar se é um imobilizado ou não. Claro que nós temos compras de itens com valores superiores a R\$ 1.200 que são despesa. Por exemplo, uma manutenção corriqueira que tu faça em uma máquina e que não aumente a produtividade dela, que a gente fala isso na nossa política, ela é uma despesa com manutenção, ela não é um incremento.</i></p>

Fonte: Elaborado pela autora.

No incidente crítico 03 (Quadro 14) pode ser identificado o uso de facilitadores de decisão em dois momentos diferentes: pela utilização de critérios fiscais, no que o contador classifica como “*adaptando fiscal com CPC*”, e também pela pré-classificação do requisitante, no momento de solicitar a compra do bem. Ambos são classificados como limitações cognitivas que influenciam o JDM do contador.

Além desses, influenciam o JDM do contador as definições que constam na política interna da empresa (utilizada por definição dos gestores; logo, se caracteriza como uma pressão coercitiva) e a legislação relativa às IFRS, utilizada como parâmetro para elaboração da política interna sobre imobilizado. Em todo o trecho, o contador faz referência à política da empresa em relação ao imobilizado, dando a

entender que é ela quem tem maior influência nas decisões. Ou seja, pode-se considerar que a pressão coercitiva por parte dos gestores é o que mais influencia o JDM do contador, mesmo que essa influência seja indireta.

Na organização em que ocorreu esse incidente crítico, a política interna em relação ao imobilizado foi elaborada de forma conjunta entre contador e gestores. Em outro trecho da entrevista, o contador afirma ter sido realizada uma análise profunda das IFRS, para que os parâmetros fossem definidos em consonância com a legislação. Esses parâmetros foram aprovados pelos gestores, que requerem sua utilização em toda organização. A utilização da política de imobilizado tende a levar a uma maior uniformização em relação ao registro dos bens, facilitando a tomada de decisão do contador, que acaba apenas conferindo os registros realizados.

Quadro 15 - Incidente crítico 04

Incidente crítico 04: dificuldades associadas aos controles decorrentes das IFRS
Contexto: o contador relata sua percepção em relação a outros contadores, em um curso de aperfeiçoamento do qual participou.
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Limitações cognitivas (Excesso de variáveis) • Pressão coercitiva (Legislação) • Limitação informacional (Custo-benefício)
Trecho da transcrição: <p>P: Em algum momento, a opinião ou recomendação de terceiros teve influência no registro e mensuração do ativo imobilizado?</p> <p>E15: <i>A gente não consegue ter o conhecimento da legislação toda! Circula um monte de coisa, mas o básico, o mínimo que tem que ter assim para raciocinar, para tomar uma decisão, graças a deus, eu tenho. [...]</i></p> <p><i>E no último curso que eu fui, era mais a título de palestra assim, tinha uma pessoa, um senhor, que era professor e tem empresa, escritório. E dúvidas assim, em relação ao valor justo, porque na verdade o que acontece, a regra internacional diz que tem que fazer a todo o momento. É impraticável que tu faças isso, inclusive tu tens que, ou em uma empresa deste tamanho, tu tens que contratar uma empresa pra avaliar a companhia.</i></p> <p><i>Então, o que tu faz na prática quando acontece, vamos dizer lá, a unidade de Mina do Leão vai fechar... aí sim eu vou lá, eu vou contratar ou vou fazer inventário, ou vou lá contratar alguém pra avaliar aquela mina e eu vou registrar, vou autorizar. Não vou ficar todo o ano fazendo. E esse professor disse “mais tem que ser, mas eu tenho que fazer porque a norma internacional diz.”</i></p> <p><i>Sim, a norma internacional diz, você procura adequar, mas dependendo da situação, o custo é altíssimo, o trabalho, a mão de obra. E, Meu Deus! Aquele curso foi até cansativo porque ele insistia muito, dizia pro pessoal dos escritórios: “pode fazer, mas tu tem passar esse custo pra esse cliente, você não vai fazer esse trabalho de graça” e é altíssimo esse custo.</i></p>

Fonte: Elaborado pela autora.

No Quadro 15 é descrito o incidente crítico 04, em que um dos contadores relata a sua percepção em relação a outros contadores, em um curso do qual participou. Quando perguntado sobre uma possível influência da recomendação de terceiros em relação ao processo de controle do imobilizado, o contador fez o relato transcrito, enfatizando, inicialmente, a dificuldade de analisar todas as variáveis e atender todos os critérios da legislação, elemento caracterizado como excesso de variáveis (limitação cognitiva).

Menciona as alterações trazidas pelas IFRS (pressão coercitiva: legislação) e as dificuldades relacionadas à sua adoção, principalmente o custo dos controles necessários. Quando o contador cita o “valor justo”, está, na realidade, se referindo ao teste de *impairment*, que considera ser muito oneroso para ser realizado todo ano. Com isso fica evidenciado que, para este contador, o benefício de realizar o teste anualmente não compensa seu custo, o que leva a uma limitação informacional (custo-benefício), pois a informação em relação à recuperabilidade do imobilizado não está disponível. Esse pode ser considerado o elemento que mais influencia a decisão do contador.

A descrição dessa situação, inclusive a explicação sobre as orientações fornecidas pelo instrutor do curso, de certa forma justificam o fato de o contador entender que nenhum terceiro influencia sua decisão (o que foi informado em outro trecho da entrevista). Ele dá a entender que considera que o conhecimento de outros contadores não é superior ao seu, questionando inclusive as orientações do instrutor do curso. Por isso, toma as decisões baseado majoritariamente no seu julgamento.

Neste incidente surge uma informação que pode ajudar a compreender a baixa influência das pressões normativas no JDM dos contadores, identificada nesta pesquisa. Ao participar do curso de aperfeiçoamento, o contador, que adota as IFRS na organização em que atua, entende que os colegas de profissão que também participam do curso demonstram dificuldades maiores que as suas em relação ao tema. A impressão em relação ao instrutor não difere muito.

Parece que, dificilmente, esse contador consideraria a possibilidade de buscar auxílio de outro contador, caso tivesse dúvidas em relação a como proceder em determinado caso. A alternativa encontrada pelo contador do incidente crítico 4, e também por outros entrevistados, é a da consulta à auditoria.

Analisando as etapas de julgamento e decisão dos quatro incidentes críticos apresentados, é possível identificar que diferentes elementos estão presentes no

juízo dos contadores, porém, a decisão é tomada levando em consideração principalmente um deles. Nos incidentes críticos 1 e 3, a influência dos gestores direciona a decisão; já nos incidentes 2 e 4, predominam as limitações cognitivas e informacionais, respectivamente.

Cada um dos quatro incidentes envolve contadores e empresas diferentes. Logo, os elementos e o contexto no qual a decisão foi tomada também diferem. A análise global dos 14 incidentes críticos identificados (os incidentes 5 a 14 são descritos no APÊNDICE Q) evidencia que as limitações cognitivas e as pressões coercitivas foram identificadas em 13 dos 14 incidentes. Isso mostra que sua ocorrência é quase sempre conjunta, como pode ser visto no Quadro 16 (as áreas com sombreamento mais escuro identificam o elemento predominante).

Quadro 16 - Limitações e pressões identificadas nos incidentes críticos

Etapa	IC	Limit. Cognitiva		Lim. Sit.	Lim. Inf.	Pres. coercitiva					Pres. norm	Pres. mim
		Fac Dec	Exc Var	Tempo	Cus ben	Leg	Aud	Det Cap	Ent Reg	Gest	Aud	Cons
Registro	9	■								■		
	10	■				■						
	11	■					■			■		
	3	■				■				■		
Cálculo da depreciação	5	■				■	■				■	
	6	■				■	■					■
	1	■				■		■				■
	7	■				■			■			■
Teste de <i>impairment</i>	8	■				■						■
	2	■		■	■					■		■
	12	■				■				■		■
Outros controles	13	■								■		
	4		■		■	■						
	14				■		■					

Fonte: Elaborado pela autora.

De forma geral, as pressões coercitivas são determinantes na decisão, pois, considerando os 14 incidentes críticos identificados, é perceptível que elas tiveram maior influência nas decisões relacionadas a 8 deles. As limitações cognitivas são as mais importantes em 3 e em um não foi possível identificar qual o elemento determinante para a tomada de decisão. Ou seja, quando os elementos ocorrem de forma simultânea em um mesmo incidente, na maioria dos casos prevalecem as pressões coercitivas.

É importante ressaltar que as pressões coercitivas não se limitam à legislação. Ela está presente e direciona a decisão em dois incidentes críticos, porém outros elementos são os direcionadores da decisão em 7 incidentes. Isso mostra que se pode afirmar que a legislação é o elemento mais frequente, porém pode não ser o elemento mais importante no JDM dos contadores.

Percebe-se, ainda, que a consultoria está presente em quase todos os incidentes relacionados ao cálculo da depreciação e ao teste de *impairment*, embora não tenha sido determinante em nenhuma decisão tomada. Isso indica que nesses incidentes, seu papel foi de auxiliar na tomada de decisão dos contadores. Nos incidentes relativos ao registro, fica clara a maior influência dos gestores na decisão dos contadores. Apesar disso, não se pode identificar um padrão em relação aos elementos presentes no JDM dos incidentes, pois cada um decorre de uma situação específica vivenciada pelos contadores.

Concluída a análise das etapas do processo de controle do imobilizado e das influências dos elementos no JDM dos contadores, é realizada a discussão dos resultados encontrados.

5 DISCUSSÃO

Os resultados são aqui discutidos segundo as três proposições elaboradas, associadas às perspectivas teóricas de análise adotadas.

5.1 A INFLUÊNCIA DAS LIMITAÇÕES INDIVIDUAIS

Os estudos que analisam o julgamento e a tomada de decisão sob a ótica da Racionalidade Limitada estão centrados no modelo proposto por Simon (1965), segundo o qual, não é possível obter a decisão ótima, em função da incapacidade do decisor em processar todas as informações disponíveis, estimar todos os resultados e escolher o melhor deles. Dessa forma, o decisor aceita uma decisão satisfatória em detrimento da ótima, caracterizando o que Simon conceitua como *satisficing*.

Esses estudos, que utilizam a Teoria da Racionalidade Limitada como base, avaliam majoritariamente se há a presença do *satisficing* em detrimento da decisão ótima, sem se aprofundar nos elementos que contribuem para que essa decisão não possa ser considerada ótima. Por exemplo, Laitinen e Laitinen (2015) concluíram que elementos da Racionalidade Limitada influenciam na qualidade da auditoria; Binswanger (2012) identificou que a Racionalidade Limitada é uma preocupação relevante nos modelos de definição padrão do ciclo de vida dos ativos; e Czarnecki (2013) identificou que as pessoas, nas decisões relacionadas à contabilidade gerencial, tendem a se basear na intuição e experiência.

Ross (2014) afirma que a maioria dos estudos na área econômica se interessa principalmente pelos mercados, e apenas secundariamente pela dinâmica das decisões individuais. Esta pesquisa busca avançar em relação aos estudos anteriores, no sentido de identificar quais são os elementos que permitem compreender de que forma a Racionalidade Limitada se manifesta no JDM dos indivíduos.

Com base nos preceitos da Teoria da Racionalidade Limitada, foi elaborada a primeira proposição de pesquisa, que direcionou a análise dos dados e possibilitou a identificação dos resultados: *P1: Os contadores encontram dificuldades em aplicar as IFRS integralmente, em função de limitações cognitivas, situacionais e informacionais.*

Os resultados encontrados confirmam a proposição, uma vez que foram identificadas limitações cognitivas, situacionais e informacionais no JDM dos contadores no processo do controle do imobilizado, após a adoção das IFRS. No

entanto, a forma e a intensidade com que cada uma dessas limitações se manifesta difere: a cognitiva com maior frequência, seguida pela informacional e situacional (Tabela 9).

Tabela 9 - Total de limitações individuais identificadas

Categorias	Elementos	Nº Ocor.	Nº Cont.	Média Ocor.	% Cont.
Limitações cognitivas	Facilitadores de decisão	81	26	3,1	93%
	Excesso de variáveis	15	12	1,3	43%
Limitações situacionais	Tempo	7	7	1,0	25%
Limitações informacionais	Informação indisponível	22	14	1,6	50%
	Custo-benefício	19	12	1,6	43%

Fonte: Elaborado pela autora.

As limitações cognitivas, especialmente os facilitadores de decisão, podem tanto prejudicar quanto beneficiar a tomada de decisão. Podem ser prejudiciais, se o solicitante pré-classificar o item incorretamente e o contador não perceber essa incoerência. Como resultado, ocorre a inclusão no imobilizado de um item que é despesa, ou o registro como despesa de algo que deve ser imobilizado. Por outro lado, quando o solicitante indica a classificação correta, o uso do facilitador de decisão é benéfico, pois agiliza a decisão do contador. Também porque, em algumas situações, o conhecimento do solicitante em relação às características do item pode dar a ele condições de realizar melhor essa classificação que o próprio contador.

Outro facilitador de decisão identificado é o uso de critérios fiscais para registro do imobilizado e cálculo da depreciação. Nas decisões em relação ao registro do item no imobilizado, os resultados evidenciam que os contadores avaliam diferentes aspectos, dentre os quais prevalece o critério fiscal, na maior parte dos casos. No cálculo da depreciação, o uso de taxas pré-determinadas no Regulamento do Imposto de Renda, simplifica a decisão.

Considerando que a maior parte dos entrevistados já desempenhava atividades profissionais antes da vigência das IFRS, há indícios de que a manutenção das taxas fiscais representa a sobrevivência de práticas que já vinham sendo utilizadas. Messier, Quick e Vandervelde (2014) identificaram que os tratamentos contábeis do ano anterior influenciam o julgamento de auditores para os tratamentos do ano atual, mesmo quando o cenário e as normas contábeis aplicáveis eram diferentes.

O controle do imobilizado é apenas uma parte da contabilidade e o contador precisa encontrar meios para atender todas as demandas exigidas. Nesse sentido, o uso dos facilitadores de decisão pode ser visto como uma estratégia que contribui para que o contador possa “dar conta” de todas as demandas, direcionando sua atenção também para outras tarefas.

Estudos anteriores já haviam identificado a presença de limitações cognitivas na tomada de decisão relacionada à contabilidade. Hornung (2017) identificou que as decisões de investimento dependem de estratégias de redução de esforço; no Brasil, Oro e Klan (2017) perceberam a presença da heurística da ancoragem (foco sobre uma informação recentemente recebida) e disponibilidade (facilidade com que exemplos ocorrem em suas mentes) no JDM em relação à aplicação das IFRS por estudantes de contabilidade.

A segunda categoria da Racionalidade Limitada diz respeito às limitações informacionais. A disponibilidade da informação não depende apenas do contador, mas de toda a organização, pois as IFRS demandam, além das informações contábeis, aquelas relacionadas à gestão e às operações. Os contadores evidenciaram nas entrevistas que a necessidade de interação com outras áreas da organização é intensa. Por isso é desejado que toda organização altere hábitos e rotinas, implementando controles que não eram necessários antes das IFRS. A interação com outras áreas possibilita a geração de informações mais qualificadas e condizentes com a realidade da organização.

Cabe uma reflexão em relação aos contadores que não manifestaram limitações informacionais, já que estes representam quase metade dos entrevistados. Uma possibilidade é que esses contadores tenham a sua disposição todas as informações de que necessitam. Nesse caso, a limitação é de fato inexistente. Ou então, eles consideram as informações que possuem suficientes para seu JDM, caracterizando o *satisficing*. Este prevalece quando não perdemos tempo tentando obter um máximo, que não irá fazer grande diferença. (SBICA, 2014).

Esse *satisficing*, característico da Racionalidade Limitada, pode estar vinculado com a própria orientação do CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual da Contabilidade. O CPC define que dentre as características qualitativas fundamentais da contabilidade está a relevância, segundo a qual, informação contábil deve ser “capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários”. (CPC 00 (R1), pág. 15). Dessa forma, o contador, ao considerar que a informação gerada atende o

requisito de relevância, pode estar sendo encorajado pela própria legislação a buscar a informação satisfatória.

A limitação situacional está relacionada ao pouco tempo disponível para a tomada de decisão. Nesta pesquisa, ela foi identificada, porém, é o elemento individual menos presente no JDM dos contadores. Segundo pesquisas anteriores, a limitação de tempo contribui para a racionalidade limitada. (BOGDAN, 2016; DELGADO, SHEALY, 2018; FRANCO, 2009). A KPMG (2011) também enfatiza esse aspecto em seu *framework* sobre JDM. Apesar desses estudos não compararem a restrição de tempo com outros elementos, parece que os resultados aqui encontrados diferem dos anteriores.

A pouca influência da limitação de tempo, verificada nesta pesquisa, pode estar relacionada com o período em que ela foi realizada. A adoção das IFRS ocorreu em 2010 e as entrevistas foram realizadas 7 anos depois. Ou seja, houve tempo para que processos fossem revisados e os ajustes mais relevantes fossem realizados. Pode ser que, em 2011 ou 2012, a limitação de tempo estivesse mais presente, pois sua pressão (ROCHA, 2004) tende a ser mais intensa durante o processo de implantação de um novo modelo – seja contábil ou não.

Analisando as limitações de forma conjunta, há indicativos de que existe uma relação entre elas. Os contadores fazem uso relativamente frequente dos facilitadores de decisão, otimizando o tempo necessário para suas decisões, o que pode contribuir para que a limitação de tempo não seja percebida com intensidade. Há ainda o fato de que parte dos contadores não vê vantagens na adoção das IFRS (ver seção 4.4); logo, a realização das tarefas decorrentes da norma tende a não ser prioridade, assim, sua não execução pode não estar sendo considerada um problema. Consequentemente, a limitação de tempo ou informacional é menos percebida.

A primeira proposição de pesquisa sugeria que os contadores encontram dificuldades em aplicar as IFRS integralmente, em função de limitações cognitivas, situacionais e informacionais. Em relação a essa proposição, constata-se que a presença dessas limitações no JDM dos contadores é praticamente inerente à contabilidade, devido a sua complexidade e ao número de tarefas envolvidas. Porém, ao mesmo tempo que essas limitações viabilizam operacionalmente o controle do imobilizado, atendendo a característica de relevância exigida pelas IFRS, parece que a internalização do conceito, que de fato a norma representa, ainda não ocorreu: a aplicação efetiva da essência sobre a forma (a informação deve representar os

eventos a que se propõe representar, de acordo com a substância e a realidade econômica, e não meramente de acordo com sua forma legal).

Talvez o maior desafio dos contadores seja o de direcionar seu JDM no sentido de não atender apenas o mínimo exigido pelas IFRS, dentro dos critérios de relevância estabelecidos, mas sim, disponibilizar informações contábeis que melhor representem a realidade da organização. Parece que o equilíbrio entre essas duas perspectivas ainda não foi alcançado.

5.2 A INFLUÊNCIA DAS PRESSÕES INSTITUCIONAIS

A discussão dos elementos institucionais que influenciam o JDM dos contadores está fundamentada nos preceitos da Teoria Institucional, proposta por DiMaggio e Powell (1983), segundo a qual, pressões institucionais coercitivas, miméticas e normativas fazem com que as organizações tenham a tendência de se tornar similares, no que diz respeito à sua estrutura e principais práticas.

O isomorfismo na adoção das IFRS e na contabilidade foi identificado em estudos na Espanha, por Doadrio, Alvarado, Carrera (2015); no Bangladesh, por Nurunnabi (2015); na França, por Barbu e Piot (2012); nos EUA e Japão, por Parboteeah et al. (2005); e no Brasil, por Carvalho (2015), Callado e Pinho (2015) e Dias et al. (2014), entre outros. Desse contexto decorre a segunda proposição de pesquisa que direcionou a análise dos dados e possibilitou a discussão dos resultados: *O JDM dos contadores é influenciado por pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas no processo de controle do imobilizado.*

A análise do processo de controle do imobilizado mostrou que, em termos gerais, sua execução ocorre de forma similar nas organizações estudadas, caracterizando o isomorfismo. As práticas comuns perpassam todo processo de controle do imobilizado (registro, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa). Essas práticas isomórficas decorrem das pressões coercitivas, normativas e miméticas identificadas. A Tabela 10 mostra os elementos dessas pressões.

Tabela 10 - Total de pressões coercitivas institucionais

Categorias	Elementos	Ocor.	Nº Cont.	Média Ocor.	% Cont.
Pressões coercitivas	Legislação	221	28	7,9	100%
	Gestores	119	24	5,0	86%
	Auditoria	63	24	2,6	86%
	Ent. Reguladoras	17	9	1,9	32%
	Detentor capital	23	7	3,3	25%
Pressões normativas	Formação na graduação	23	15	1,5	54%
	Auditoria	17	11	1,5	39%
	Formação complementar	10	10	1,0	36%
	Colegas contadores	13	9	1,4	32%
	Cons. de contabilidade	12	7	1,7	25%
	Professor	5	3	1,7	11%
Pressões miméticas	Consultoria	29	23	1,3	82%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados das etapas anteriores já indicavam a forte influência das pressões institucionais no JDM dos contadores, com destaque para as pressões coercitivas; as normativas e miméticas estão menos presentes. Dentre as coercitivas, evidencia-se a legislação, único elemento citado por todos os contadores de forma recorrente.

A legislação já havia sido identificada como o elemento que mais contribui nas decisões contábeis (GINER, 1997) para a adoção das IFRS (DOADRIO, ALVARADO, CARRERA, 2015) e para a divulgação dos relatórios contábeis. (TOURON, 2005; JACOMOSSI, CASAGRANDE, REIS, 2015). Além disso, o processo de adoção das IFRS no Brasil ocorreu em decorrência da Lei 11.638/2007, em conjunto com as orientações e pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC e Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Conseqüentemente, era esperada a forte influência desse elemento no JDM dos entrevistados, que pode ser percebida mesmo quando não é explicitamente referenciada pelos contadores. A análise das etapas de controle do imobilizado, apresentada na seção 4.3, mostra que os procedimentos adotados estão, em sua grande maioria, em conformidade com as IFRS.

Porém, a força coercitiva da legislação não se manifesta na mesma intensidade no JDM de todos os entrevistados. Há momentos em que o caráter de persuasão é evidente, e o contador a atende integralmente. Em outros, mesmo se sentindo pressionado pela legislação, a decisão do contador é no sentido de não atendê-la, ou

fazê-lo de forma parcial. Isso ocorre basicamente por duas razões: há outras forças coercitivas mais importantes (gestores, por exemplo) ou ele próprio opta em não seguir todas as recomendações legais.

Essa opção do contador, de não atender as IFRS integralmente, decorre da complexidade atribuída à norma, do pouco tempo disponível para a realização das tarefas demandadas e, principalmente, da sua dificuldade em vislumbrar benefícios com a adoção integral. Esses contadores, quando optam em atender as IFRS apenas de forma parcial, entendem que os controles adicionais demandados não trazem (ou trazem poucos) benefícios em relação à informação gerada, por isso, atendem os requisitos mínimos exigidos ou se envolvem de forma superficial em algumas etapas do processo de controle do imobilizado.

A decisão de não atender as IFRS integralmente pode ser decorrente das consequências esperadas dessa adoção parcial. As SA de capital aberto, além de sofrerem uma possível repercussão negativa no mercado e na sociedade, por não atenderem as IFRS integralmente, correm o risco de sofrer sanções por parte da CVM. Já os contadores são subordinados e fiscalizados pelo Conselho de Contabilidade. As entrevistas mostram que o receio de sofrer algum tipo de sanção influencia pouco o JDM dos contadores. Esse fato, aliado à percepção de que algumas obrigações decorrentes das IFRS não trazem vantagens para a organização, pode contribuir para que a legislação não tenha poder para forçar a adoção integral.

Gestores e auditoria dão origem a outras pressões coercitivas importantes no JDM dos contadores. A pressão por parte desses grupos também é desigual. Em alguns momentos, se mostra impositiva; em outros, parece ser mais sutil. Os gestores são constantemente avaliados em relação ao desempenho das organizações e, muitas vezes, cobrados em relação a metas de lucratividade e crescimento. Logo, qualquer evento que possa influenciar o resultado tende a ser acompanhado de perto por eles. Ao influenciarem as decisões relacionadas ao imobilizado, os gestores estão também influenciando o resultado da organização. A pressão dos detentores de capital (acionistas e proprietários) ocorre de forma similar.

Já a influência da auditoria foi identificada em dois contextos totalmente distintos. Em alguns momentos, a auditoria tem caráter coercitivo e, em outros, normativo. Se por um lado, os contadores direcionam seu JDM no sentido de atender o que a auditoria determina, por outro, os auditores também são contadores, com os quais os entrevistados trocam ideias e realizam discussões no sentido de buscarem

soluções conjuntas. Em muitas situações, esses dois papéis coexistem. Essa constatação é similar à de Cole, Branson e Breesch (2013), segundo os quais, a auditoria pode restringir o uso indevido do julgamento previsto nas IFRS e, ao mesmo tempo, influenciar a preparação das demonstrações financeiras.

A pressão por parte das entidades regulamentadoras é muito particular, por isso merece ser destacada. Quando exercida pela CVM, contribui na decisão pela adoção dos procedimentos demandados pelas IFRS, porém, no caso do TCE (voltado à fiscalização do gasto do dinheiro público) e da ANS (que regula a área da saúde), isso não ocorre. Por terem dificuldades em atender integralmente normatizações de diferentes origens, os contadores (e organizações) acabam relegando as IFRS a um segundo plano, uma vez que tanto o TCU quanto a ANS emitem normas específicas e podem impor sanções diretas pelo não cumprimento das suas regulamentações.

Essa influência não havia sido identificada em pesquisas anteriores, que, por sua vez, constataram que mercados financeiros (ALBU et al. 2011), bancos, credores privados, autoridades fiscais (ZARZESKI, 1996) e até organizações profissionais contábeis (PARBOTEEAH et al., 2005) podem ter efeitos coercitivos na contabilidade. Esses elementos não foram identificados nesta pesquisa, possivelmente porque ela teve como objetivo estudar o JDM dos contadores em relação a um aspecto específico e não às pressões isomórficas exercidas sobre a contabilidade como um todo, ou sobre as organizações.

A pressão normativa também foi identificada na pesquisa, porém ela se manifesta de forma menos intensa. Elementos como formação acadêmica (DIMAGGIO, POWELL, 1983), professores e associações profissionais (DOADRIO, ALVARADO, CARRERA, 2015) pouco influenciam o JDM dos entrevistados, contrastando com resultados anteriores. A pouca influência da formação acadêmica e dos professores pode ser decorrente do período em que a maior parte dos entrevistados concluiu os estudos: antes da vigência das IFRS. Provavelmente os professores não abordaram o tema, por isso não são considerados referência na área pelos entrevistados.

Essa pouca influência também pôde ser percebida em relação aos colegas de profissão. Os entrevistados aderiram às IFRS em 2010, quando praticamente inexistiam organizações brasileiras que a adotavam, dificultando a busca por profissionais que pudessem ser considerados referência. Essa dificuldade se mantém até hoje, pois, segundo Barros, Moura e Coelho (2017), o grau de utilização e o nível

de conhecimento em relação às IFRS, por contadores e gestores de pequenas e médias empresas, ainda é baixo. Considerando que o processo de adoção das IFRS ainda não está consolidado no Brasil, provavelmente os entrevistados fazem parte do grupo de referência, pois foram os primeiros a adotar a norma.

Para que possa exercer a profissão, o contador deve estar vinculado ao conselho de classe e seguir suas recomendações (CARNEIRO, RODRIGUES, CRAIG, 2017). Conforme o Decreto-Lei nº 9.295/1946 e Res. CFC 1.370/2011, o CFC tem as funções principais de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Sobre a função de orientação, os materiais publicados no site do Conselho de Regional de Contabilidade do estado do Rio Grande do Sul (CRC/RS) (<http://www.crcrs.org.br>) mostram que os cursos e palestras disponibilizados não abordam as IFRS (das 250 palestras disponíveis, nenhuma está relacionada às IFRS).

Nas ações de fiscalização, o foco recai sobre os escritórios de contabilidade (quase 80% do total). Com isso, percebe-se que as atividades do conselho são direcionadas majoritariamente aos contadores que atuam em escritórios de contabilidade. Essa pode ser a explicação da pouca influência do CRC no JDM dos contadores entrevistados.

O terceiro tipo de isomorfismo, o mimético, é caracterizado pela presença das empresas de consultoria, principalmente no processo de adoção das IFRS. Durante as entrevistas, não pôde ser evidenciado que houve a imitação das decisões de outros, tidos como referência (DIMAGGIO, POWEL, 1983). Ou que foi considerado mais fácil copiar as práticas da vizinha (DUFOUR, TELLER, LUU, 2015), conforme preconiza a Teoria Institucional. Porém, a consultoria é considerada uma fonte de isomorfismo mimético (DIMAGGIO, POWEL, 1983, CHRISTENSEN, 2003, CHEN et al., 2011), pois ela tende a aconselhar e implementar práticas semelhantes em todas as organizações.

Ressalta-se que a influência das empresas de consultoria é percebida com menor intensidade no JDM dos contadores favoráveis à adoção das IFRS, e com maior intensidade nos neutros e contrários. Aliando esse resultado ao indício de que a percepção do contador pode ser vinculada ao nível de adoção das IFRS (seção 4.4), parece que se visualiza um comportamento similar: o processo de controle do imobilizado foi conduzido majoritariamente pelo contador, quando ele era favorável à adoção das IFRS; quando o contador não era favorável, as empresas de consultoria

definiram os processos e parâmetros, que continuam sendo utilizados pelos contadores (até o momento da entrevista).

Nesses casos, pode ser identificado o papel de legitimação da consultoria, pois parece que é ela quem direciona (ou direcionou) o processo de adoção das IFRS. Transcorrido esse período de adoção, como o contador não visualiza vantagens na norma, ele mantém o que já havia sido implementado pela consultoria, o que revela uma tendência de tomar parte das suas decisões de forma similar à de antes das IFRS.

O conjunto de resultados mostra que a segunda proposição, de que pressões coercitivas, miméticas e normativas influenciam o JDM dos contadores, foi confirmada, porém, cada uma das pressões está presente de diferentes formas. Mostra também que a influência das pressões coercitivas é claramente a mais presente no JDM dos contadores.

5.3 ANÁLISE INTEGRADA DA INFLUÊNCIA DOS ELEMENTOS INDIVIDUAIS E INSTITUCIONAIS NO JDM

A análise dos dados foi realizada sob diferentes perspectivas: identificação do JDM nas etapas de controle do imobilizado (seção 4.3); identificação dos elementos que influenciam o julgamento (seção 4.5.1) e a decisão (seção 4.5.2); comparação da influência por perfil de contador e características da organização (seção 4.5.3); e a identificação de incidentes críticos (seção 4.5.3).

Com base nessas análises, é apresentada a discussão sobre como as limitações individuais e pressões institucionais influenciam o JDM dos contadores. A P3 direcionou essa discussão: *No processo de controle do imobilizado, a pressão coercitiva é o elemento mais presente no JDM dos contadores.*

Tanto a Racionalidade Limitada, quanto a Teoria Institucional, influenciam o JDM dos contadores, quando consideradas as diferentes perspectivas de análise. De forma geral, os resultados mostram que as pressões coercitivas influenciam mais o JDM dos contadores, embora elas não prevaleçam em todos os tipos de decisões. Além disso, o contexto de análise das limitações individuais e das pressões institucionais é diferente (indivíduo – ambiente).

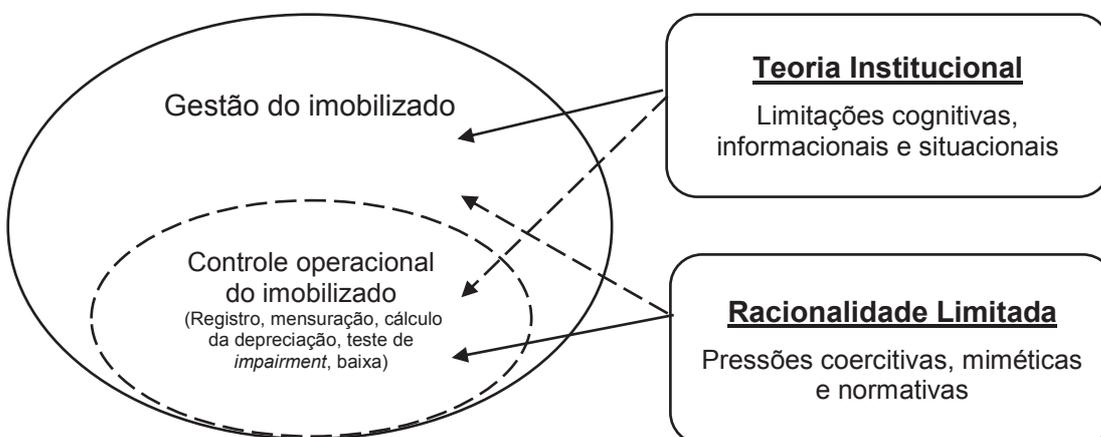
A discussão em relação a como a Racionalidade Limitada e a Teoria Institucional influenciam as decisões relacionadas ao imobilizado passa pelo resgate

de quais são elas. Enquanto algumas decisões são relacionadas a aspectos operacionais e de execução das tarefas, outras dizem respeito a aspectos gerenciais de controle do imobilizado, tais como adotar as IFRS de forma integral ou parcial e como atender (ou não) a tudo que a norma demanda.

Os resultados mostram que as decisões relacionadas a aspectos gerenciais são mais influenciadas pelas pressões coercitivas, ou seja, pelas características do ambiente. Já as limitações cognitivas, vinculadas ao contador, influenciam mais as decisões operacionais. Estas demandam maior conhecimento técnico das IFRS, sendo necessárias a interpretação da norma e a definição de como elas devem ser implementadas. Essa vinculação estreita com a responsabilidade do contador, e o fato de que as decisões operacionais fazem parte do seu escopo de decisão, podem motivar a maior influência das limitações individuais no JDM que envolve essas decisões.

Já as decisões gerenciais relacionadas ao imobilizado envolvem aspectos que transcendem a contabilidade e que estão, de certa forma, além das atribuições do contador. A legislação, por exemplo, pode ser interpretada e permite alguma flexibilidade, mas não pode ser alterada ou totalmente ignorada pelo contador. Além disso, em última instância, a responsabilidade legal pela organização e pela publicação das demonstrações financeiras é dos detentores de capital e gestores. Logo, as decisões gerenciais em relação ao imobilizado envolvem aspectos mais amplos do que a contabilidade. Há indicativos de que esse contexto tenha contribuído para que as pressões coercitivas sejam mais intensas nesse tipo de decisão. A Figura 14 ilustra como essas influências se manifestam.

Figura 14 - Como os elementos influenciam o JDM



Fonte: Elaborado pela autora.

Há ainda outras perspectivas a serem discutidas em relação à prevalência dos elementos coercitivos. A decomposição do JDM em julgamento e decisão indica que as limitações cognitivas influenciam mais o julgamento, enquanto as pressões coercitivas influenciam mais a decisão. Esse resultado está vinculado aos aspectos já discutidos nas seções 4.5.1 e 4.5.2, de que o julgamento demanda maior quantidade de informações, enquanto a decisão é tomada em função de elementos coercitivos como gestores e legislação.

Na comparação entre as organizações que adotam as IFRS de forma parcial e as que o fazem de forma integral, identificou-se que a legislação tem influência importante em ambas, porém, é mais significativa estatisticamente naquelas em que a adoção é integral. Entretanto, parece haver uma conjugação de fatores que contribuem pela adoção parcial ou integral. As entrevistas mostram que há indícios de que tanto as características individuais do contador, quanto as pressões ambientais conspiram em uma mesma direção. Nas empresas em que a adoção é integral, contador e gestores visualizam vantagens nas IFRS, tornando o ambiente mais propenso à adoção. Quando ela é parcial, isso não ocorre.

Possivelmente, essa diferença possa ser identificada na informação contábil gerada. Nas empresas em que a adoção é integral, pode haver uma tendência de que elas reflitam com maior precisão a realidade da organização, já que o pressuposto da essência sobre a forma é mais presente. De forma alguma se pretende afirmar que nos casos em que a adoção é parcial, a informação contábil não reflète a realidade da organização. Apenas se ventila a possibilidade de que, na adoção integral, a qualidade da informação é maior.

As análises realizadas com base no perfil dos contadores e nas características das organizações mostraram que tanto as limitações individuais, quanto as pressões ambientais, exercem influências similares em todos os grupos (há poucas diferenças significativas estatística e qualitativamente). Possivelmente, os entrevistados pertencem ao grupo de contadores que foram pioneiros na adoção das IFRS no Brasil, estando sujeitos a condições ambientais similares no momento dessa adoção, o que pode ter contribuído para a similaridade da influência dos elementos estudados no seu JDM.

Porém, a ausência de um padrão ou da predominância de determinado perfil também pode indicar que uma nova prática contábil não precisa, necessariamente, encontrar resistência por parte de determinado grupo, ou ter seu uso incentivado por

outro. A amostra pesquisada não permite generalizações, mas é visível que o perfil dos contadores entrevistados favoráveis à adoção das IFRS é bastante heterogêneo.

A prevalência da pressão coercitiva também foi identificada na análise dos incidentes críticos em que elementos da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional influenciam o JDM de forma simultânea. Nos incidentes, as limitações individuais e pressões ambientais estão presentes simultaneamente em quase todos, mas as pressões coercitivas são determinantes nas decisões.

Assim como nos incidentes críticos, as diferentes perspectivas de análise anteriormente apresentadas mostram maior influência das limitações individuais em alguns momentos, e das pressões ambientais em outros. Essas influências decorrem da tarefa à qual a decisão se refere, ao tipo de decisão que está sendo tomada e à etapa do JDM envolvida. Ou seja, cada decisão é tomada sob condições específicas, sujeita às limitações e pressões vinculadas a cada contexto.

Esse contexto está alinhado com a abordagem da *Naturalistic Decision Making* (Tomada de Decisão Naturalista) que busca descrever como os indivíduos tomam decisões no mundo real. (NEMETH, KLEIN, 2011). Para Gary Klein, um dos pioneiros nos estudos sobre a tomada de decisão naturalista, no processo decisório a intuição consiste na capacidade de transformar as experiências em sentenças e decisões. Ou seja, na capacidade de tomar decisões com utilização de padrões para identificar e compreender o que acontece em uma situação e agir com base em rotinas mentais previamente aprendidas e experimentadas. (KLEIN, 2008).

Nesse sentido, conforme comentado anteriormente, o contexto legal em relação à adoção das IFRS é igual para todos os contadores (e para as organizações). No entanto, as convicções e percepções individuais, a interpretação da legislação e o ambiente organizacional são distintos. Nesse contexto, é possível que cada contador tenha desenvolvido suas próprias estratégias de decisão, concebendo padrões baseados nas influências às quais está sujeito.

Isso traz à tona a discussão em relação às pressões coercitivas exercidas pelos gestores no JDM dos contadores. Nenhum dos entrevistados demonstrou se sentir desconfortável em relação ao fato de que algumas decisões devem ser submetidas aos gestores. Pelo contrário, parece que eles entendem ser natural a influência desse grupo nas decisões relacionadas ao controle do imobilizado. E, pelo que foi constatado nesta pesquisa, poucas são as situações envolvendo conflito entre os contadores e gestores.

Essa constatação leva ao questionamento do porquê de isso ocorrer. A influência dos gestores está presente, na maior parte dos casos, em decisões que afetam o resultado. Há indícios de que as decisões dos contadores estão em consonância com esse objetivo. Assim como fazem os gestores, há indicativos de que os contadores tomam suas decisões avaliando o impacto que elas terão no resultado da organização (um dos principais indicadores da situação financeira da empresa).

Dos 28 entrevistados, 21 atuam há mais de 5 anos nas organizações atuais e o uso de expressões como “a gente” e “nós”, para caracterizá-las, mostra que há afinidade entre contador e organização. Disso se pode inferir que o contador, além de ser influenciado por limitações individuais e pressões ambientais, também direciona sua decisão no sentido de buscar o que considera ser a melhor alternativa para a organização. A abordagem da tomada de decisão naturalística poderia auxiliar na compreensão de como essa propensão a buscar o melhor para a organização é incorporada na tomada de decisão dos contadores.

O resumo de todas as análises e discussões indica que a contabilidade é elaborada sob as pressões do ambiente institucional em que o contador e a organização estão inseridos, mas que também apresenta características e segue o JDM do seu responsável legal, no caso, o contador. Com isso, a proposição de pesquisa se confirma parcialmente, uma vez que a prevalência das pressões coercitivas não foi identificada em todas as etapas do JDM e nem em todos os tipos de decisões.

Além de possibilitar a exploração em relação à terceira proposição, a discussão realizada nesta seção também evidenciou que a tese que direcionou esta pesquisa pôde ser constatada: tanto as limitações individuais quanto as pressões institucionais influenciam o JDM dos contadores no processo de controle do imobilizado. Ou seja, a decisão do contador não é definida apenas em relação aos aspectos individuais, inerentes a sua pessoa; e também não é o ambiente no qual ele está inserido que o faz tomar decisões de uma ou outra forma. Elementos de ambas as perspectivas estão presentes de forma constante: em alguns momentos prevalece o aspecto individual; em outros, o ambiental.

Foram identificadas situações em que a linha que separa a racionalidade limitada e as pressões institucionais é tênue. Por exemplo, quando um contador utiliza premissas fornecidas pela direção da empresa para elaborar o fluxo de caixa, e com

base nesse fluxo de caixa avalia se há indícios de perda por não recuperabilidade, está fazendo uso de um facilitador de decisão ou sofrendo uma pressão coercitiva?

Por utilizar premissas fornecidas por outra pessoa, as definições utilizadas nesta pesquisa permitem a classificação do trecho como facilitador de decisão. Porém, se a direção da empresa impõe a utilização dessas premissas, poderia também ser considerada uma pressão coercitiva. Uma análise com maior profundidade em relação a essa situação poderia fornecer maiores esclarecimentos: o contador tem liberdade de utilizar premissas diferentes? As premissas fornecidas pela direção correspondem à realidade e são exequíveis? Ou desconsideram a realidade do ambiente econômico e são excessivamente otimistas ou pessimistas?

Há também a dubiedade do papel da auditoria. Tanto o contador quanto o auditor são graduados em Ciências Contábeis e registrados no Conselho de Contabilidade, portanto, pertencem a uma mesma categoria profissional. Logo, a exemplo do que ocorre no estudo de Rezende (2009), essa influência poderia ser considerada totalmente normativa. Por outro lado, o isomorfismo coercitivo se manifesta pela capacidade de estabelecer regras, fiscalizar a conformidade, e, se necessário, manipular sanções, recompensas ou punições (SCOTT, 2008), características que podem ser facilmente associadas à auditoria.

Apesar da clara distinção conceitual entre os papéis normativo e coercitivo, eles se confundem no campo empírico. O contador, ao buscar uma solução para um problema em conjunto com o auditor, está buscando aconselhamento de um colega de profissão, que futuramente emitirá um parecer sobre a solução dada ao problema. Ao participar da busca pela solução, é muito provável que o parecer dado pelo auditor seja favorável. Possivelmente o contador leva em consideração esse aspecto e a busca pela solução conjunta é um mecanismo utilizado por ele para aumentar a possibilidade de obter, futuramente, um parecer favorável por parte do auditor.

Após a discussão dos resultados obtidos, são apresentadas considerações finais em relação à pesquisa, suas limitações e sugestões para estudos futuros.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil passou a adotar as IFRS em 2010, após a promulgação da Lei 11.638/2007, que trouxe inovações para as demonstrações financeiras e práticas contábeis. (SAIKI e ANTUNES, 2010). Essa abordagem trouxe impactos para a profissão contábil, pois a mudança de uma contabilidade baseada em regras, para uma baseada em princípios, aumentou o grau de julgamento exigido dos responsáveis pela elaboração das demonstrações. (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI, 2010).

Nesse contexto, foi definido o objetivo desta pesquisa, que consistiu em identificar quais são os elementos da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional que influenciam o JDM dos contadores e como o fazem. A pesquisa foi desenvolvida com 28 contadores que atuam em organizações que adotam as IFRS.

A metodologia utilizada foi a qualitativa, operacionalizada por entrevistas com um questionário semiestruturado. Os requisitos de validade seguiram as recomendações de Kirk e Miller (1986); os de confiabilidade, as técnicas propostas por Lincoln e Guba (1985); e a codificação e a análise seguiram as recomendações de Bardin (2010) e Saldaña (2009).

O modelo conceitual utilizado para a investigação empírica foi estruturado a partir dos pressupostos da Teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional. A primeira foi operacionalizada em três categorias: limitações cognitivas (excesso de variáveis e facilitadores de decisão), limitações situacionais (tempo) e limitações informacionais (informação indisponível e custo-benefício). A Teoria Institucional também foi estruturada em três categorias: pressões coercitivas (legislação, gestores, auditoria, detentores de capital), pressões normativas (professores, outros contadores, conselho de contabilidade, auditoria) e pressões miméticas (consultoria).

Os resultados mostram que a execução da contabilidade atendendo os critérios das IFRS, mesmo sendo fortemente regulamentada, demanda JDM dos contadores de forma constante. Esse JDM é influenciado pelos elementos previstos no modelo conceitual, com diferentes intensidades. A influência da Racionalidade Limitada traz benefícios e desvantagens. Ao mesmo tempo que agiliza as decisões do contador, possibilitando a ele atender todas as demandas da contabilidade, o direciona para aceitação da solução satisfatória em detrimento da ótima.

Algumas pressões institucionais, como a legislação, são, de certa forma, indissociáveis da execução da contabilidade. Isso não significa, porém, que ela tenha o poder de determinar completamente a forma como essa contabilidade é executada. Embora a análise em relação a como ocorre a influência dos elementos tenha constatado a prevalência das pressões coercitivas, outras pressões institucionais e limitações individuais podem ter poder de influência superior ao da legislação, levando à adoção parcial das IFRS. Identificou-se, ainda, que as limitações cognitivas são as que mais influenciam o julgamento, enquanto as pressões coercitivas influenciam a decisão; que há poucas diferenças em relação à influência dos elementos conforme o perfil dos contadores; e que, quando os elementos estão presentes em um mesmo incidente de forma conjunta, prevalecem as pressões coercitivas.

Independentemente das limitações individuais e das pressões ambientais às quais os contadores estão sujeitos como categoria profissional, parece que eles ainda não conseguem visualizar os benefícios que as IFRS poderiam trazer para as organizações e para a própria contabilidade. O próprio Conselho de Contabilidade parece ainda não tratar o tema como prioritário.

A contabilidade elaborada em conformidade com as IFRS, que prioriza a essência sobre a forma, tem um potencial de gerar informações mais qualificadas, o que poderia aumentar sua importância nas organizações. O contador, ao invés de realizar tarefas mecânicas, que podem ser executadas com auxílio da tecnologia, poderia direcionar seus esforços no sentido de melhorar a informação contábil disponibilizada, aplicando seu JDM a questões mais relevantes. Como consequência no longo prazo, a contabilidade poderia deixar de ser vista como uma obrigação fiscal (CAVALHEIRO, HUPPES, KREMER, 2017), para ser considerada peça importante no gerenciamento das organizações.

Nesse cenário, as pressões coercitivas tenderiam a ser menos importantes. Se o conceito das IFRS já estivesse institucionalizado entre os contadores e organizações, talvez as limitações individuais, como restrição de tempo e de informação, fossem mais evidenciadas, já que as IFRS demandam maior número de informações e controles.

Com base nos resultados encontrados, entende-se que a tese proposta na pesquisa, de que limitações individuais e pressões ambientais influenciam o JDM dos contadores, foi confirmada. Considera-se, também, que tanto o objetivo principal como os três objetivos secundários da pesquisa foram atendidos. Os resultados em relação

ao primeiro objetivo secundário, que era o de identificar as limitações cognitivas, situacionais e informacionais presentes no JDM dos contadores, mostram a influência das três categorias, com destaque para as limitações cognitivas.

O segundo objetivo secundário da pesquisa, que consistia em identificar as pressões coercitivas, normativas e miméticas no JDM dos contadores, também foi atingido. Os resultados mostram forte influência das pressões coercitivas e menor incidência das normativas e miméticas.

O terceiro objetivo era o de identificar como as limitações individuais e pressões ambientais influenciam o JDM dos contadores de forma conjunta. Foi evidenciado que tanto os elementos individuais, quanto os ambientais, estão presentes no JDM dos contadores e que as pressões coercitivas prevalecem. No entanto, as decisões operacionais em relação ao controle do imobilizado são mais influenciadas pelas limitações individuais. Já nas decisões relacionadas à gestão do imobilizado, as pressões institucionais são as mais influentes.

Como parte da análise em relação a como ocorre a influência dos elementos, constatou-se que, em alguns momentos, ambos estão presentes numa mesma decisão. Quando isso ocorre, prevalecem as pressões coercitivas. Identificou-se, ainda, que as limitações cognitivas são as que mais influenciam o julgamento, enquanto as pressões coercitivas influenciam a decisão; e que há poucas diferenças em relação à influência dos elementos conforme o perfil dos contadores.

Na sequência, são apresentadas as implicações decorrentes desta pesquisa, suas limitações e recomendações para estudos futuros.

Espera-se que uma tese de doutorado consiga contribuir com o avanço do conhecimento na área de investigação. Nesse sentido, acredita-se que esta pesquisa tenha sua contribuição caracterizada pela perspectiva metodológica e teórica.

Na perspectiva metodológica, a pesquisa utiliza o método qualitativo, pouco comum nos estudos na área da contabilidade. A condução da pesquisa foi realizada com a observância de rigorosas técnicas de validação e confiabilidade, que envolvem exploração do campo de pesquisa, a validação em duas etapas do instrumento de pesquisa, e o atendimento dos critérios de confiabilidade. Nesse sentido, a metodologia utilizada pode servir de base para novas pesquisas relacionadas ao JDM na adoção das IFRS, ou em outras áreas da contabilidade e da gestão.

Sob a perspectiva teórica, entende-se que há duas contribuições a serem destacadas. A primeira, consiste na verificação de que tanto os elementos individuais

quanto ambientais influenciam o JDM dos contadores, e que essa influência se dá em diferentes intensidades. Foi possível identificar situações em que as perspectivas individuais e ambientais influenciam conjuntamente o JDM e outras em que uma delas se sobressai em relação à outra.

Outra contribuição teórica diz respeito ao tipo de decisão que sofre maior influência de cada um dos elementos. Nas decisões relacionadas a aspectos operacionais, as limitações individuais prevalecem; já nas decisões relacionadas à gestão do imobilizado, as mais influentes são as pressões coercitivas. Pelo que se pode identificar, ambas as perspectivas sobre JDM ainda não foram exploradas pela literatura até o momento.

Este estudo é de caráter descritivo, portanto, entende-se que os seus resultados não podem ser generalizados, pois foram conduzidos com um grupo de contadores que fazem parte de um contexto específico. As implicações para o campo foram discutidas sob as perspectivas do indivíduo, da organização e daqueles que podem contribuir com a oferta de cursos de aperfeiçoamento. O fato de o indivíduo – o contador - tomar ciência da existência desses elementos pode ser o início de uma reflexão sobre seu comportamento e suas decisões, relacionadas não somente ao controle do imobilizado, mas também a outras tarefas inerentes à sua função.

Outra perspectiva é direcionada àqueles que podem contribuir com a oferta de cursos de aperfeiçoamento (Conselho de Contabilidade, instituições de ensino e treinamento em geral, universidades). Para esses, buscou-se, de certa forma, emitir uma alerta em relação à carência de oportunidades de aperfeiçoamento em temas relacionados às IFRS. A pouca oferta de cursos nessa área é evidenciada nas entrevistas e também na ausência de materiais por parte do Conselho de Contabilidade.

Mesmo que tenham sido tomadas as devidas precauções metodológicas durante a realização da pesquisa, algumas limitações podem ter influenciado os resultados obtidos. Uma das limitações se refere à seleção dos contadores entrevistados. Embora o ponto de partida tenha sido a relação das 500 Maiores empresas do Sul, a pesquisa foi conduzida com aqueles que concordaram em participar.

Outra possível limitação decorre da subjetividade na criação das categorias e na codificação (apesar de terem sido definidos critérios para tal) por parte da pesquisadora, inerente à pesquisa qualitativa. Além disso, o caráter homogêneo da

amostra estudada pode ter contribuído de alguma forma para os resultados encontrados.

Por fim, apresentam-se as recomendações de pesquisa. Estas evidenciam que, quanto mais um tema é estudado, mais se percebe que esse tema precisa ser melhor explorado e que a tese representa uma pequena parte do fenômeno estudado. Para melhor explorar o tema, sugere-se:

- Analisar como diferentes tipos de decisões são impactados pelas limitações individuais ou pressões ambientais;
- Aprofundar a compreensão sobre o papel da auditoria em relação à contabilidade, identificando como ela contribui para as decisões contábeis;
- Estudar melhor a interação de aspectos individuais e ambientais no JDM, não apenas dos contadores, mas também de outros indivíduos, relacionados com outros temas;
- Estudar o JDM de contadores (podendo ser estendido a gestores e auditores) em relação a outros aspectos decorrentes das IFRS, como o ajuste a valor presente, o controle dos estoques, provisões, ativos e passivos contingentes etc.

REFERÊNCIAS

- 500 Maiores do Sul. **Revista Amanhã**. <http://www.amanha.com.br/500maiores/>. Acesso em 11 de novembro de 2017.
- ALBU, Nadia et al. A story about IAS/IFRS implementation in Romania. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 1, n. 1, p. 76-100, 2011.
- ANDRADE, Andréa. F.; FONTOURA, Fernando B.; MACAGNAN, Clea B. Um estudo sobre a evidenciação do ajuste a valor presente nas empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 18, n.1, p. 62-80, 2013.
- Paul André, Peter Walton, Dan Yang. Voluntary adoption of IFRS: A study of determinants for UK unlisted firms. **Comptabilités et Innovation**, May 2012, France. pp.cd-rom, 2012.
- AUGIER, Mie; MARCH, James G. A model scholar: Herbert A. Simon (1916–2001). **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 49, n. 1, p. 1-17, 2002.
- BARBERIS, Nicholas; THALER, Richard. A survey of behavioral finance. **Handbook of the Economics of Finance**, v. 1, p. 1053-1128, 2003.
- BARBU, Elena; PIOT, Charles. L'adoption des IAS/IFRS par les groupes français cotés. **Revue française de gestion**, n. 7, p. 53-74, 2012.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa (Portugal): Edições 70, 2010.
- BARREIROS, Reginaldo Ferreira; PROTIL, Roberto Max; MOREIRA, Vilmar Rodrigues. Caracterização da natureza do processo decisório em nível estratégico nas cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. Atatibaia: **ANPAD**, v. 1, 2005.
- BARRETO, Patrycia Scavello; DA SILVA MACEDO, Marcelo Álvaro; DOS SANTOS ALVES, Francisco José. Tomada de decisão e teoria dos prospectos em ambiente contábil: uma análise com foco no efeito framing. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 3, n. 2, p. 61, 2013.
- BARROS, Francisca Crislandia Oliveira de; MOURA, Emanuela Aragão de; COELHO, Antonio Carlos Dias. IFRS para PMES: uma análise quanto ao processo de adoção das normas internacionais por contadores brasileiros. **Encontros Universitários da UFC**, v. 1, p. 1380, 2017.
- BASEL, Jörn S.; BRÜHL, Rolf. Rationality and dual process models of reasoning in managerial cognition and decision making. **European Management Journal**, v. 31, n. 6, p. 745-754, 2013.
- BAUER, Martin. W.; GASKELL, George. (Edts). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 8ª ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
- BAZERMAN, Max H. et al. Explaining how preferences change across joint versus separate evaluation. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 39, n. 1, p. 41-58, 1999.
- BAZERMAN, Max. H. **Judgment in Managerial Decision Making**. New York: Wiley, 2001. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=7v8OAQAAMAAJ&q=Judgment+in+Managerial+Decision+Making&dq>. Acesso em 20/01/2016.

BIGUS, Jochen. Optimism and auditor liability. **Accounting and Business Research**, v. 46, n. 6, p. 577-600, 2016.

BINSWANGER, Johannes. Life cycle saving: Insights from the perspective of bounded rationality. **European Economic Review**, v. 56, n. 3, p. 605-623, 2012.

BOBEK, Donna D.; HAGEMAN, Amy M.; RADTKE, Robin R. The effects of professional role, decision context, and gender on the ethical decision making of public accounting professionals. **Behavioral Research in Accounting**, v. 27, n. 1, p. 55-78, 2015.

BOGDAN, Victoria; BAN, Olimpia Iuliana; ȚARA, Ioan Gheorhe. Endogenous Human Variables Affecting Performance of JDM: Experimental Research on Romanian Students. In: ECRM2015-Proceedings of the 14th European Conference on Research Methods 2015: ECRM 2015. **Academic Conferences Limited**, p. 55, 2015.

BONNER, Sara. E. Commentary: judgment and decision making research in accounting. **Accounting Horizons**, Flórida, v.13, n. 4, p. 385–398, 1999.

BONOME, María G. **La racionalidad en la toma de decisiones**: Análisis de la Teoría de la Decisión de Herbert A. Simón, NETBIBO. Febrero, v. 20, p. 284, 2010.

BRANCO, Manuel Castelo. Uma abordagem institucionalista da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 17, n. 42, 2006.

BRANDAU, Michael et al. Institutional drivers of conformity—Evidence for management accounting from Brazil and Germany. **International Business Review**, v. 22, n. 2, p. 466-479, 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 e alterações**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guardalivros e dá outras providências. Disponível em http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2015/12/decretolei_9295.pdf. Acesso em 23/11/2017.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28/12/2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15/12/1976, e da Lei no 6.385, de 7/12/1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em 22/01/2016.

BRASIL. LEI No 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976 e alterações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em 20/09/1976

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

BUTLER, Stephen A.; GHOSH, Dipankar. Individual differences in managerial accounting judgments and decision making. **The British Accounting Review**, v. 47, n. 1, p. 33-45, 2015.

CALLADO, Antônio André Cunha; DE PINHO, Marco Aurélio Benevides. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2015.

CAMERER, Colin. Do markets correct biases in probability judgment? Evidence from market experiments. **Advances in behavioral economics**, v. 2, p. 125-172, 1990.

CARNEIRO, Juarez; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Assessing international accounting harmonization in Latin America. In: **Accounting Forum**. Elsevier, v. 41, n. 3, p. 172-184, 2017.

CARVALHO, Fé de Moura; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**. v. 8, n. 3, p. 62-81, 2012.

CARVALHO, Vinícius José Ribeiro de. **Das razões da utilização do EBITDA por profissionais de mercado**: uma contribuição prática. 2015.

CAVALHEIRO, Rafael Todescato; HUPPES, Cristiane Mallmann; KREMER, Andréia Maria. Aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas na perspectiva dos prestadores de serviços contábeis. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 9, n. 2, p. 59-77, 2017.

CHAND, Parmod. The effects of ethnic culture and organizational culture on judgments of accountants. **Advances in Accounting**, v. 28, n. 2, p. 298-306, 2012.

CHAND, Parmod; PATEL, Chris; PATEL, Arvind. Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 2, p. 280-289, 2010.

CHARMAZ, Kathy; BELGRAVE, Liska. Qualitative interviewing and grounded theory analysis. **The SAGE handbook of interview research: The complexity of the craft**, v. 2, p. 347-365, 2012.

CHEN, Huihua; DUH, Rong-Ruey, CHAN, Hung C. (Leon); XIAO, Jason Zezhong. Determinants and performance effects of management consultancy adoption in listed Chinese companies. **Asian Business & Management**, v. 10, n. 2, p. 259-286, 2011.

CHRISTENSEN, Mark. Without Reinventing the Wheel ‘: Business Accounting Applied to the Public Sector. **Australian Accounting Review**, v. 13, n. 30, p. 22-27, 2003.

CLOR-PROELL, Shana M. The Effects of Expected and Actual Accounting Choices on Judgments and Decisions. **The Accounting Review**, Flórida, v. 84, n. 5, p. 1465-1494, 2009.

COLE, Vicky; BRANSON, Joël; BREESCH, Diane. **Determinants influencing the IFRS accounting policy choices of European listed companies**. 2013.

COLLIN, Sven-Olof Yrjö et al. Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. **Critical perspectives on Accounting**, v. 20, n. 2, p. 141-174, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade**. Disponível em:

[http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=68)

[Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=68](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=68). Acesso em 03/11/2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes>. Acesso em 03/11/2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 27 - Ativo Imobilizado, aprovado pela Resolução CFC Nº. 1.177 de 04 de agosto de 2009**. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001177&arquivo=Res_1177.doc

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira De Contabilidade – NBC TA Estrutura Conceitual, aprovado pela Resolução NBCTAESTRUTURACONCEITUAL de 25 de novembro de 2015**. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL. Acesso em 01/01/2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC N.º 1.374/11. Dá nova redação à **NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001374. Acesso em: 21/01/2016.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CZARNECKI, Jerzy S. Evidence delivering management accounting. **Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci**, v. 72, n. 128, p. 33-48, 2013.

DA SILVA, Adilson Aderito; NALDIS, Vanessa Boni. Incerteza e Racionalidade Limitada: Um Estudo Empírico no Setor Financeiro. **Revista Organizações em Contexto-online**, v. 8, n. 15, p. 43-63, 2012.

DAVIS, Gordon B.; OLSON, Margrethe H.; GAMA, Alfonso Pérez. **Sistemas de información gerencial**. New York: McGraw-Hill, 1987.

DELANEY, Rebecca et al. Variations in decision-making profiles by age and gender: A cluster-analytic approach. **Personality and individual differences**, v. 85, p. 19-24, 2015.

DELGADO, Laura; SHEALY, Tripp. Opportunities for greater energy efficiency in government facilities by aligning decision structures with advances in behavioral science. **Renewable and Sustainable Energy Reviews**, v. 82, n. 3, p. 3952–3961, 2018.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, cap. 1, p. 15-68, 2012.

DIAS, Claudevi Pereira et al. Evidenciação de informações socioambientais, teoria da legitimidade e isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, n. 1, p. 100-118, 2014.

DILLARD, Jesse F.; RIGSBY, John T.; GOODMAN, Carrie. The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 17, n. 4, p. 506-542, 2004.

- DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.
- DIMAGGIO, Paul Joseph; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. **American Sociological Review**, Washington, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- DOADRIO, Leopoldo; ALVARADO, María; CARRERA, Nieves. Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. **Revista de Contabilidad**, v. 18, n. 2, p. 200-216, 2015.
- DOOSTHOSSEINI, Kazem; KHOSHTINAT, Mohsen; MAHDAVI, Ghadir. Political Consensus through Setting International Accounting Standards: the Case of IAS22, **International Economic Studies**, v. 44, n. 1, p. 38-53, 2014.
- DOWIE, Jack; ELSTEIN, Arthur (Ed.). **Professional judgment: A reader in clinical decision making**. New York: Cambridge University Press, 1988.
- DUFOUR, Dominique; TELLER, Pierre; LUU, Philippe. A neo-institutionalist model of the diffusion of IFRS accounting standards. **Computational Economics**, v. 44, n. 1, p. 27-44, 2015.
- EISENHARDT, Kathleen M.; ZBARACKI, Mark J. Strategic decision making. **Strategic management journal**, v. 13, n. S2, p. 17-37, 1992.
- ELLINGER, Alexander E.; KELLER, Scott B.; HANSEN, John D. Bridging the divide between logistics and marketing: facilitating collaborative behavior. **Journal of business logistics**, v. 27, n. 2, p. 1-27, 2006.
- ERNEST & YOUNG. Migração: 2009 é ano-chave para IFRS. Disponível em: [http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/IFRS_Journal_6/\\$FILE/IFRS_Journal6.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/IFRS_Journal_6/$FILE/IFRS_Journal6.pdf). Acesso em: 08/01/2018.
- ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**, v. 2, São Paulo: Atlas, 2010.
- ETHERINGTON, Lois D. Toward a model of accounting pedagogy: a critical incident analysis. **Issues in Accounting Education**, v. 4, n. 2, p. 309-326, 1989.
- FALCÃO, Eduardo. Divulgação em demonstrações financeiras de companhias abertas, **Caderno de Estudos**, São Paulo, n.12, p. 1-13, 1995.
- FAY, Rebecca G.; MONTAGUE, Norma R. Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises. **Issues in Accounting Education**, v. 30, n. 1, p. 13-34, 2015.
- FIGUEIREDO, Lilian Mendes; MARTINS, Aiane Luiz; RODRIGUES, Jomar Miranda. 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-online**, v. 12, n. 24, p. 225-251, 2016.
- FLANAGAN, JOHN C. 1973 values for international geochemical reference samples. **Geochimica et Cosmochimica Acta**, v. 37, n. 5, p. 1189-1200, 1973.
- FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução Joice Elias Costa. 3. Ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FRAGOSO, Suely; RECUERO, Raquel; AMARAL, Adriana. **Métodos de pesquisa para internet**. Porto Alegre: Sulina, 2011.

FRANCO, Riccardo. The conjunction fallacy and interference effects. **Journal of Mathematical Psychology**, v. 53, n. 5, p. 415-422, 2009.

FREIRE, Mac Davis de Moraes et al. Aderência às Normas Internacionais de Contabilidade Pelas Empresas Brasileiras, **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 15, p. 3-22, 2012.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; GUIMARÃES, Tomás de Aquino. Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. SPE1, p. 153-175, 2007.

GALLÉN, María Luisa; DE GRADO, Carlos Peraita. Información de responsabilidad social corporativa y teoría institucional. **Intangible Capital**, v. 12, n. 4, p. 942-977, 2016.

GIBBS, Graham. **Análise de dados qualitativos: coleção pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HARRIES, Priscila. A. et al. Detection and prevention of financial abuse against elders. **Journal of Financial Crime**, v. 21, n. 1, p. 84-99, 2013.

HARRISON, Jeffrey S.; VAN DER LAAN SMITH, Joyce. Responsible accounting for stakeholders. **Journal of Management Studies**, v. 52, n. 7, p. 935-960, 2015.

HASSAN, Enas A.; RANKIN, Michaela; LU, Wei. The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. **The International Journal of Accounting**, v. 49, n. 3, p. 371-390, 2014.

HASSAN, Mostafa Camal. The development of accounting regulations in Egypt. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 5, p. 467-484, 2008.

HASTIE, Reid; DAWES, Robyn M. **Rational choice in an uncertain world: The psychology of judgment and decision making**. Los Angeles: Sage, 2010.

HERTWIG, Ralph; TODD, Peter M. More is not always better: The benefits of cognitive limits. In: **Thinking: Psychological perspectives on reasoning, judgment and decision making**. West Sussex: John Wiley & Sons Ltda, 2003.

HOEFER, Rolf L.; GREEN, Sandy E. A rhetorical model of institutional decision making: The role of rhetoric in the formation and change of legitimacy judgments. **Academy of Management Review**, v. 41, n. 1, p. 130-150, 2016.

HOGART, R. M. **Judgment and Choice: The Psychology of Decision**. Oxford: John Wiley & Sons. 1980.

HORNUNG, Mareike. **Heuristic reasoning in the setting of hurdle rates and in the projection of cash flows in investment appraisal**. 2017. Tese de Doutorado. University of the West of England.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade: entre umas e outras. **Revista de Informação Contábil**. Recife, v. 1, n. 1, p. 1-6, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2009.

JACOMOSSI, Fellipe André; CASAGRANDE, Rodrigo Moreira; REIS, Luciano Gomes dos Reis. O isomorfismo nos relatórios de sustentabilidade: uma análise das empresas brasileiras que compõem o Dow Jones Sustainability Index. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 4, n. 2, p. 49-64, 2015.

JUDGE, William; LI, Shaomin; PINSKER, Robert. National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. **Corporate Governance: An International Review**, v. 18, n. 3, p. 161-174, 2010.

KLADIS, ConstantinMetaxa; FREITAS, Henrique. O gerente nas organizações: funções, limitações e estilos decisórios. **Revista Ser Humano**. São Paulo, n. 109, p. 33-35, 1996.

KLEIN, Gary. Naturalistic decision making. **Human factors**, v. 50, n. 3, p. 456-460, 2008.

KOTHARI, S. P.; RAMANNA, Karthik; SKINNER, Douglas J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, n. 2, p. 246-286, 2010.

KPMG. Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: **The KPMG Professional judgment Framework**. Disponível em: http://www.drillie.com/a544/kpmg/jdgmt/KPMG_ProfJudgment_Monograph.pdf Acesso em 20/01/2018.

KPMG; GLOVER Steven M.; PRAWITT, Douglas F. **Enhancing Board Oversight: Avoiding Judgment Traps and Biases**. Durham, NC: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Disponível em: http://www.coso.org/documents/coso-enhancingboardoversight_r8_web-ready%20%282%29.pdf. Acesso em 02/02/2016.

LAITINEN, Erkki K.; LAITINEN, Teija. A probability tree model of audit quality. **European Journal of Operational Research**, v. 243, n. 2, p. 665-677, 2015.

LEE, Jong Seok; KEIL, Mark; WONG, Kin Fai Ellick. Does a Tired Mind Help Avoid a Decision Bias? The Effect of Ego Depletion on Escalation of Commitment. **Applied Psychology**, v. 67, n. 1, p. 171-185, 2018.

LEON, Orfeglio G. **Analisis de decisiones: técnicas y situaciones aplicables a directivos y profesionales**. Madri: McGraw-Hill, 1994.

LINES, Rune. How social accounts and participation during change affect organizational learning. **Journal of Workplace Learning**, v. 17, n. 3, p. 157-177, 2005.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; DANTAS, Manuela Moura; OLIVEIRA, Rafael Fernandes da Silva de. Análise do Comportamento Decisório de Profissionais de Contabilidade sob a perspectiva da Racionalidade Limitada: Um Estudo sobre os Impactos da Teoria dos Prospectos e das Heurísticas de Julgamento. **Revista Ambiente Contábil**, v. 4, n. 1, p. 1-16, 2012.

MALA, Rajni; CHAND, Parmod. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. **Accounting Perspectives**, v. 14, n. 1, p. 1-50, 2014.

MARCH, J.G.; SIMON, H. A. **Limites cognitivos da racionalidade**. In: A teoria das organizações. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio et al. Aproximação das contabilidades societária e gerencial: o caso da depreciação nas companhias abertas que atuam no Brasil. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 6, n. 10, p. 59-75, 2017.

MCKINLEY, William; MONE, Mark A. Micro and macro perspectives in organization theory: A tale of incommensurability. In: The Oxford Handbook of Organization Theory, 2003. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=wHBhqpSG7nwC&oi=fnd&pg=PR11&dq=The+Oxford+Handbook+of+Organization+Theory&ots=se3aRRRonp&sig=ax2hNy0RTeR4KgYTcUM-fqeG5EM#v=onepage&q=The%20Oxford%20Handbook%20of%20Organization%20Theory&f=false>. Acesso em 10/01/2018.

MEDEIROS, Jislene Trindade et al. Tomada de decisão financeira sob condições de incerteza: estudo com alunos de graduação de contabilidade e administração de empresas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 30, p. 36-45, 2017.

MESSIER, William F.; QUICK, Linda A.; VANDERVELDE, Scott D. The influence of process accountability and accounting standard type on auditor usage of a status quo heuristic. **Accounting, Organizations and Society**, v. 39, n. 1, p. 59-74, 2014.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, Chicago, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Editora Vozes Limitada, 2011.

MINTZBERG, Henry; RAISINGHANI, Duru; THEORET, Andre. The structure of "unstructured" decision processes. **Administrative science quarterly**, v. 21, n. 2, p. 246-275, 1976.

MOTA, Renato Henrique Gurgel et al. Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: Um Estudo no Setor de Construção Civil com Ações Listadas na BM&FBOVESPA, **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 1, p. 1-17, 2015.

NAKANE, Paula Mayumi; PEREZ, Gilberto. A Adoção da Inovação Definida Pelas Normas Internacionais da Contabilidade (IFRS) pelo Profissional da Área Contábil no Brasil. **Revista Jovens Pesquisadores – Makenzie**, v. 11, n. 2, 2014.

NEMETH, Christopher; KLEIN, Gary. The naturalistic decision making perspective. **Wiley encyclopedia of operations research and management Science**. Wiley Online Library, 2011.

NEWELL, Ben R.; LAGNADO, David A.; SHANKS, David R. Straight choices: The psychology of decision making. **Psychology Press**, v.5, n. 1, 2015.

NURUNNABI, Mohammad. 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.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **Academy of management review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

ORO, Ieda Margarete; KLANN, Roberto Carlos. Avaliação da capacidade de julgamento & tomada de decisão baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, 2017.

PARBOTEEAH, K. Praveen et al. National culture and ethical climates: A comparison of U.S. and Japanese accounting firms. **Management International Review**, v. 45, n. 4, p. 459–480, 2005.

PAULUS, Trena et al. The discourse of QDAS: Reporting practices of ATLAS. ti and NVivo users with implications for best practices. **International Journal of Social Research Methodology**, v. 20, n. 1, p. 35-47, 2017.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMÁ, Rubens. Ativos Intangíveis e o Desempenho Empresarial, **Revista Contabilidade & Finanças**, v.17, n. 40, p. 7-24, 2006.

PHAN, Duc Hong Thi; MASCITELLI, Bruno. Optimal approach and timeline for IFRS adoption in Vietnam: Perceptions from accounting professionals. **Research in Accounting Regulation**, v. 26, n. 2, p. 222-229, 2014.

PLOUS, Scott. Psychological mechanisms in the human use of animals. **Journal of Social Issues**, v. 49, n. 1, p. 11-52, 1993.

POLITELO, Leandro; KAVESKI, Itzhak David Simão; KLANN, Roberto Carlos. Evidenciação do Valor Justo de Ativos Financeiros das Empresas Listadas na BM&FBovespa. **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 28, p. 318-347, 2014.

PRADO, Thiago Alberto dos Reis et al. A Utilização do Pronunciamento do CPC Para as Pequenas e Médias Empresas: um estudo nas cidades de Araguari, Uberaba e Uberlândia - MG. IN: XIV Semead: Ensino e Pesquisa em Administração, São Paulo, 2006. **Anais eletrônicos**. Disponível em:

http://sistema.semead.com.br/14semead/resultado/an_resumo.asp?pagina=44.

Acesso em 15/12/2015.

PRATES, C. E. M.; SOBREIRA, R. Processo Decisório em Ambientes organizacionais: o instrumento da 'Representatividade'. In: encontro da associação de pós-graduação e pesquisa em administração, 28, 2004, Curitiba. **Anais do XXVIII ENANPAD**. Curitiba/ PR: ANPAD, 2004.

PRICOPE, Cătălina Florentina. The role of institutional pressures in developing countries: Implications for IFRS. **Theoretical & Applied Economics**, v. 23, n. 2, p. 27-40, 2016.

PROCÓPIO, Marcos Luís. A Dimensão Moral das Decisões Administrativas e os Limites da Racionalidade Limitada. **V Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração**. Florianópolis-SC. Março/2015.

QI, Yufang. Intervention and Display of Accounting Professional Judgment via Performance. In: **3rd International Conference on Science and Social Research (ICSSR 2014)**. Atlantis Press, 2014.

Receita Federal. **Instrução Normativa srf nº 162**, de 31 de dezembro DE 1998. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>. Acesso em 04/10/2017.

REZENDE, Amaury José. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

ROCHA, Viviane Lenzi da. **Dificuldades na implantação de sistemas de custeio em instituições hospitalares**: estudo de caso em um hospital de Florianópolis. 2004.

RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 6, p. 739-757, 2007.

ROSS, Don. Psychological versus economic models of bounded rationality. **Journal of Economic Methodology**, v. 21, n. 4, p. 411-427, 2014.

SAIKI, Tatiana Galo; ANTUNES, Maria Teresa Pompa. Reconhecimento de ativos intangíveis em situação de business combinations: um exemplo prático da aplicação dos CPC 04 e CPC 15. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, n. 46, 2010.

SALDAÑA, Johnny. **The coding manual for qualitative researchers**. Los Angeles: Sage, 2009.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Hernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.

SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301-321, 1994.

SCHWARTZ, Steven; GRIFFIN, Timothy. **Medical thinking: The psychology of medical judgment and decision making**. New York: Springer Science & Business Media, 2012.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations: Ideas and Interests**. Los Angeles, CA: Sage Publications, 2008.

SEC. **Final report of the advisory committee on improvements to financial reporting to the United States Securities and Exchange Commission**.

Washington, D.C., p. 20549. 2008. Disponível em:

<https://www.sec.gov/about/offices/oca/acifr/acifr-finalreport.pdf>. Acesso em 16/10/2015.

SHILLER, Robert J. From efficient markets theory to behavioral finance. **Journal of economic perspectives**, v. 17, n. 1, p. 83-104, 2003.

SILVA, Jefferson Siqueira; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho; LAURENCEL, Luiz da Costa. Nível de evidenciação obrigatória nas empresas de capital aberto: uma análise do CPC 27. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 65, p. 40-50, 2016.

SIMON, Herbert Alexander. A behavioral model of rational choice. **Quarterly Journal of Economics**, v. 69, p. 99-118, 1955.

SIMON, Herbert Alexander. **Comportamento Administrativo, Estudo dos Processos Decisórios nas Organizações Administrativas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Fund. Getúlio Vargas, 1965

SIMON, Herbert Alexander. **Comportamento administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979.

SMITH, Vernon L. Behavioral economics research and the foundations of economics. **The Journal of Socio-Economics**, v. 34, n. 2, p. 135-150, 2005.

SOUSA, Falber Cristiano Oliveira de; MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; PONTE, Vera Maria Rodrigues. Tack of the disclosure of adjustment to present value in companies listed on BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 8, n. 21, 2014.

SOUZA, Maíra Melo de; BORBA, José Alonso; UHLMANN, Vivian Osmari. Valor Justo: uma verificação das informações divulgadas por empresas de capital aberto Brasileiras. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 3, p. 99-114, 2012.

TAVARES, Marcia; BOENTE, Diego; PAULO, Edilson. Valor justo: um estudo sobre a aplicação retrospectiva da IFRS 13 no setor bancário no Brasil. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 12, n. 3, p. 303, 2013.

TOURON, Philippe. The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 6, p. 851-873, 2005.

TROTMAN, Ken T. Audit judgment research—Issues addressed, research methods and future directions. **Accounting & Finance**, v. 38, n. 2, p. 115-156, 1998.

TROTMAN, Ken T. The review process and the accuracy of auditor judgments. **Journal of Accounting Research**, v. 23, n. 2, p. 740-752, 1985.

TROTMAN, Ken T.; TAN, Hwee C.; ANG, Nicole. Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. **Accounting & Finance**, v. 51, n. 1, p. 278-360, 2011.

TUTTLE, Brad; DILLARD, Jesse. Beyond competition: Institutional isomorphism in US accounting research. **Accounting Horizons**, v. 21, n. 4, p. 387-409, 2007.

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. **Science**, v. 185, n. 4157, p. 1124-1131, 1974.

VERGARA, Sylvia C. **Metodologia reflexiva: Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA, R. Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade. In: MAJOR, M. J. e VIEIRA, R. **Contabilidade e Controle de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. Positive accounting theory: a ten year perspective. **Accounting review**, p. 131-156, 1990.

ZARZESKI, Marilyn Taylor. Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. **Accounting horizons**, v. 10, n. 1, p. 18, 1996.

ZORN, Theodore E.; FLANAGIN, Andrew J.; SHOHAM, Mirit Devorah. Institutional and noninstitutional influences on information and communication technology adoption and use among nonprofit organizations. **Human Communication Research**, v. 37, n. 1, p. 1-33, 2011.

ZUCKER, Lynne G. Institutional theories of organization. **Annual review of sociology**, v. 13, n. 1, p. 443-464, 1987.

APÊNDICE A - VERSÃO INICIAL DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Pergunta
<p>Caracterização do respondente</p> <p>Gênero, idade, tempo de trabalho na empresa, formação, relação com proprietários / investidores.</p>
<p>Caracterização da empresa</p> <p>Setor de atuação, faturamento, estrutura de propriedade,</p>
<p>Questões da pesquisa</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. O imobilizado e os estoques são mensurados pelo custo histórico ou de alguma outra forma? Qual? 2. Com base em que variáveis são mensurados os estoques e imobilizado? 3. As variáveis utilizadas são identificadas de que forma? Além do Sr (a), outras pessoas fornecem dados? Quem? 4. Onde estas variáveis estão disponíveis? Elas podem ser acessadas com facilidade? 5. O Sr.(a) as considera confiáveis? 6. Na mensuração do estoque e imobilizado, o IFRS é atendido integralmente? Por que? 7. Quem define os critérios utilizados na mensuração dos estoques e do imobilizado? 8. Em algum momento o Sr (a) levou em consideração a opinião de terceiros (como outros contadores ou recomendações do CFC) para definição destes critérios? 9. O Sr (a) considera possível identificar e levar em consideração todas as variáveis relacionadas a mensuração dos estoques e imobilizado? 10. Em algum momento, alguém ou algum grupo direcionou ou impôs a utilização de alguma forma de mensuração? 11. Caso houvesse discordância em relação a mensuração por parte de algum interessado, a opinião de quem prevaleceria? 12. Já houve necessidade de realizar algum registro de forma diferente do que o Sr. (a) considera o mais adequado?

APÊNDICE B – SEGUNDA VERSÃO DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA**Perfil do entrevistado**

Gênero, idade, tempo de trabalho na empresa, formação, relação com proprietários / investidores.

Perfil da empresa

Setor de atuação, faturamento, estrutura de propriedade.

Questões da pesquisa

- 1) Na adoção inicial, foi mantido o custo histórico do imobilizado ou foi utilizado o valor justo? As taxas de depreciação foram revistas? Foi contratada empresa terceirizada? Houve aceitação integral do laudo?
- 2) E novos itens, seguem o IFRS? (Registro somente quando houver benefícios econômicos futuros e custo identificável, depreciação com base na vida útil real, se é individual ou por unidade geradora de caixa)?
- 3) Em algum momento o Sr (a) levou em consideração a opinião de terceiros (outros contadores, outras empresas, empresas de assessoria, recomendações do CFC) para definição destes critérios?
- 4) Os testes de impairment são realizados com que periodicidade? Para identificação do valor recuperável, como são identificadas as variáveis? (Perda atípica de valor, situação adversa, taxa de juros e retorno sobre o investimento, PL x valor de mercado, obsolescência, ociosidade, etc)
- 5) Estas variáveis estão disponíveis e podem ser acessadas com facilidade? O Sr. (a) as considera confiáveis?
- 6) Se determinado procedimento, ao ser replicado para a contabilidade fiscal, aumentasse a carga tributária, o Sr. (a) ainda o adotaria? (Por exemplo, a depreciação de um bem, de vida útil real de 8 anos, e taxa fiscal de 5, que aumentasse a necessidade de controle e ajustes)
- 7) Sua formação formal (graduação) influenciou na decisão de adotar o IFRS e consequentemente na forma de mensuração do imobilizado?
- 8) Em algum momento, alguém ou algum grupo se posicionou de forma contrária ou favorável a adoção do IFRS, tentou direcionar ou impor a utilização de alguma forma de mensuração?
- 9) Já houve necessidade de adotar algum procedimento ou realizar algum registro de forma diferente do que o Sr. (a) considera o mais adequado? (Por exemplo: uma peça, integrante de uma máquina, que na sua opinião o item deveria ser imobilizado, mas acabou sendo considerada despesa)

APÊNDICE C - VERSÃO FINAL DO QUESTIONÁRIO DE PESQUISA**Perguntas**

- 1) Quais são os critérios utilizados para definir se um item deve ser registrado no imobilizado?
- 2) Os itens do imobilizado são registrados individualmente ou por unidade geradora de caixa? (conta contábil individual, itens de pequeno valor são agrupados, diferença entre itens de pequeno e grande valor)
- 3) O que é levado em consideração para determinar o valor pelo qual o item é registrado no imobilizado? (custos atribuíveis como fretes, adequação do prédio, desmontagem)
- 4) Como é calculada a depreciação? (vida útil, valor residual, quotas constantes, quantidade produzida)
- 5) Houve alterações nos critérios e formas de registro do imobilizado após a IFRS? Quais? (como foi a mensuração inicial)
- 6) Como é calculado o valor recuperável do ativo imobilizado? (fluxo de caixa descontado, previsão das vendas, inflação, quem faz? Com que periodicidade?)
- 7) Já houve alguma perda por *impairment*? Se sim, qual foi o tratamento dado a esta perda?
- 8) Como é o levantamento e identificação das informações e variáveis necessárias a realização dos cálculos citados nas questões anteriores? (outras pessoas as fornecem, disponibilidade, confiabilidade, etc)
- 9) Em algum momento, a opinião ou recomendação de terceiros teve influência no registro e mensuração ativo imobilizado? (outros contadores, recomendações do CFC, proprietários, consultores, auditores, considerar também a adoção inicial)
- 10) Você considera que sua formação formal (graduação e outros cursos) tem influência na forma de mensuração do imobilizado e interpretação das IFRS?
- 11) Caso houvesse discordância importante em relação ao imobilizado (registro, mensuração ou reconhecimento de perda), na sua opinião, a posição de quem prevaleceria?
- 12) Como ocorre a baixa dos itens do imobilizado? (somente pela venda, se não é mais utilizado, há reclassificação para venda)
- 13) Há alguma outra informação que você julga importante, sobre a qual não conversamos?

Dados do entrevistado

Gênero, idade, tempo de trabalho na empresa, experiência profissional, grau de instrução e formação complementar, ano de formação na graduação, atua na docência do ensino superior.

APÊNDICE D – RECORTE DE DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA

Ativo	NE	2015	2014	2015	2014	Passivo e patrimônio líquido	NE	2015	2014	2015	2014
Ativo circulante						Passivo circulante					
Caixa e equivalentes de caixa	5	128.001	61.978	188.237	103.087	Fornecedores	12	3.591	4.372	4.121	6.205
Contas a receber de clientes	6	17.968	10.838	29.029	20.664	Empréstimos e financiamentos		143	143	4.119	2.397
Estoques	7	98.412	104.492	105.536	107.565	Obrigações trabalhistas e sociais		2.916	2.610	4.655	3.944
Tributos a recuperar	8	7.963	9.603	9.006	12.153	Obrigações fiscais		5.355	5.570	6.577	5.769
Adiantamentos a terceiros		239	125	492	237	Adiantamentos de clientes		32	126	3.135	126
Imóveis disponíveis para venda	10	-	-	4.100	2.072	Outras contas a pagar		-	-	1.338	416
Despesas do exercício seguinte		827	1.002	870	1.038	Total do passivo circulante		12.037	12.621	23.945	18.857
Total do ativo circulante		253.410	188.038	337.270	246.816	Passivo não circulante					
Ativo não circulante						Debitos com partes relacionadas (controladores)	11	43.264	35.329	43.264	35.329
Créditos com partes relacionadas		1.822	2.800	1.822	2.800	Empréstimos e financiamentos	12	252	395	252	395
Depósitos para recursos		2.940	2.940	2.940	2.945	Impostos e contribuições sociais diferidos	19	7.991	8.593	8.443	9.045
Imposto de renda diferido		-	-	1.154	614	Obrigações fiscais		2.911	-	2.911	-
Outros valores a receber		78	78	78	78	Total do passivo não circulante		54.418	44.317	54.870	44.769
Tributos a recuperar		160	164	160	164	Patrimônio líquido					
Investimentos	9	129.715	108.043	60.887	52.236	Capital social	15	150.000	150.000	150.000	150.000
Investimentos em outras empresas		267	235	285	252	Ajuste de avaliação patrimonial	15	12.280	13.714	12.280	13.714
Imobilizado e intangível	10	48.082	48.890	67.602	65.834	Reserva legal	15	23.248	18.466	23.248	18.466
Total do ativo não circulante		183.064	163.150	134.928	124.923	Reservas de lucros	15	174.684	107.361	174.684	107.361
Total do ativo		436.474	351.188	472.198	371.739	Participação dos acionistas controladores	15	9.807	4.488	9.807	4.488
						Participação dos acionistas não-controladores		370.019	294.050	370.019	294.050
						Total do patrimônio líquido		370.019	294.050	393.383	308.113
						Total do passivo e patrimônio líquido		436.474	351.188	472.198	371.739

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido para os Exercícios Fimados em 31 de Dezembro de 2015 e de 2014 (Valores em reais mil)

	NE	Capital social	Reserva legal	Reserva de lucros	Lucros acumulados	Ajuste de conversão	Ativo imobilizado	Contro-ladas	Participação dos contro-ladores	Participação dos não con-troladores	Total
Saldos em 31 de dezembro de 2013		80.000	15.658	137.402	-	3.932	14.511	878	292.382	11.178	263.559
Lucro líquido do exercício		-	-	-	56.162	-	-	-	56.162	3.413	59.575
Outros resultados abrangentes do exercício		-	-	-	-	556	-	-	556	302	858
Resultado abrangente total do exercício		-	-	-	56.162	556	-	-	56.718	3.715	60.433
Transferência da parcela do custo atribuído depreciada no exercício	15	-	-	-	1.675	(1.675)	-	-	-	-	-
Constituição de reserva	15	-	2.808	39.979	(42.787)	-	-	-	-	-	-
Capitalização de reservas	15	70.000	-	(70.000)	-	-	-	-	-	-	-
Dividendos e juros sobre o capital próprio	15	-	-	-	(15.050)	-	-	-	(15.050)	(830)	(15.880)
Saldos em 31 de dezembro de 2014		150.000	18.466	107.381	(15.050)	4.488	12.836	878	294.050	14.063	308.113
Lucro líquido do exercício		-	-	-	95.637	-	-	-	95.637	6.673	102.310
Outros resultados abrangentes do exercício		-	-	-	269	5.319	-	-	5.588	3.853	9.441
Resultado abrangente total do exercício		-	-	-	269	95.637	5.319	-	101.225	10.526	117.751
Transferência da parcela do custo atribuído depreciada no exercício	15	-	-	-	1.434	(1.434)	-	-	-	-	-
Constituição de reserva	15	-	4.782	67.034	(71.816)	-	-	-	-	-	-
Dividendos e juros sobre o capital próprio	15	-	-	-	(25.255)	-	-	-	(25.255)	(1.225)	(26.480)
Saldos em 31 de dezembro de 2015		150.000	23.248	174.684	(25.255)	9.807	11.402	878	370.020	23.364	393.384

Notas Explicativas sobre as Demonstrações Financeiras para os Exercícios Fimados em 31 de Dezembro de 2015 e de 2014 (Valores expressos em reais mil)

1. Contexto Operacional: A Baldo S.A. - Comércio Indústria e Exportação ("Companhia") é uma sociedade por ações de capital fechado constituída no Brasil, com sede e principal endereço de negócios na Rua Leonel Sangalli, 1210, Bairro São José, em Encantado - RS, sendo a entidade controladora das empresas Baldo Comercial Exportadora e Importadora S.A. e Canarias S.A. e com uma controlada em conjunto (joint venture) Goemil S.A. Indústria de Produtos Alimentícios. A Companhia e suas controladas têm por objeto a industrialização, comercialização e exportação de soja ou outras sementes oleaginosas, bem como a industrialização, comercialização e exportação de erva-mate e chá-mate. **2. Bases de Preparação das Demonstrações Financeiras:** Na preparação das suas demonstrações financeiras a Companhia adotou os pronunciamentos e respectivas interpretações técnicas e orientações técnicas emitidos pelo CPC e aprovados pelo CFC, que juntamente com as práticas contábeis incluídas na legislação societária brasileira são denominados como práticas contábeis adotadas no Brasil (BR GAAP). As demonstrações financeiras foram aprovadas e autorizadas para publicação pela Diretoria em 15 de abril de 2016. **3. Principais Políticas Contábeis:** **3.1 Bases de elaboração:** As demonstrações financeiras foram elaboradas com base no custo histórico. O custo histórico geralmente é baseado no valor justo das contraprestações pagas em troca de ativos. **3.2 Bases de consolidação:** As demonstrações financeiras consolidadas foram preparadas de acordo com os critérios de consolidação previstos nas práticas contábeis adotadas no Brasil e compreendem as da

Companhia e das seguintes empresas:

Empresa	Localização	Participação Direta
Baldo Comercial Exp. e Imp. S.A.	Encantado	99,99%
Canarias S.A.	Uruguai	64,78%

Na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, merecem destaque as seguintes práticas: • A Companhia e suas controladas adotam práticas contábeis uniformes para o registro de suas operações e avaliação dos elementos patrimoniais, sendo que as demonstrações financeiras da empresa controlada no exterior foram convertidas para Reais (R\$) pela cotação do câmbio vigente na data do balanço para ativos e passivos e pelas taxas médias para as contas de demonstração do resultado, e adaptadas às práticas contábeis adotadas no Brasil. • Os saldos das contas patrimoniais e de resultados decorrentes de operações entre empresas consolidadas estão devidamente eliminados. • Os lucros não realizados em operações entre as empresas foram eliminados na apuração da equivalência patrimonial e na consolidação. • As participações de acionistas não controladores nas sociedades controladas estão apresentadas destacadamente. **3.3 Investimentos em controladas:** Os investimentos em controladas são contabilizados pelo método da equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras individuais e integralmente consolidadas. **3.4 Investimentos em controladas em conjunto:** Investimentos em empreendimentos controlados em conjunto são contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, deduzido de quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável (nota explicativa nº 9). Os principais grupos de contas do ativo, passivo e do resultado da Goemil S/A estão apresentados:

	2015	2014
Balancos patrimoniais		
Ativo circulante	95.594	90.800
Ativo não circulante	61.963	59.251
Total do ativo	157.547	150.051
Passivo circulante	8.454	10.297
Passivo não circulante	27.319	35.281
Patrimônio líquido	121.774	104.473
Total do passivo e patrimônio líquido	157.547	150.051
Demonstrações de resultados		
Receita líquida de vendas	176.496	186.855
Custo dos produtos vendidos	(143.728)	(149.679)
Lucro bruto	32.768	37.176
Despesas operacionais	(15.353)	(17.688)
Encargos financeiros, líquidos	2.779	(827)
Resultado antes dos tributos sobre o Lucro	20.194	18.661
Imposto de renda e contribuição social	(4.848)	(7.038)
Lucro líquido do exercício	15.346	11.623

3.5 Apuração do resultado: O resultado das operações é apurado em conformidade com o regime contábil de competência do exercício. A receita é mensurada pelo valor justo da contrapartida recebida ou a receber, deduzida de quaisquer estimativas de devoluções, descontos comerciais e/ou bonificações concedidos ao comprador e outras deduções similares. **3.6 Moeda estrangeira:** Na elaboração das demonstrações financeiras, as transações

ativas de seu valor recuperável (preço de venda menos custos para concluir e vender, no caso de estoques), mas sem exceder o valor que teria sido determinado caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida para o ativo (ou grupo de ativos relacionados) em exercícios anteriores, uma reversão de uma perda por redução ao valor recuperável é reconhecida imediatamente em lucros e perdas. **3.12 Fornecedores:** Os saldos de fornecedores estão classificados em duas modalidades, demonstradas a seguir: Preço fixo - Estão demonstrados pelos valores originais de acordo com os documentos fiscais remetidos pelos fornecedores. Preço a fixar - Estão demonstrados pelos valores originais, ajustados ao preço de cotação de mercado dos grãos nas datas de encerramento dos balanços e reconhecidos no resultado do custo do produto vendido quando os estoques são consumidos. **3.13 Empréstimos e financiamentos:** Demonstrados pelos valores de contratação, acrescidos dos encargos pactuados, que incluem juros e atualização monetária, conforme previsto contratualmente, incorridos até a data do balanço. **3.14 Instrumentos financeiros:** Os ativos e passivos financeiros são reconhecidos quando for parte das disposições contratuais do instrumento. Os ativos e passivos financeiros são inicialmente mensurados pelo valor justo. Os custos da transação diretamente atribuíveis à aquisição ou emissão de ativos e passivos financeiros (exceto por ativos e passivos financeiros reconhecidos ao valor justo no resultado) são acrescidos ou deduzidos do valor justo dos ativos ou passivos financeiros, se aplicável, após o reconhecimento inicial. Os

custos da transação diretamente atribuíveis à aquisição de ativos e passivos financeiros ao valor justo por meio do resultado são reconhecidos imediatamente no resultado. **Ativos financeiros:** Os ativos financeiros mantidos pela Companhia, quando aplicável são classificados sob as seguintes categorias: (a) ativos financeiros mensurados a valor justo por meio de resultado; (b) ativos financeiros mantidos até o vencimento; (c) ativos financeiros disponíveis para venda; e (d) empréstimos e recebíveis. A classificação depende da finalidade para a qual os ativos financeiros foram adquiridos ou contratados. **Empréstimos e recebíveis:** Empréstimos e recebíveis são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixos ou determináveis e que não são cotados em um mercado ativo. Os empréstimos e recebíveis (inclusive contas a receber de clientes e outras, caixa e equivalentes de caixa, e outros) são mensurados pelo valor de custo amortizado utilizando o método de juros efetivos, deduzidos de qualquer perda por redução do valor recuperável. A receita de juros é reconhecida através da aplicação da taxa de juros efetiva, exceto para créditos de curto prazo quando o reconhecimento dos juros seria imaterial. **Redução ao valor recuperável de ativos financeiros:** Ativos financeiros, exceto aqueles designados ao valor justo por meio do resultado, são avaliados a cada data de balanço para identificação de eventual redução ao valor recuperável de ativos (impairment). São considerados deteriorados quando existem evidências de que um ou mais eventos tenham ocorrido após o reconhecimento inicial do ativo financeiro e que tenham impactado o fluxo estimado de caixa futuro do investimento. **Baixa de ativos financeiros:** A Companhia baixa um ativo financeiro, apenas quando os direitos contratuais aos fluxos de caixa provenientes desse ativo expiram, ou transfere o ativo e substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade para outra empresa. Se a Companhia não transferir nem reter substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, mas continuar a controlar o ativo transferido, a Companhia reconhece a participação retida e o respectivo passivo nos valores que terá de pagar. Se reter substancialmente todos os riscos e benefícios do ativo da propriedade do ativo financeiro transferido, a Companhia continua reconhecendo esse ativo, além de um empréstimo garantido pela receita recebida. **Passivos financeiros:** Os passivos financeiros (incluindo empréstimos) são mensurados pelo valor de custo amortizado utilizando o método de juros efetivos. O método de juros efetivos é utilizado para calcular o custo amortizado de um passivo financeiro e alocar sua despesa de juros pelo respectivo período. A taxa de juros efetiva é a taxa que desconta exatamente os fluxos de caixa futuros estimados ao longo da vida estimada do passivo financeiro ou, quando apropriado, por um período menor, para o reconhecimento inicial do valor contábil líquido. **Baixa de passivos financeiros:** A Companhia baixa passivos financeiros somente quando as obrigações da Companhia são extintas e canceladas ou quando vencem. A diferença entre o valor contábil do passivo financeiro baixado e a contrapartida paga e a pagar é reconhecida no resultado. **3.15 Reconhecimento da receita:** A receita é mensurada pelo valor justo da contrapartida recebida ou a receber, deduzida de quaisquer estimativas de devoluções, descontos comerciais e/ou bonificações concedidos ao comprador e outras deduções similares. A receita de vendas de produtos é reconhecida quando todas as seguintes condições forem satisfeitas: • a Companhia transferiu ao comprador os riscos e benefícios significativos relacionados à propriedade dos produtos; • a Companhia não mantém envolvimento contínuo na gestão das mercadorias vendidas em grau normalmente associado à propriedade

APÊNDICE E – ROTEIRO DE ENTREVISTA

1º) Agradecimento pela participação

- ✓ A pesquisadora agradecia a disposição do contador em recebê-la;

2º) Apresentação da pesquisadora e dos objetivos da pesquisa

- ✓ **Apresentação da pesquisadora:** sou doutoranda em Ciências contábeis na Unisinos de São Leopoldo, professora da Univates e também contadora.
- ✓ **Explicação sobre os objetivos da pesquisa** (estudar como ocorre o julgamento dos profissionais da contabilidade no processo de controle do ativo. O objetivo é entender quem está envolvido nas decisões dos contadores e como elas são tomadas. Não faz parte dos objetivos do estudo avaliar se os procedimentos adotados estão em conformidade com a IFRS);
- ✓ **Contabilidade Societária:** ênfase no fato de que as perguntas se referem a contabilidade societária.
- ✓ **Garantia do sigilo:** Dados tratados sempre de forma conjunta, não haverá identificação das empresas nem dos entrevistados.
- ✓ Era informado que o tempo estimado para a entrevista era de aproximadamente 30 minutos;
- ✓ **Solicitação de autorização para gravação.**

3º) Entrevista

- ✓ As perguntas foram feitas seguindo o questionário;
- ✓ Quando solicitado pelo entrevistado, eram fornecidos esclarecimentos em relação ao objetivo da pergunta;
- ✓ Quando a resposta do entrevistado era considerada incompleta ou superficial, a pesquisadora realizava perguntas complementares.

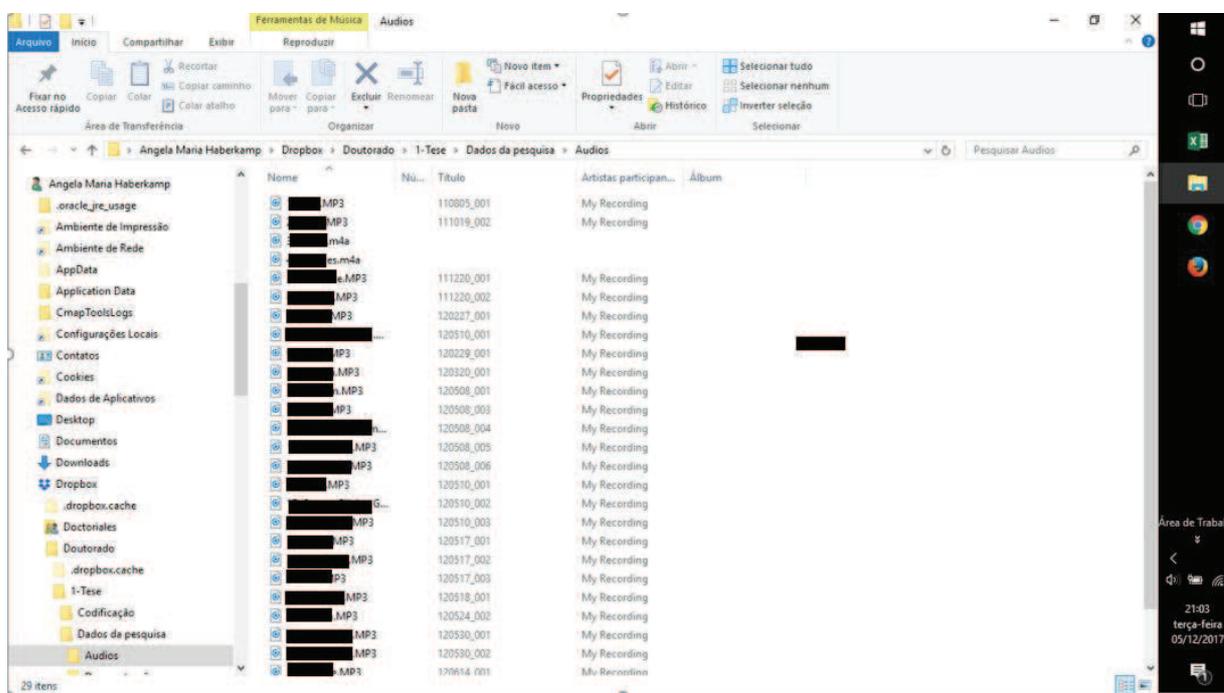
4º) Encerramento da entrevista

- ✓ A pesquisadora reforçava o agradecimento pela participação;
- ✓ Se colocava a disposição para qualquer esclarecimento adicional;

5º) Notas de campo

- ✓ As impressões em relação ao entrevistado e a aspectos relevantes da entrevista eram registradas em papel (assim que possível, transferidas para formato eletrônico);

APÊNDICE F – ARQUIVOS DE ÁUDIO DAS ENTREVISTAS



APÊNDICE G – CATEGORIAS DE CODIFICAÇÃO

Categoria	Critério para classificação	Exemplos
Limitações cognitivas	Sempre que os entrevistados afirmavam não ter capacidade de utilizar todas as informações, ou quando utilizaram estratégias para simplificar suas decisões. Elementos: classificações prévias, excesso de variáveis, critérios fiscais	“Vai pro consultor fabril porque a gente não conhece”, “utilizamos engenheiros internos, equipe técnica interna, ou as pessoas que entendem do nosso negócio, que tem muito mais capacidade de nos auxiliar a tomar a melhor decisão” “vai se conversar com o engenheiro mecânico”
Limitações situacionais	Quando os entrevistados afirmaram não ter tempo para executar a tarefa da melhor forma Elementos: tempo	“Na verdade... ainda não deu pra fazer por falta de tempo.” “... a gente também tinha problemas, porque tudo acabava passando pela nossa área e a gente não tinha braço”.
Limitações informacionais	Quando foi identificado que o contador não tinha todas as informações disponíveis, ou quando considerava que o custo de obtê-las não compenasa o benefício gerado por elas. Elementos: informações indisponíveis, custo benefício de obter a informação	“não é tão relevante em relação ao caminhão porque ela não custa muito caro.” “E vê o custo-benefício de se fazer isso também. O valor não é relevante, esse ano não fizemos.” “Porque o pessoal não entende a razão pelo qual eles têm que comunicar que aquela máquina ela desmanchou com um tempo, ela não existe mais, eu tirei uma peça dela para suprir outra, enfim.”
Isomorfismo coercitivo	Expressão ou onde o contexto permitisse inferir que a ação foi tomada em função de algo ou alguém. Elementos: legislação, gestores, detentores de capital, auditoria	“fizemos anualmente como determina o teste de impairment”, “a questão de seguir o IFRS”, “Eles informam, mas a decisão mesmo vem da diretoria. Dada junto com os auditores. E gerência internacional né?”
Isomorfismo normativo	Sempre que houve relação com as normas e valores da profissão contábil. Elementos: outros contadores, formação na graduação e complementar, professores, Cons. Contabilidade	“Influencia sim, porque eu tive a sorte de ainda me formar depois” “já conversei com professor, ex-colega...” “e aí troquei a ideia com a auditoria”
Isomorfismo mimético	Quando os entrevistados se referiam a empresas de consultoria. Elementos: consultoria	“Teve a consultoria especializada contratada lá no início quando se fez adoção.” “... uma empresa especializada na área, que fazia o levantamento de patrimonial e a revisão da vida útil.”

APÊNDICE H – NOTAS DE CAMPO

Entrevistado 01

- A adoção da IFRS partiu da iniciativa dele, que mostra favorável à norma, considerando ela importante para melhorar a informação contábil;
- Parece ter liberdade para adotar os procedimentos que considera mais adequados, porém, se reporta a direção em alguns aspectos;
- Atendem de forma quase integral, segmentando unidade geradora de caixa e realizando o teste de *impairment* anualmente. Só “adaptaram” a baixa, reclassificando imobilizado para a venda quando não tem mais serventia;
- Mostrou segurança em relação a todos os conceitos da norma;
- A empresa tem filial na Argentina, consolida das demonstrações;

Entrevistado 10

- É responsável pela controladoria do grupo e pela contabilidade da empresa X;
- O grupo iniciou um processo de uniformização das práticas em out/2016. Até lá, cada empresa do grupo atuava de forma autônoma;
- Ela entende que as práticas devem ser uniformizadas em todo grupo, mas sabe que isso ainda não ocorre;
- É totalmente favorável a IFRS, defende a adoção plena em todas as empresas do grupo;
- Em nenhum momento demonstrou insegurança ou dúvida em relação ao que respondia, transparecendo que conhece bem a norma;
- Tem autonomia em relação aos procedimentos a serem adotados;
- Tem trânsito livre com a direção da empresa, participa das reuniões da diretoria;
- Atendem de forma integral;

Entrevistado 23

- Contador com longo tempo de empresa, mas que pareceu não ter conhecimento em relação ao que foi feito de fato;
- A impressão que ficou é que outras pessoas conduziram este processo, que ele participou pouco ou apenas supervisionando;
- Após o término da entrevista, relatou a dificuldade em se atualizar e conseguir atender a tudo que a IFRS determina;
- Parecia nervoso e inseguro durante a entrevista.

APÊNDICE I – PROCESSO DE CODIFICAÇÃO

The screenshot displays the ATLAS.ti interface. A 'List Coding' dialog box is open, allowing the user to select codes from a list. The list includes various COERC categories, with 'COERC-Gerência internac.' selected. The background document window shows text discussing the classification of immobilized assets, mentioning criteria like durability and cash flow, and the role of accountants and engineers in the process.

List Coding
Select codes from your code list

Search Codes

Name	Selected
<input type="checkbox"/> COERC-Coordenador de curso	
<input type="checkbox"/> COERC-CVM	
<input type="checkbox"/> COERC-Direção	
<input type="checkbox"/> COERC-Gerência internac.	
<input checked="" type="checkbox"/> COERC-Legislação	
<input type="checkbox"/> COERC-Política grupo emp.	
<input type="checkbox"/> COERC-Proprietário	
<input type="checkbox"/> COERC-Tribunal de Contas	
<input type="checkbox"/> Dificuldades após IFRS	

OK

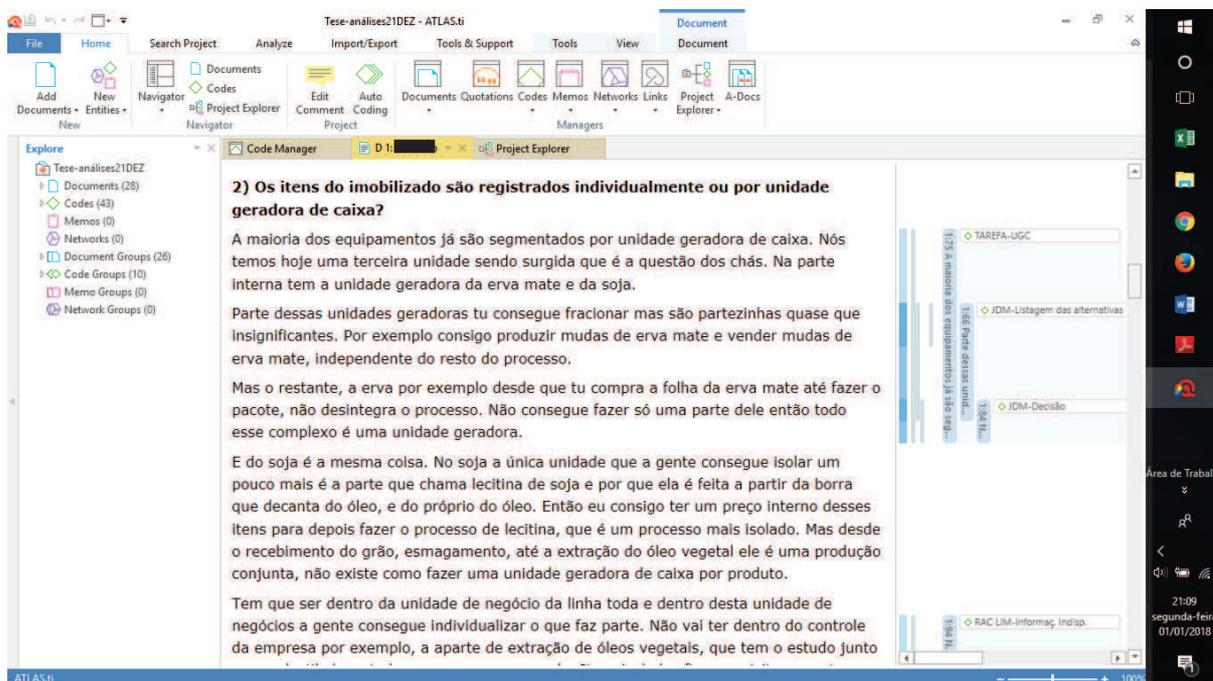
do no imobilizado?

questão do julgamento do
liadas à classificação do imobilizado.
s. A companhia é capital aberto, nós
nós utilizamos recursos internos,
za na companhia estrutura interna,
ro princípio a durabilidade e a
definição da durabilidade e
números altos, elevados né?
nte tiver uma durabilidade muito
gente segue a premissa da

durabilidade (valores, relevância no negócio da companhia) e a geração de fluxo de caixa desse bem, e a gente passa por esses critérios junto com a nossa equipe técnica e **dentro da fundamentação dos CPCs.**

Quem faz isso é principalmente a contabilidade. É, nós temos profissionais de contabilidade e temos engenheiros na área de produção que são consultados, tá? Então, define-se por um investimento já no momento do pedido, nesse momento a gente já filtra, tá? No pedido de compra pra que setor vai, é consultado o engenheiro fabril junto com a nossa área técnica e aí faz a definição contábil.

APÊNDICE J – TRECHO DE ENTREVISTA TRANSCRITA



The screenshot displays the ATLAS.ti software interface. The main window shows a document titled "Tese-análises21DEZ - ATLAS.ti". The interface includes a menu bar (File, Home, Search Project, Analyze, Import/Export, Tools & Support, Tools, View, Document), a toolbar with various icons, and a central text area. On the left, there is an "Explore" panel showing a project structure with folders for Documents (28), Codes (43), Memos (0), Networks (0), Document Groups (26), Code Groups (10), Memo Groups (0), and Network Groups (0). The central text area contains the following transcribed interview excerpt:

2) Os itens do imobilizado são registrados individualmente ou por unidade geradora de caixa?

A maioria dos equipamentos já são segmentados por unidade geradora de caixa. Nós temos hoje uma terceira unidade sendo surgida que é a questão dos chás. Na parte interna tem a unidade geradora da erva mate e da soja.

Parte dessas unidades geradoras tu consegue fracionar mas são partezinhas quase que insignificantes. Por exemplo consigo produzir mudas de erva mate e vender mudas de erva mate, independente do resto do processo.

Mas o restante, a erva por exemplo desde que tu compra a folha da erva mate até fazer o pacote, não desintegra o processo. Não consegue fazer só uma parte dele então todo esse complexo é uma unidade geradora.

E do soja é a mesma coisa. No soja a única unidade que a gente consegue isolar um pouco mais é a parte que chama lecitina de soja e por que ela é feita a partir da borra que decanta do óleo, e do próprio do óleo. Então eu consigo ter um preço interno desses itens para depois fazer o processo de lecitina, que é um processo mais isolado. Mas desde o recebimento do grão, esmagamento, até a extração do óleo vegetal ele é uma produção conjunta, não existe como fazer uma unidade geradora de caixa por produto.

Tem que ser dentro da unidade de negócio da linha toda e dentro desta unidade de negócios a gente consegue individualizar o que faz parte. Não vai ter dentro do controle da empresa por exemplo, a parte de extração de óleos vegetais, que tem o estudo junto

The right side of the interface shows a "Code Manager" panel with a list of codes: TAREFA-UGC, JTS A maioria dos equipamentos já são segm, JDM-Listagem das alternativas, JDM-Decision, and RAC LIM-Informaç. Indisp. The bottom right corner of the window shows the system tray with the date and time: 21:09 segunda-feira 01/01/2018.

APÊNDICE K – OCORRÊNCIA SIMULTÂNEA DOS ELEMENTOS

The screenshot shows the ATLAS.ti software interface. The main window is titled 'Tese-análises21DEZ - ATLAS.ti'. The 'Query Tool' window is active, showing a search for 'Limitações individuais' and 'COERC-Legislação'. The search results are displayed in a table below.

ID	Name	Document	Density
31:70	Hoje se usa uma taxa só, porque temos pouco da contabilidade fiscal. N...	25-Unijui	1
32:77	a gente foi de uma forma consistente contratando uma empresa independe...	26-Unicasa	1
35:71	A gente não tem o laudo ainda para dizer a vida útil desse prédio. A g...	27-Asav	2

APÊNDICE L – CODIFICAÇÃO POR MAGNITUDE

Document Manager [Tese-análises18nov]

Documents Search & Filter Tools View

Add Document(s) New Group New Smart Group Auto Coding Coding Rename Document Delete Document(s) Manage Edit Comment Open Group Manager Open Network Word Cloud Word List Report Excel Export Explore & Analyze

Search Document Groups Search Documents

Document Groups

- Adoção: integral (16)
- Adoção: parcial (12)
- Docência: não (23)
- Docência: sim (5)
- Formação: pós grad (23)
- Formados pós IFRS (4)
- Formados pré IFRS (24)
- Gênero: Fem (15)
- Gênero: Masc (13)
- Idade: 38-49 (14)
- Idade: 50 ou mais (4)
- Idade: até 37 (10)
- Pj: economia mista (2)
- Pj: Ltda (2)
- Pj: SA Aberta (6)
- Pj: SA Fechada (12)
- Pj: sem fim lucrativo (6)
- Posição contrária (6)
- Posição favorável (12)
- Posição neutra (10)
- Tipo: indústria (17)
- Tipo: serviços (11)

Show documents in group Adoção: integral

ID	Name	Media Type	Location	Groups	Quotations	Created by	Modified by	Cre
D 1		Text	Library	Adoção: integralDocência: simFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	78	AngelaMaria	AngelaMaria	11/
D 2		Text	Library	Adoção: integralDocência: simFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	82	AngelaMaria	AngelaMaria	11/
D 4		Text	Library	Adoção: integralDocência: simFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	74	AngelaMaria	AngelaMaria	11/
D 6		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	67	AngelaMaria	AngelaMaria	11/
D 7		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	75	AngelaMaria	AngelaMaria	11/
D 16		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	69	AngelaMaria	AngelaMaria	21/
D 17		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	42	AngelaMaria	AngelaMaria	21/
D 19		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	50	AngelaMaria	AngelaMaria	21/
D 20		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pós IFRSGên	54	AngelaMaria	AngelaMaria	21/
D 26		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	50	AngelaMaria	AngelaMaria	28/
D 27		Text	Library	Adoção: integralDocência: simFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	83	AngelaMaria	AngelaMaria	28/
D 28		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: só gradFormados pós IFRSGên	74	AngelaMaria	AngelaMaria	08/
D 30		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	72	AngelaMaria	AngelaMaria	08/
D 31		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	64	AngelaMaria	AngelaMaria	08/
D 32		Text	Library	Adoção: integralDocência: nãoFormação: pós gradFormados pré IFRSGên	68	AngelaMaria	AngelaMaria	08/

Comment:

Zero or multiple documents selected

Zero or multiple items selected

28 documents 16 filtered documents

APÊNDICE M – RESUMO DA PESQUISA, ENVIADO AOS RESPONDENTES

JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DOS CONTADORES NO CONTRROLE DO ATIVO IMOBILIZADO

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho teve como objetivo compreender quais são os elementos que influenciam e de que forma ocorre o julgamento e a tomada de decisão dos contadores no controle do ativo imobilizado, em empresas que adotam a IFRS.

O estudo foi motivado pelo aumento da necessidade de julgamento por parte dos contadores, já que a IFRS possui critérios mais subjetivos que a legislação fiscal. No próprio CPC 00 podemos encontrar: “Em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos”.

Para embasar o estudo, foi utilizada a Teoria da Racionalidade Limitada, segundo a qual, é praticamente impossível tomar decisões ótimas, que levem em consideração todas as variáveis existentes e analisem todas as consequências possíveis. Em função disso, os indivíduos tomam decisões satisfatórias, que atendem a um padrão mínimo estabelecido.

Foi utilizada também a Teoria Institucional, segundo a qual, as organizações tendem a tornarem semelhantes umas às outras, para adquirirem maior visibilidade, competitividade e legitimidade perante o seu campo organizacional. Possíveis influências dos gestores, governos, reguladores e os próprios contadores exercem um papel relevante na contabilidade, podendo modificar os critérios utilizados pelo contador na realização dos registros, influenciando o julgamento e a tomada de decisão.

2. A PESQUISA E OS RESPONDENTES

Foram realizadas entrevistas com 28 contadores (15 mulheres e 13 homens) de empresas prestadoras de serviços (11) e indústrias (17), durante o período de out/2016 a mar/2017. As entrevistas foram gravadas e transcritas, sendo os resultados extraídos deste material. Se identificou que 16 organizações adotam a norma de forma integral e 12 de forma parcial. Todas as entrevistas foram analisadas de forma conjunta, não havendo a identificação dos respondentes ou das empresas. Para

uniformizar a análise, o termo “contador” é utilizado para caracterizar todos os respondentes (homens e mulheres).

3. O PROCESSO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO

Para facilitar a operacionalização do estudo, o processo de controle do imobilizado foi dividido em 5 etapas. O quadro descreve cada etapa, o que ela envolve, os aspectos analisados pelos contadores e/ou a e a forma de como ela é executada (entre parênteses o número de contadores que utilizam/analisa este aspecto):

Etapa	O que envolve	Aspectos analisados
Registro	Definir se o bem é ou não imobilizado	<ul style="list-style-type: none"> - Durabilidade e valor superior a 1 ano e \$1.200 (20) - Se o valor é relevante (9) - Se aumenta a vida útil (14) - Se não caracteriza manutenção (9) - Vários aspectos de forma conjunta (26)
Mensuração	Determinar o valor total do bem	<ul style="list-style-type: none"> - Custo de aquisição ou construção (28) - Custos atribuíveis (26)
Cálculo da depreciação	Definição da vida útil, valor residual e método de depreciação	<ul style="list-style-type: none"> - Consultoria na adoção inicial (22) - Levantamento interno na adoção inicial (6) - Taxas diferentes para todo imobilizado na contabilidade societária e fiscal (25) - Mesma taxa para bens de menor valor (3)
Teste de <i>impairment</i>	Avaliar se o imobilizado tem inícios de não recuperabilidade	<ul style="list-style-type: none"> - Realização do teste 1 vez ao ano (23) - Fluxo de caixa para ver estimativa de receita (17) - Já teve perda por <i>impairment</i> (7) - Reconheceu a perda (5)
Baixa	Avaliar se o bem ainda tem condições de uso	<ul style="list-style-type: none"> - Revisão anual (28) - Aprovação da gestão para baixa (19)

Considerando as particularidades de cada empresa, o processo de controle do imobilizado ocorre de forma bastante semelhante. É utilizado mais de um critério para definir se o item é ou não imobilizado, sendo que o critério fiscal de valor e durabilidade é importante; na mensuração, há a inclusão de custos atribuíveis; para o teste de *impairment*, é utilizado o fluxo de caixa. Houve a contratação de empresas de consultoria na adoção inicial, com internalização gradual do processo e dispensa destas empresas de consultoria. Os contadores delegam as tarefas operacionais de controle a um setor de imobilizado, ou pessoa responsável.

Todas as empresas atendem a IFRS, porém, 5 não realizam o *impairment* anualmente e 3 utilizam a taxa de depreciação fiscal para bens de menor valor.

4. ELEMENTOS QUE INFLUENCIAM O JULGAMENTO E A TOMADA DE DECISÃO

Neste estudo, a toma da de decisão foi segmentada em três etapas principais, que inicia com a listagem das alternativas, a escolha dentre as alternativas e a implementação da escolha, ou seja, a decisão. A Teoria da Racionalidade limitada pressupõe que é muito difícil (ou impossível) que sejam tomadas decisões ótimas no dia a dia, ao invés disso, tomamos decisões satisfatórias, que atendam a padrões pré-estabelecidos. Diferentes elementos podem contribuir para que as decisões sejam tomadas buscando o resultado satisfatório. Os elementos identificados e número de contadores que os citaram (entre parênteses, após o elemento) são os seguintes:

- **Facilitadores de decisão (26):** se caracterizam pelo uso dos mesmos critérios de registro para a contabilidade societária e fiscal; pelo uso de taxas fiscais de depreciação para bens de menor valor também para a contabilidade societária; pelo uso de testes simplificados de *impairment*; pelo uso de classificações realizadas no orçamento ou pelo solicitante;
- **Impossibilidade de analisar todas as variáveis (12):** mesmo que tenha posse de todas as informações necessárias, como capacidade de produção, necessidade de manutenção, expectativa de uso, o contador não consegue analisar todos os cenários possíveis para determinar a vida útil de um bem;
- **Limites de tempo (7):** o tempo disponível é limitado, fazendo com que o contador decida, por exemplo, por não realizar o *impairment* de forma detalhada ou anual;
- **Limitações informacionais (21):** nem sempre todas as informações necessárias para tomar a decisão estão disponíveis, e em outros casos, o custo benefício de se obter a informação necessária não compensa.

Foram listados aqui, todos os elementos identificados, porém, eles estão presentes em diferentes intensidades nas decisões dos contadores entrevistados. Pode ser que um contador identifique apenas uma delas em suas decisões diárias, enquanto outro pode identificar duas ou mais.

Embora a responsabilidade técnica pelas demonstrações financeiras seja do contador, ele toma suas decisões também em consonância com o ambiente onde atua, pois há padrões a serem seguidos. A Teoria Institucional propõe que as organizações tendem a se tornar similares, em termos de estrutura e procedimentos.

Nesta perspectiva a contabilidade é resultado de uma convenção, composta pelo conjunto de estruturas e ferramentas que fazem parte dos diversos ambientes (legal, profissional, regulatório, etc.). As variáveis ambientais identificadas neste estudo são listadas a seguir (o número de contadores que as citaram também é identificado entre parênteses):

- **Legislação (28), auditoria (24), gestores (24) e entidades regulamentadoras (9):** envolvem a capacidade de estabelecer regras, fiscalizar a conformidade, e, se necessário, manipular sanções, recompensas ou punições, em uma tentativa de influenciar o comportamento;
- **Formação na graduação (15), outros contadores (9), auditores (11):** decorrem do fato de que os contadores pertencem a uma categoria profissional, podendo tomar decisões similares em função de sua formação e aconselhamento com outros contadores (incluindo os auditores);
- **Uso de padrões pré-estabelecidos (23):** a forma de executar o processo de controle do imobilizado é similar, sendo que houve a contratação de empresas de consultoria na adoção inicial na maior parte das empresas;

A exemplo dos elementos anteriores, estes eles estão presentes em diferentes intensidades nas decisões dos contadores entrevistados. Pode ser que um contador identifique apenas uma delas ou mais de duas em suas decisões diárias.

5. CONCLUSÃO

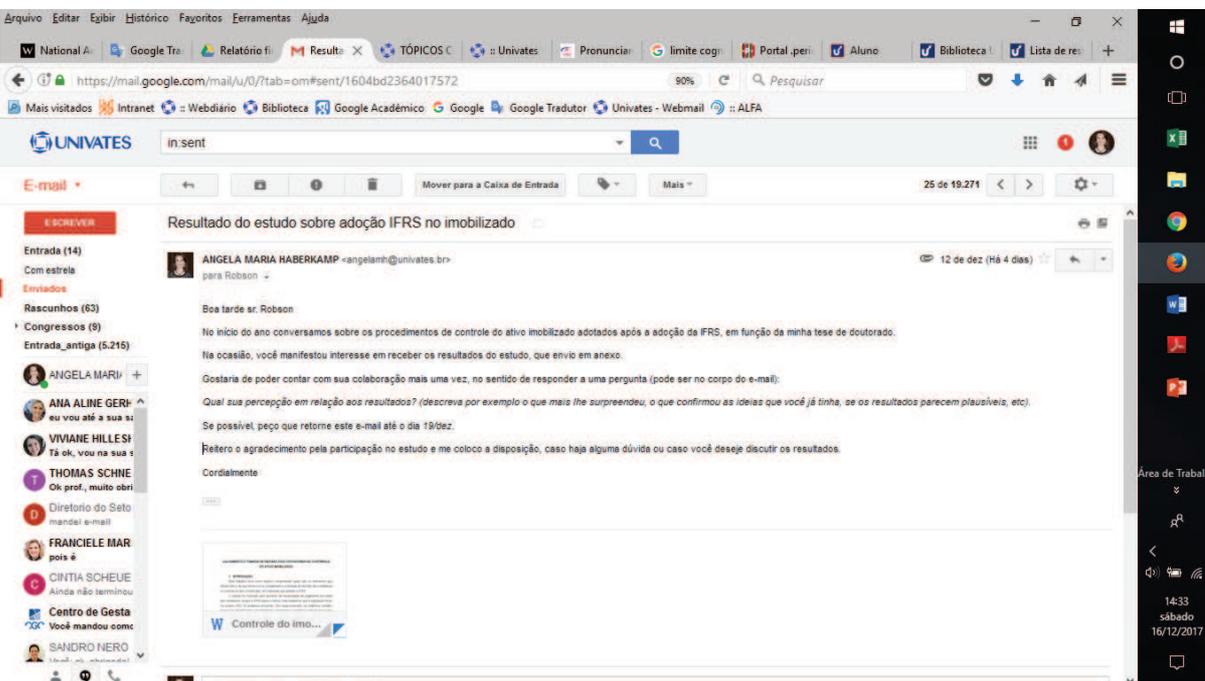
A adoção da IFRS demanda maior julgamento e tomada de decisão por parte dos contadores, por utilizar critérios mais subjetivos. O processo de controle do imobilizado envolve o reconhecimento, mensuração, cálculo da depreciação, teste de *impairment* e baixa, sendo executado de forma similar nas empresas pesquisadas.

Foi identificado que as decisões dos contadores são influenciadas por aspectos relacionados ao indivíduo, sendo os principais: uso de facilitadores de decisão, impossibilidade de analisar todas as variáveis, limitações de tempo e indisponibilidade da informação.

Os aspectos ambientais também influenciam as decisões dos contadores, sendo os principais: legislação, auditoria, gestores e entidades regulamentadoras, formação na graduação, outros contadores, auditores, uso de padrões pré-estabelecidos.

Dentre os aspectos estudados, foi possível identificar que o uso de facilitadores de decisão, a legislação e os gestores são os elementos com maior influência no julgamento e tomada de decisão dos contadores que participaram do estudo.

APÊNDICE N – E-MAIL ENVIADO AOS RESPONDENTES



Arquivo Editar Exibir Histórico Favoritos Ferramentas Ajuda

National A Google Tra Relatório fi Resulta X TÓPICOS C Univates Pronuncia limite cog Portal .pen Aluno Biblioteca Lista de res

https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=om#sent/1604bd2364017572 90% Pesquisar

Mais visitados Intranet Webdiário Biblioteca Google Acadêmico Google Google Tradutor Univates - Webmail ALFA

UNIVATES in.sent

E-mail Mover para a Caixa de Entrada Mais 25 de 19.271

ESCREVER

Entrada (14)
Com estrela
Enviados
Rascunhos (63)
Congressos (9)
Entrada_antiga (5.215)

ANGELA MARIA +
ANA ALINE GERH...
eu vou até a sua s...
VIVIANE HILLES...
Tá ok, vou na sua s...
THOMAS SCHNE...
Ok prof., muito obri...
Diretório do Seto...
mandei e-mail
FRANCIELE MAR...
pois é
CINTIA SCHEUE...
Ainda não terminou
Centro de Gesta...
Você mandou comic...
SANDRO NEIRO...
Um abraço, obrigado!

Resultado do estudo sobre adoção IFRS no imobilizado

ANGELA MARIA HABERKAMP <angelamh@univates.br>
para Robson - 12 de dez (Há 4 dias)

Boa tarde sr. Robson

No início do ano conversamos sobre os procedimentos de controle do ativo imobilizado adotados após a adoção da IFRS, em função da minha tese de doutorado.

Nas ocasiões, você manifestou interesse em receber os resultados do estudo, que envio em anexo.

Gostaria de poder contar com sua colaboração mais uma vez, no sentido de responder a uma pergunta (pode ser no corpo do e-mail):

Qual sua percepção em relação aos resultados? (descreva por exemplo o que mais lhe surpreendeu, o que confirmou as ideias que você já tinha, se os resultados parecem plausíveis, etc).

Se possível, peço que retorne este e-mail até o dia 15/12.

Reitero o agradecimento pela participação no estudo e me coloco a disposição, caso haja alguma dúvida ou caso você deseje discutir os resultados.

Cordialmente

Control...
W Controle do imo...

Área de Trabalho
14:33
sábado
16/12/2017

**APÊNDICE O – DIFERENÇA ENTRE MÉDIAS DA RACIONALIDADE LIMITADA
NO PERFIL DOS CONTADORES (TESTE KRUSKAL WALLIS)**

Variável	Facilit. Decisão	Excesso variáveis	Disponib. Tempo	Limit. Inform.	Custo benef.
Gênero	0,907	0,876	0,830	0,282	0,586
Idade	0,498	0,655	0,471	0,864	0,781
Formação complementar	0,313	0,235	0,401	0,397	0,686
Graduado pré ou pós IFRS	0,841	0,393	0,221	0,225	0,172
Docência (sim ou não)	0,976	0,435	0,162	0,312	0,212
Percepção IFRS	0,479	0,768	0,680	0,852	0,301
Ramo de atividade	0,886	0,852	0,510	0,557	0,026
Personalidade Jurídica	0,201	0,649	0,771	0,916	0,180

P<0,05

**APÊNDICE P – DIFERENÇA ENTRE MÉDIAS DA TEORIA INSTITUCIONAL NO
PERFIL DOS CONTADORES (TESTE KRUSKAL WALLIS)**

Variável	Pressões coercitivas				
	Legislação	Auditoria	Detentores de capital	Gestores	Entidades Regulam.
Gênero	0,66	0,688	0,09	0,562	0,577
Idade	0,662	0,225	0,088	0,315	0,878
Formação complementar	0,366	0,187	0,813	0,506	0,717
Graduado pré ou pós IFRS	0,741	0,282	0,227	0,947	0,842
Docência (sim ou não)	0,062	0,69	0,385	0,349	0,717
Percepção IFRS	0,036	0,379	0,876	0,812	0,4
Ramo de atividade	0,202	0,455	0,017	0,265	0,69
Personalidade Jurídica	0,71	0,052	0,359	0,108	0,511

Variável	Pressões normativas						Pressões miméticas
	Grad.	Colegas	CRC	Form. compl.	Professor	Auditoria	Consultoria
Gênero	0,52	0,801	0,016	0,292	0,668	0,731	0,792
Idade	0,674	0,62	0,968	0,059	0,676	0,759	0,466
Formação complementar	0,561	0,662	0,721	0,828	0,434	0,47	0,159
Graduado pré ou pós IFRS	0,916	0,905	0,931	0,114	0,299	0,366	0,475
Docência (sim ou não)	0,583	0,56	0,322	0,025	0,539	0,81	0,891
Percepção IFRS	0,29	0,567	0,232	0,942	0,406	0,333	0,699
Ramo de atividade	0,105	0,627	0,828	0,396	0,273	0,608	0,403
Personalidade Jurídica	0,115	0,602	0,81	0,318	0,423	0,566	0,78

APÊNDICE Q – INCIDENTES CRÍTICOS 05 A 14

Incidentes crítico 05
Contexto: o contador descreve como executa o cálculo da depreciação antes e após a IFRS.
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Limitações individuais (Facilitador de decisão - critério fiscal) • Pressão normativa (Auditoria) • Pressão coercitiva (Legislação / Auditoria)
Trecho da transcrição P: Como é calculada a depreciação? E25: <i>“Hoje se usa uma taxa só, porque temos pouco da contabilidade fiscal. Não aplicamos taxas diferentes, porque até inclusive assim ó, a nossa auditoria externa também nos ajudou nesta questão, em algumas dúvidas que tinham. Tínhamos, aquilo que é aplicado pela receita federal, que eles estipulam aquelas tabelas fixas. A princípio não se aplica mais. Então o que ..., lendo até os conceitos, atendemos a nova reformulação ali do CPC do ativo imobilizado, pela orientação da nossa auditoria.”</i>
Incidente crítico 06
Contexto: o contador relata como ocorreu a preparação da organização para calcular a depreciação em conformidade com a IFRS
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão coercitiva (Legislação / Auditoria) • Limitações individuais (Facilitador de decisão - pré-classificação) • Pressão mimética (Consultoria)
Trecho da transcrição P: Houve alterações nos critérios e formas de registro do imobilizado após a IFRS? Quais? E26: <i>“Sim. Antes do IFRS a companhia fazia estritamente fiscal. A vida útil, a vida útil da companhia era só fiscal. Após a IFRS a gente começou a ter alguns trabalhos internos, não era exatamente como funciona hoje, a gente fazia um trabalho menor né? Pra validar junto com a auditoria essa questão de laudos da avaliação da vida útil, antes era... inicialmente foi feito internamente, juntamente com os laudos com dos fornecedores pra validar nossa vida útil das máquinas. E daí depois de um tempo a gente foi de uma forma consistente contratando uma empresa independente ali. Aí se teve essa alteração com IFRS. O IFRS impactou bastante nessa questão da vida útil. Então depreciação agora aqui, é gerencial, toda análise interna é feita em cima da contabilidade societária né? A fiscal, só pra fins fiscais mesmo.”</i>
Incidente crítico 07
Contexto: o contador descreve como define a vida útil dos bens, afirmando que considera importante a consulta a quem demandou a compra do bem
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão coercitiva (Legislação / Entidades regulamentadoras) • Limitações individuais (Facilitador de decisão - pré-classificação) • Pressão mimética (Consultoria)
Trecho da transcrição

P: Como é calculada a depreciação?

E26: *“Nós levamos o conceito né? A norma contábil, e conversamos com quem conhece, com quem comprou aquela máquina. Quem comprou aquele bem que vai ser ativado. O quanto essa máquina vai durar ou quanto ela vai contribuir né?”*

Então isso é definido em conjunto com a área responsável que comprou aquela máquina. Que nós na contabilidade não temos condições de dizer o quanto ela vai durar. Não conhecemos o processo dela, então a gente tem que ter essa comunicação com a área responsável.

Lá em 2007 foi contratada uma empresa tá? Uma empresa terceira, ela fez toda a reavaliação dos ativos. Foi feito sim um laudo de avaliação, por um terceiro.

Hoje não tem mais. Então, esse ano não foi contratado. Nós somos auditados pela (ANS) e a gente já faz uma pré-auditoria em outubro, setembro/outubro. Então por ali a gente já deu uma conversada com a auditoria, olha, não teve, assim, a gente... conversando com os responsáveis que conhecem o processo produtivo dessas máquinas e não houve uma mudança significativa.”

Incidente crítico 08

Contexto: o contador descreve de que forma realiza o cálculo da depreciação

Elementos que influenciaram a decisão do contador:

- Limitações individuais (Facilitador de decisão - pré-classificações)
- Pressão mimética (Consultoria)
- Pressão coercitiva (Legislação)

Trecho da transcrição:

P: Como é calculada a depreciação?

E23: *A depreciação a gente tá utilizando basicamente as taxas da Sisco. É uma empresa que trabalha só com taxas de imobilizado.*

A gente pegou todas as taxas, 10-20... Na realidade o prédio é o seguinte, o prédio tem uma particularidade tá? Não sei, depois lá adiante tu avaliando tu vai entender. É que os prédios é o seguinte ó, quando veio em 2010 o IFRS que é o CPCs aí das normas internacionais tá? A gente teve que... como é que eu vou te dizer? Ver o tempo de vida útil que o prédio teria dali por diante.[...]

Isso a consultoria fez. A gente tem uma consultoria. Porque pra nós fica muito difícil a gente estimar entendeu? Porque vai ter que pegar um... como é que eu vou dizer? Alguém que conheça, que entenda. Então a gente sempre contrata consultoria pra nos dar um suporte.

Incidente crítico 09

Contexto: o contador descreve quais são os critérios que utiliza para definir se o item dever ou não ser registrado no imobilizado

Elementos que influenciaram a decisão do contador:

- Limitações individuais (Fac. Decisão - critério fiscal)
- Pressões coercitivas (Gestores)

Trecho da transcrição

P: Quais são os critérios utilizados para definir se um item deve ser registrado no imobilizado?

E18: *“O primeiro é a legislação atual que nos indica que é os R\$ 1.200 o valor mínimo. E nós temos também o nosso Código de Orçamento e Contabilidade. Ele me indica que, por mais que o valor do bem seja inferior a R\$ 1.200, desde que ele seja superior a um ano de duração e que eu deva controlá-lo, a gente registra. [...]. Prevalece a durabilidade em relação ao valor, em grande parte.”*

Incidente crítico 10
Contexto: o contador descreve como define se o item deve ou não ser imobilizado
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão coercitiva (Legislação) • Limitações individuais (Facilitadores de decisão - critérios fiscais / pré-classificações)
Trecho da transcrição P: Quais são os critérios utilizados para definir se um item deve ser registrado no imobilizado? E18: <i>“Como definido na regra utilizamos como premissa Ativos Relevantes. Todas as respostas levam em conta este critério, porque nós consideramos como ativos relevantes os Caminhões e Semi Reboques, baseado no CPC 27 e ICPC 10. A gente usa a lei 12.973/14, vida útil superior a um ano e valor unitário maior que R\$ 1.200,00. O valor, a gente usa o que tem na nota de compra e a vida útil; pra saber quanto é a vida útil, geralmente a gente usa o laudo do fabricante, que foi concebido com o veículo trabalhando em condições normais, então a vida útil é essa..”</i>
Incidente crítico 11
Contexto: o contador explica como identifica se o item deve ser ou não imobilizado
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Facilitador de decisão (pré-classificações) • Pressão coercitiva (Gestores / Auditoria)
Trecho da transcrição: P: Quais são os critérios utilizados para definir se um item deve ser registrado no imobilizado? E05: <i>É a gente já tem por norma que tudo que é instalação de bem novo é imobilizado, e o que é reforma que vai aumentar a vida útil também, então o pessoal quando começa a fazer os orçamentos, já entra em contato conosco: ó, vai ter essa melhoria, essa reforma, essa instalação e a gente abre uma conta e aí eles informam o pessoal do fiscal que lança as notas pra já ir registrando nessa conta.</i> <i>Eles informam, mas a decisão mesmo vem da diretoria. Dada junto com os auditores. E gerência internacional né?</i>
Incidente crítico 12
Contexto: o contador explica as razões pelas quais não faz o teste de <i>impairment</i> anualmente, apesar de declarar nas demonstrações financeiras que isso ocorre.
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Facilitador de decisão (pré-classificações) • Mimetismo (consultoria) • Legislação • Gestores (diretoria)
Trecho da transcrição: P: Como é calculado o valor recuperável do ativo imobilizado? E05: <i>O principal ficou só naquela época. Foi feito um orçamento por 10 anos pela empresa terceirizada e continua usando esse. Nós ainda não estamos no conceito de grande empresa, né, no momento em que a gente ultrapassar aqueles limites aí teria que fazer anual né. Nós estamos adotando ainda a norma das pequenas e médias que daí é uma só e engloba o todo. Todos os assuntos.</i> <i>Na verdade, ainda não tem a adoção completa que seria o CPC 27 eu acho, o teste de impairment a gente não faz 100% do jeito que deveria. A direção acha que está bom assim</i>

Incidente crítico 13
Contexto: o contador descreve como ocorre o levantamento das informações para o cálculo do teste de <i>impairment</i>
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão coercitiva (Gestores) • Limitações cognitivas (Facilitadores de Decisão: pré-classificações)
Trecho da transcrição: P: Como é calculado o valor recuperável do ativo imobilizado? E06: <i>É feito um fluxo de caixa descontado com base em algumas estimativas de receitas e de crescimento das vendas. A taxa de desconto é baseada nas taxas do Tesouro americano, por exemplo. Essas coisas elas, elas partem de um escopo gerencial, porque a taxa de desconto que faz o cálculo do WACC. Tem outras formas de fazer o cálculo mas pelo que eu sei do que fizeram na época. Além disso nós estamos em fase de orçamento, mas na realidade nós temos premissas e vem do Conselho de administração, né. E essas premissas acabam descendo para dentro das unidades. A (nome da empresa) sendo uma das unidades e as outras empresas do grupo, que se reportam ao conselho.</i> <i>Tem algumas premissas macro, como taxa de câmbio, inflação, percentual de crescimento, taxas de desconto. A contabilidade, ela não participa da elaboração desse modelo de indicadores, né, isso já vem pré-determinado pelo conselho de administração e pelos órgãos de gestão</i>
Incidente crítico 14: ausência de controle sobre parte do imobilizado
Contexto: o contador atua em uma instituição de ensino superior, onde a depreciação dos livros da biblioteca passou a ser calculada somente em 2016
Elementos que influenciaram a decisão do contador: <ul style="list-style-type: none"> • Pressão coercitiva (Auditoria) • Limitação informacional (Custo benefício)
Trecho da transcrição: P: Como é calculada a depreciação? E25: <i>Até assim, tem um item do nosso imobilizado, que é o acervo de material bibliográfico. Esse acervo ele é o único, ele não é controlado por nosso controle patrimonial dos móveis e imóveis.</i> <i>Então ele é um controle separado, feito pela nossa biblioteca mesmo, então esse tem um tratamento diferente. Nós até, também fizemos uma proposta e a auditoria externa achou que ela era assim confiável, né, e ponderou que é a melhor forma. Porque os itens do material bibliográfico do acervo não são controlados individualmente. Então é isso que a gente tá fazendo, pelo ano e mês de aquisição, porque começamos até agora em 2017 a fazer a depreciação desses itens.</i> <i>E no início de 2016 a gente teve que fazer um ajuste porque nós não aplicávamos depreciação sobre esse item que é acervo bibliográfico, então passamos a fazer.</i> <i>Até porque a autoria vinha colocando nos seus pareceres, né, que nós tínhamos que olhar para esse item do nosso imobilizado. Então começamos a trabalhar isso a partir do ano de 2016. Até 2016 foi olhando só o ano de aquisição, a partir de 17 olhando o mês de aquisição. Nós vamos controlar bem manual, né, planilha de Excel, porque nós não temos isso dentro do sistema que controla item pela data de entrada dele até a data da baixa dele, né.</i>