

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

GABRIELA DIAS DA SILVA

PRÁTICAS CONTÁBEIS NO TRATAMENTO DO ATIVO IMOBILIZADO:  
*Evidências de Heurísticas e Decoupling*

Porto Alegre

2022

GABRIELA DIAS DA SILVA

**PRÁTICAS CONTÁBEIS NO TRATAMENTO DO ATIVO IMOBILIZADO:  
Evidências de Heurísticas e *Decoupling***

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

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

Porto Alegre

2022

## FICHA CATALOGRÁFICA

S586p Silva, Gabriela Dias da  
Práticas contábeis no tratamento do ativo imobilizado: evidências de Heurísticas e *Decoupling* / Gabriela Dias da Silva. - Porto Alegre, 2022.  
223 p.

Tese (doutorado) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Porto Alegre, 2022.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

1. Práticas contábeis 2. Ativo imobilizado 3. Teoria Institucional  
4. Taxas de depreciação I. Kronbauer, Clóvis Antônio II. Título

CDU: 657

Catálogo na fonte: Bibliotecária Vanessa Dias Santiago CRB10/1583

GABRIELA DIAS DA SILVA

**PRÁTICAS CONTÁBEIS NO TRATAMENTO DO ATIVO IMOBILIZADO:  
Evidências de Heurísticas e *Decoupling***

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

Aprovada em 31 de março de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – UNISINOS

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Angela Maria Haberkamp – UNIVATES

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Fernanda Filgueiras Sauerbronn – UFRJ

---

Prof. Dr. Aleksandro Marian Carvalho – UNISINOS

---

Prof. Dr. Ernani Ott – UNISINOS

À Maria da minha vida, minha mãe, pelo apoio,  
amizade, lealdade e amor.

## AGRADECIMENTOS

A conclusão desta etapa é, sem dúvida, a superação do maior desafio intelectual e pessoal que me foi imposto. Tenho a sensação de dever cumprido, com muita resiliência, vontade de aprender e dedicação, ao mesmo tempo, sou ciente de meus privilégios.

Saio do doutorado uma Gabriela diferente de todas as versões apresentadas nestes 36 anos: mais compreensiva, apesar de inconformada com tantas questões, e com a clara missão de colaborar para a reconstrução do ambiente acadêmico, com empatia, respeito, conhecimento, humildade e acolhimento.

O desenvolvimento deste trabalho nesses dois anos de pandemia, a qual causou grandes perdas, jamais me deixaram alheia aos acontecimentos. Lamento tudo que nós vivemos, principalmente por aqueles que perderam seus amigos e amores.

Inicialmente, digo que sou muito grata a tudo e a todos que me auxiliaram a chegar até aqui. Começo agradecendo aos meus pais, Maria e Adilson, pela educação, pelos valores compartilhados e pelo apoio em todos os momentos. Reconheço todos os esforços que vocês fizeram por mim e espero sempre retribuir de alguma forma.

Aos meus irmãos, Cibele e Vitor, pela amizade e carinho, e aos meus sobrinhos, Mariana e Felipe, por tudo que representam nas nossas vidas, sempre transbordando amor, energia e alegria.

Agradeço de coração ao Edu, por entender minhas aflições, angústias, dúvidas e por me ouvir falando sobre os resultados da pesquisa. Além de tudo isso, obrigada por compartilhar a vida comigo.

Às minhas amigas, Claudia Mutti, Francine Görski, Juliana Rodrigues e Sandra Belloli, por todos os cafés, jantas, abraços, chimas, estudos, drinks e momentos especiais compartilhados, principalmente durante o ano que estive em Porto Alegre. Vocês foram e continuam sendo muito especiais na minha trajetória. Aos demais colegas e professores do PPG em Ciências Contábeis da Unisinos, meus sinceros agradecimentos. Agradeço também ao Jorge Rosa pela amizade.

Sou feliz pela oportunidade de conhecer a comunidade do *Qualitative Research and Critical Accounting* (QRCA), quando submeti o projeto ao consórcio doutoral no

ano de 2020 e recebi valiosas contribuições, fundamentais para me encorajar a trilhar novos rumos na pesquisa.

Sou grata ao Prof. Clóvis Kronbauer, pela orientação e por nossa relação de cordialidade e respeito durante todo o curso. Obrigada por apoiar minhas ideias e pela sugestão inicial do tema.

Ao Prof. Ernani Ott, não tenho palavras para expressar tudo que representa na minha jornada desde o mestrado. Sempre terá minha gratidão e admiração.

Aos demais professores membros das bancas de qualificação e final, Prof.<sup>a</sup> Angela Haberkamp e Prof. Alexsandro Carvalho, pelas contribuições e sugestões de ajustes na versão final desta tese.

À Prof.<sup>a</sup> Fernanda Sauerbronn, pelos alinhamentos sugeridos na defesa final, fundamentais para melhorar a qualidade da minha pesquisa.

Obrigada à Universidade Federal do Rio Grande e ao Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis, por permitirem a licença para cursar o doutorado. Aos meus colegas de trabalho, agradeço por tudo, em especial à Ana Paula Capuano, pela amizade e por me incentivar a ingressar no doutorado.

Aos contadores que participaram das entrevistas e dividiram suas experiências, muito obrigada por esse momento de troca. Jamais esquecerei desta experiência tão gratificante.

Aos amigos que me acompanharam nesse e nos demais momentos, obrigada pelas mensagens de carinho, motivação e pela torcida de sempre. Peço perdão pela ausência e espero reencontrá-los em breve.

— Eis o meu segredo. É muito simples: só se vê bem com o coração. O essencial é invisível aos olhos.

— O essencial é invisível aos olhos – repetiu o príncipezinho, para não se esquecer.

— Foi o tempo que perdeste com a tua rosa que a fez tão importante. E, deitado na relva, ele chorou (SAINT-EXUPÉRY, 2006, p. 72-73).



## RESUMO

A utilização de taxas fiscais de depreciação ainda se faz presente na contabilidade corporativa brasileira, embora transcorridos mais de dez anos da convergência da contabilidade aos padrões *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS). A pesquisa buscou compreender as práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, com ênfase na depreciação, no contexto brasileiro. Para coletar os dados, realizei entrevistas com 29 contadores, a partir de um guia semiestruturado, a fim de conhecer as principais práticas que estavam presentes no JDM destes profissionais nas tarefas executadas. Os dados foram tratados, codificados e alocados em temas, por meio da utilização da Análise Temática Reflexiva. A abordagem da pesquisa é qualitativa, exploratória, com codificação indutiva, e foi realizada sob o paradigma interpretativo. Com base na minha interpretação, partindo dos relatos dos contadores entrevistados, constatei três práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, no contexto investigado: deslocamento de tarefas para consultorias; simplificação de registros e controles contábeis; e utilização da interdisciplinaridade como alternativa na realização de tarefas. Adicionalmente, identifiquei algumas barreiras e desafios que os profissionais encontram quando implementam as normas, traduzindo-as em práticas dentro das organizações: o custo da geração das informações é alto; as normas são complexas e exigem conhecimentos específicos; existem problemas de comunicação entre setores internos das empresas; e os controles contábeis dos bens são inexistentes ou ineficazes. Os resultados foram discutidos a partir da abordagem de Heurísticas e de conceitos da Teoria Institucional, e permitiram observações adicionais: os contadores dependem tecnicamente de outros profissionais e perderam espaço de atuação; os custos altos dos serviços impossibilitam a realização das tarefas anualmente; laudos externos são atestados de conformidade, e por fim, observei que as normas tributárias ainda são amplamente aceitas para fins contábeis. A principal contribuição teórica do trabalho consiste na tese de que o contexto de baixa capacitação profissional e o custo elevado da geração de informações oportunizaram o uso de atalhos de julgamento, contribuindo para a ocorrência de isomorfismo e/ou *decoupling* relativos às práticas do ativo imobilizado e depreciação.

**Palavras-chave:** ativo imobilizado; JDM; taxas de depreciação; teoria Institucional.

## ABSTRACT

Although more than ten years have elapsed since the convergence of accounting to the International Financial Reporting Standards (IFRS) standards, the use of tax depreciation rates is still present in Brazilian corporate accounting. The research sought to understand the practices of IFRS implementation in the treatment of fixed assets, with an emphasis on depreciation, in the Brazilian context. To collect the data, I conducted interviews with 29 accountants, based on a semi-structured guide, in order to know the primary practices that were present in the JDM of these professionals in the tasks performed. Data were processed, coded, and allocated into themes using Reflective Thematic Analysis. The research approach is qualitative, exploratory, with inductive coding, and it was carried out under the interpretive paradigm. Based on my interpretation of the reports of the accountants interviewed, I found three IFRS implementation practices in the treatment of fixed assets in the investigated context: shifting tasks to consultancies; simplifying records and accounting controls, and; using interdisciplinarity as an alternative in carrying out tasks. Additionally, I identified some barriers and challenges that professionals face when implementing standards, translating them into practices within organizations: the cost of generating information is high; the standards are complex and require specific knowledge; there are communication problems between internal sectors of the companies, and; asset accounting controls are non-existent or ineffective. The results were discussed from the approach of Heuristics and Institutional Theory concepts and allowed additional observations: accountants technically depend on other professionals and lost space for action; the high costs of services make it impossible to carry out the tasks annually; external reports are certificates of compliance, and finally, I observed that tax rules are still widely accepted for accounting purposes. The main theoretical contribution of the work consists of the thesis that the context of low professional qualification and the high cost of generating information allowed the use of judgment shortcuts, contributing to the occurrence of isomorphism and/or decoupling related to the practices of fixed assets and depreciation.

**Key-words:** fixed assets; JDM; tax depreciation rates; institutional theory.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Antecedentes e consequências do conhecimento .....	32
Figura 2 - Etapas para a coleta de dados .....	63
Figura 3 - Códigos semânticos iniciais NVivo.....	70
Figura 4 - Temas candidatos com base nos dados.....	74
Figura 5 - Ações dos níveis de revisão da fase 4 da AT .....	76
Figura 6 - Mapa temático desenvolvido na fase 4.....	78
Figura 7 - Oferecimento de serviços de avaliação por consultorias .....	98
Figura 8 - Múltiplos papéis da auditoria externa.....	131
Figura 9 - JDM e controles para o ativo imobilizado.....	147
Figura 10 - Contextualização da institucionalização das práticas estudadas .....	172
Figura 11 - Resumo da institucionalização e das relações discutidas na ATR .....	176

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Taxa anual de depreciação IN RFB nº 1700/2017 .....	18
Quadro 2 - Conceitos apresentados pela NBC TG 27 (R4) .....	27
Quadro 3 - Resumo dos principais conceitos teóricos .....	49
Quadro 4 - Características das organizações e forma de prospecção .....	60
Quadro 5 - Perfil dos entrevistados .....	61
Quadro 6 - Roteiro para abertura e encerramento das entrevistas .....	64
Quadro 7 - Informações descritivas das entrevistas.....	65
Quadro 8 - Fases da análise temática reflexiva .....	68
Quadro 9 - Recorte de <i>codebook</i> da codificação manual.....	71
Quadro 10 - Códigos semânticos e latentes da codificação manual .....	72
Quadro 11 - Validade e confiabilidade para a pesquisa qualitativa .....	81
Quadro 12 - Não ocorrência de revisão de vidas úteis.....	95
Quadro 13 - Empresas de consultoria em gestão de ativos fixos.....	97
Quadro 14 - Implicações e possíveis motivações para uso do “valor mínimo” .....	109
Quadro 15 - Participantes do JDM e relações estabelecidas .....	144
Quadro 16 – Cenários e possíveis práticas relacionadas ao ativo imobilizado .....	148
Quadro 17 - Heurísticas para julgamentos no ativo imobilizado.....	165
Quadro 18 - Características das tarefas contábeis .....	166
Quadro 19 - Síntese dos principais temas da ATR .....	177
Quadro 20 - Síntese dos temas da ATR relacionados ao tema abrangente .....	177
Quadro 21 - Síntese dos subtemas da ATR.....	178

## LISTA DE SIGLAS

Abrasca	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AC	Análise de Conteúdo
AT	Análise Temática
ATR	Análise Temática Reflexiva
B3	Brasil, Bolsa e Balcão
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	Estados Unidos da América
Fipecafi	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
Ibracon	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IN RFB	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IR	Imposto de Renda
JDM	<i>Judgment and Decision Making</i> (Julgamento e tomada de decisão)
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
RFB	Receita Federal do Brasil
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
US GAAP	<i>United Stated Generally Accepted Accounting Principles</i>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
<b>1.1 Contextualização do tema</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2 Definição do problema de pesquisa</b> .....	<b>17</b>
<b>1.3 Objetivos</b> .....	<b>20</b>
1.3.1 Objetivo geral .....	20
1.3.2 Objetivos específicos.....	21
<b>1.4 Delimitação do tema</b> .....	<b>21</b>
<b>1.5 Justificativa e relevância da pesquisa</b> .....	<b>21</b>
<b>1.6 Estrutura da tese</b> .....	<b>24</b>
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA</b> .....	<b>26</b>
<b>2.1 Sistema contábil brasileiro e orientação para o ativo imobilizado</b> .....	<b>26</b>
<b>2.2 Julgamento e tomada de decisão em contabilidade</b> .....	<b>31</b>
<b>3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>35</b>
<b>3.1 Teoria institucional</b> .....	<b>36</b>
3.1.1 Contexto institucional .....	36
3.1.2 Mudanças institucionais .....	38
3.1.3 Relações de poder .....	40
3.1.4 Legitimidade e isomorfismo.....	41
3.1.5 <i>Decoupling</i> .....	44
<b>3.2 Heurísticas e vieses</b> .....	<b>47</b>
<b>3.3 Resumo dos principais conceitos teóricos utilizados</b> .....	<b>49</b>
<b>4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>52</b>
<b>4.1 Esclarecimentos sobre o processo de pesquisa</b> .....	<b>52</b>
<b>4.2 Escolhas metodológicas: principais premissas</b> .....	<b>56</b>
<b>4.3 Elaboração e validação do instrumento de pesquisa</b> .....	<b>57</b>
<b>4.4 Seleção e características dos participantes</b> .....	<b>58</b>
<b>4.5 Coleta de dados</b> .....	<b>62</b>
4.5.1 Etapa 1: entrevistas em profundidade .....	63
4.5.2 Etapa 2: análise documental .....	66
<b>4.6 Apresentação e análise dos dados – uso da análise temática reflexiva</b> .....	<b>66</b>
<b>4.7 Consistência e qualidade dos resultados da análise temática</b> .....	<b>79</b>
<b>5 RESULTADOS</b> .....	<b>83</b>

<b>5.1 Reflexões sobre o processo de implementação das IFRS no Brasil</b> .....	<b>84</b>
<b>5.2 Práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado</b> .....	<b>90</b>
5.2.1 Ativo imobilizado é significativo e relevante para o negócio .....	91
5.2.2 As informações do ativo imobilizado não são interessantes .....	94
<b>5.3 Deslocamento de tarefas para a consultoria</b> .....	<b>96</b>
<b>5.4 Simplificação de registros e controles contábeis</b> .....	<b>103</b>
5.4.1 O “valor mínimo” para o reconhecimento dos bens no ativo imobilizado .....	106
5.4.2 Vida útil tributária por praticidade .....	109
5.4.3 Bens administrativos: algumas possibilidades encontradas .....	113
5.4.4 Inobservância de revisões anuais .....	116
<b>5.5 Interdisciplinaridade como alternativa na realização de tarefas</b> .....	<b>120</b>
<b>5.6 Relações de poder, conflito e dependência estabelecidas</b> .....	<b>130</b>
5.6.1 Os múltiplos papéis da auditoria externa.....	130
5.6.2 O contador e a dependência técnica de profissionais externos .....	137
5.6.3 O contador e a coerção das normas .....	140
5.6.4 A administração e o contador: conflito e coerção .....	142
<b>5.7 Barreiras e desafios na aplicação das normas de ativo imobilizado</b> .....	<b>144</b>
5.7.1 A informação sobre ativo imobilizado é cara .....	145
5.7.2 A complexidade das normas e o conhecimento técnico necessário .....	152
5.7.3 Os desafios da comunicação interna .....	156
5.7.4 Os controles dos bens não existem ou são ineficazes .....	159
<b>6 DISCUSSÃO DOS TEMAS SOB AS PERSPECTIVAS TEÓRICAS</b> .....	<b>164</b>
<b>6.1 Uso de heurísticas no JDM do ativo imobilizado</b> .....	<b>164</b>
<b>6.2 Análise institucional e o <i>decoupling</i> no JDM do ativo imobilizado</b> .....	<b>169</b>
<b>6.3 Sintetização dos temas</b> .....	<b>176</b>
<b>7 CONCLUSÕES</b> .....	<b>179</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>185</b>
<b>APÊNDICE A - VERSÃO FINAL DO GUIA PARA ENTREVISTA</b> .....	<b>196</b>
<b>APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO</b> .....	<b>197</b>
<b>APÊNDICE C - EXCERTOS DAS NOTAS DE CAMPO</b> .....	<b>199</b>
<b>APÊNDICE D - EXCERTOS DAS REFLEXÕES DAS TRANSCRIÇÕES</b> .....	<b>200</b>
<b>APÊNDICE E - CÓDIGOS E SUBCÓDIGOS NA FASE 3 - ATR</b> .....	<b>201</b>
<b>APÊNDICE F - AGRUPAMENTO DOS ITENS: TEMAS/SUBTEMAS (FASE 3) ...</b>	<b>204</b>

<b>APÊNDICE G - RESUMO DA REVISÃO DOS TEMAS/SUBTEMAS (FASE 4).....</b>	<b>208</b>
<b>APÊNDICE H - COMPARATIVO: PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE CFC.....</b>	<b>218</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Começo este capítulo tratando sobre a contextualização do tema e a definição do problema de pesquisa. Na sequência, abordo o objetivo geral e os objetivos específicos, a delimitação do tema, a justificativa e relevância da pesquisa e, por fim, discorro sobre a estrutura da tese.

### 1.1 Contextualização do tema

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução CFC nº 1.055/2005, reconhecendo a tendência dos países desenvolvidos e de economias em desenvolvimento de convergir aos padrões internacionais contábeis. Esse comitê foi constituído por representantes de entidades de renome nacional na área contábil, tais como o CFC, a Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), a Bolsa de Valores Brasil, Bolsa e Balcão (B3), a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e as entidades representativas de investidores do mercado de capitais brasileiro (CFC, 2005).

O CPC é responsável pelo estudo, preparo e pela emissão de documentos técnicos sobre procedimentos e divulgação de informações contábeis, visando à centralização e uniformização de procedimentos contábeis da contabilidade brasileira para atendimento aos padrões internacionais de contabilidade (CFC, 2005). Mais tarde, em 2007, ocorreu a promulgação da Lei nº 11.638/2007, a qual alterou dispositivos da Lei nº 6.404/1976 e estendeu as disposições relativas à preparação e divulgação de demonstrações contábeis às sociedades de grande porte, dando início, efetivamente, à fase de convergência aos padrões contábeis internacionais no Brasil (BRASIL, 2007).

São perceptíveis pela classe contábil as mudanças e a transformação da contabilidade brasileira com a adoção dos padrões *International Financial Reporting Standards* (IFRS) a partir do ano de 2010. Foram inseridos novos conceitos, exigindo que os contadores e as empresas se aproximassem de discursos globais disseminados por órgãos reconhecidos mundialmente, como o *International Accounting Standards Board* (IASB), responsável pela emissão e revisão das normas

internacionais de contabilidade. O trabalho de tradução das normas IFRS é realizado pelo CPC por meio da emissão de pronunciamentos convertidos em normas pelo CFC. Essas normas passaram a ser obrigatórias para as companhias abertas desde 2010.

Padrões contábeis baseados em princípios, como as IFRS, requerem dos contadores mudanças comportamentais na forma de trabalhar com a contabilidade, havendo necessidade de treinamentos, atualização profissional e incremento da formação educacional do profissional de contabilidade (CARMONA; TROMBETTA, 2008) para que o profissional esteja apto a lidar com julgamentos enquanto se depara com escolhas contábeis diárias, envolvendo o reconhecimento e a mensuração de fatos contábeis (ORO; KLANN, 2017).

Com base na NBC TG Estrutura Conceitual, as informações apresentadas pelas empresas devem ser relevantes, avaliadas pela capacidade de fazer diferença nas decisões dos usuários, podendo ter valor preditivo (servindo para prever resultados futuros) ou confirmatório (alteram ou confirmam previsões anteriores). Ainda, as informações devem ser julgadas em termos de materialidade, não havendo limites quantitativos apresentados pelas normas, sendo materiais aquelas que, por distorção, omissão ou obscuridade, têm a capacidade de influenciar as decisões dos principais usuários (CFC, 2019).

Além disso, de acordo com a orientação, não basta que a informação seja relevante, ela precisa representar qualitativamente e quantitativamente o fenômeno, de forma fidedigna. Será perfeitamente fidedigna se for completa (descrição, representação numérica, base de mensuração, explicações adicionais), neutra (a informação não foi selecionada de forma tendenciosa ou manipulada) e isenta de erros (não há erros ou omissões na descrição do fenômeno) (CFC, 2019). Porém, o próprio legislador reconhece que essa “perfeição” é praticamente inalcançável, embora destaque que essas características precisam ser otimizadas tanto quanto possível.

Historicamente, a legislação tributária exerceu significativa influência sobre a contabilidade brasileira, a qual, por muito tempo, buscou atender aos aspectos fiscais e deixou em segundo plano o atendimento às necessidades informacionais dos usuários.<sup>1</sup> Porém, com a adoção das IFRS, houve mudanças substanciais na

---

<sup>1</sup> A Estrutura Conceitual para o Relatório financeiro, os principais usuários das informações financeiras são os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais.

contabilidade, exigindo dos contadores um posicionamento mais proativo, com ênfase na necessidade de fazer julgamentos frente às escolhas contábeis (SALOTTI; CARVALHO; MURCIA, 2015).

Perfis profissionais mais conservadores consideram que o uso de julgamento profissional apresenta alguns riscos para as informações financeiras, como perda de comparabilidade e de transparência, maiores responsabilidades para profissionais de contabilidade (incluindo auditores) e discrepâncias significativas em contas individuais ou consolidadas (BURLAUD; NICULESCU, 2016). Por outro lado, tendo em vista que não basta cumprir cegamente as regras contábeis, com o uso de julgamento, existe a crença que se pode chegar a conclusões mais providas de significado para as empresas, ainda em cumprimento às normas (IVAN, 2016).

No Brasil, após a convergência às IFRS, os estudos concentraram-se nos impactos e nas consequências econômicas da adoção das empresas às normas (DASKE *et al.*, 2008; GATSIOS *et al.*, 2016; GLAUM *et al.*, 2013; LEE *et al.*, 2010; LI, 2010). Logo, é preciso ir além dessas questões, investigando os aspectos comportamentais dos participantes em conjunto com as influências que interferem na realização de estimativas, sob condições de incerteza, enquanto as normas IFRS modificaram as práticas diárias dos profissionais contábeis em nível micro no contexto mencionado, exigindo maior julgamento profissional.

## **1.2 Definição do problema de pesquisa**

Para o propósito deste estudo, “julgamento” refere-se a formar uma ideia, opinião ou estimativa sobre um objeto, um evento ou outro tipo de fenômeno, traduzindo neles a crença das pessoas (BONNER, 1999). Já o termo “decisão” está relacionado a tomar uma decisão sobre um assunto antecedido por julgamentos e envolvendo várias alternativas, podendo refletir crenças e preferências daqueles que tomam a decisão (BONNER, 1999).

Embora a psicologia cognitiva entenda que a tomada de decisão está relacionada à racionalização do indivíduo em tentar fazer a melhor escolha quando tem outras opções (EYSENCK; KEANE, 2017), a literatura contrapõe a ideia de que as decisões são sempre racionais, e os julgamentos, de alta qualidade, admitindo a existência de variáveis que podem afetar o desempenho, intrínsecas à pessoa que

emite o julgamento e também às características próprias da tarefa e do ambiente de contexto (BONNER, 1999).

A partir de 1º de janeiro de 2008, algumas companhias de capital aberto passaram a apresentar suas informações financeiras consolidadas com base nas IFRS, orientadas pela NBC TG 37 (R5) – Adoção inicial das Normas Internacionais de Contabilidade –, a qual contou com um guia de implementação que acompanhava a norma (mas não a incluía). Naquele momento, as companhias precisaram realizar diversas adaptações na contabilidade, sendo um marco para a convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

Entre as várias mudanças ocorridas na contabilidade brasileira com a convergência, estão aquelas relativas ao tratamento contábil dos ativos imobilizados, principalmente às mudanças na forma de depreciação dos bens. Por muito tempo, as empresas brasileiras depreciaram os bens com base nessas taxas tributárias estabelecidas pela Receita Federal do Brasil (RFB). Em condições normais, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1700/2017 (RFB, 2017), que revogou a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 162/1998, sugere taxas anuais fixas para cálculo da despesa de depreciação tributária, com fins de dedução do valor de depreciação no cálculo e pagamento de impostos, apresentadas no Quadro 1, a seguir.

Quadro 1 - Taxa anual de depreciação IN RFB nº 1700/2017

<b>Bens</b>	<b>Prazo de vida útil (anos)</b>	<b>Taxa anual de depreciação</b>
Instalações	10	10%
Edificações	25	4%
Automóveis de passageiros	5	20%
Móveis	10	10%
Máquinas	10	10%
Aparelhos de comunicação	5	20%

Fonte: elaborado pela autora, com base nas informações da IN RFB nº 1700/2017.

Porém, esses prazos de depreciação dos principais bens permaneceram inalterados, se comparados à instrução normativa anterior. Essa situação nos permite uma reflexão: dados os avanços e as transformações tecnológicas que ocorreram nos últimos anos, pode se indagar se esses prazos e taxas ainda fazem sentido e estão de acordo com a vida útil dos bens. O próprio CFC, no guia de implementação

mencionado, abordou, de forma sutil, que os critérios fiscais, até então utilizados para estimativa de vida útil dos ativos, não deveriam ser aceitáveis pelas IFRS:

IG7. Quando as taxas e métodos de depreciação da entidade pelas práticas contábeis anteriores forem aceitáveis de acordo com as IFRSs, a entidade deve contabilizar qualquer mudança na estimativa de vida útil ou modelo de depreciação prospectivamente quando ela efetuar tais mudanças (itens 14 e 15 da NBC TG 37 e item 61 da IAS 16 – NBC TG 27). **Contudo, em alguns casos, as taxas e métodos de depreciação da entidade de acordo com as práticas contábeis anteriores podem ser diferentes daqueles que seriam aceitáveis pelas IFRSs (por exemplo, quando eles foram adotados unicamente para fins fiscais e não refletem de forma razoável a vida útil dos ativos correspondentes)** (CFC, 2017b, grifo nosso).

Especificamente em relação aos ativos imobilizados, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TG) nº 27 (R4) – Ativo Imobilizado, a qual equivale a *International Accounting Standard* (IAS) nº 16 – *Property, Plant and Equipment*, estabelece algumas informações que devem ser apresentadas pelas empresas no conjunto das demonstrações, tais como: a forma de reconhecimento dos imobilizados, a determinação dos valores contábeis e dos valores de depreciação, as perdas por desvalorização reconhecidas e a vida útil dos bens (CFC, 2017b).

Embora as duas normativas mencionadas possuam objetivos distintos (uma atende à contabilidade e seus usuários, e a outra, ao fisco e ao cálculo dos impostos), pesquisas anteriores perceberam um comportamento heterogêneo das empresas brasileiras após a convergência, com a permanência das taxas tributárias de depreciação para cálculo da depreciação contábil (ECKERT *et al.*, 2012; MARQUES *et al.*, 2016; REIS; NOGUEIRA, 2012; SILVA; PEREIRA, 2014; SILVA; QUADROS, 2020; TELLES; SALOTTI, 2015; TELLES, 2013).

Essas recomendações da norma contábil, relacionadas aos aspectos de preparação e divulgação, exigiram maior controle do ativo imobilizado, mudanças acerca das vidas úteis dos bens com base no contexto em que são utilizados, havendo a necessidade de realização de análises anuais dos prazos de depreciação dos bens e avaliações periódicas sobre a perda de valor destes, ocasionando transformações expressivas na forma como a contabilidade é executada dentro das organizações.

No caso da depreciação dos ativos imobilizados, um exemplo de julgamento pode se referir às escolhas dos preparadores entre depreciar os bens com base na vida útil ou depreciar os bens com base em taxas tributárias. A tomada de decisão pode ser ilustrada pela escolha entre uma das alternativas disponíveis, passíveis de

juízo anterior. Por isso, as decisões acerca do ativo imobilizado podem impactar a contabilidade, uma vez que informações sobre o valor contábil, perdas por recuperabilidade e reconhecimento de depreciação periódica, por exemplo, podem interferir significativamente no ativo e no resultado financeiro da companhia.

Haberkamp (2018) e Pacheco (2021) investigaram as influências distintas que interferem no *judgment and decision making* (JDM) dos contadores em relação ao ativo imobilizado nos setores privado e público, respectivamente. Os autores constataram limitações, deficiências e pressões institucionais que influenciam no processo, com base nos conceitos da Racionalidade Limitada e da Teoria Institucional. Porém, a literatura relacionada aos julgamentos dos contadores deve ir além das questões cognitivas e racionais, investigando as forças e outros elementos que moldam as práticas profissionais e os fazem adaptarem suas ações para atendimento de diferentes exigências.

Com base no exposto, no juízo realizado por contadores, referente aos bens do ativo imobilizado e à depreciação, além da assunção à qual os indivíduos, a tarefa e o ambiente estão conectados e interferem no JDM (BONNER, 1999; HABERKAMP, 2018; PACHECO, 2021), ainda permanece a inquietação de compreender o porquê de as normas tributárias ainda se fazerem tão presentes na contabilidade corporativa, dado que parece haver um distanciamento entre as práticas e as orientações das IFRS, de acordo com pesquisas anteriores.

Nesse contexto, apresento a questão de pesquisa: como ocorrem os julgamentos que embasam as práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, com ênfase na depreciação, no contexto brasileiro?

### **1.3 Objetivos**

Nesta seção, apresento o objetivo geral e os objetivos específicos do estudo.

#### **1.3.1 Objetivo geral**

Considerando as circunstâncias e o problema de pesquisa formulado, o objetivo desta tese é compreender as práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, com ênfase na depreciação, no contexto brasileiro.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para o alcance do objetivo geral, estabeleci os seguintes objetivos específicos:

- a) discutir os principais desafios e barreiras encontrados pelos contadores na implementação da NBC TG 27(R4) e demais normas IFRS;
- b) identificar relações entre pessoas que protagonizam o processo de geração de informações relativas ao ativo imobilizado e à depreciação;
- c) demonstrar os reflexos decorrentes da aplicação prática das IFRS em relação aos bens do ativo imobilizado.

A partir dos objetivos da tese, apresento a delimitação do tema, seguida da justificativa que torna este estudo relevante para o campo de conhecimento.

### 1.4 Delimitação do tema

A investigação sobre as práticas de implementação das IFRS foi delimitada às questões relacionadas aos bens do ativo imobilizado, com ênfase na depreciação, no contexto brasileiro. Por isso, não foram analisados outros itens do ativo que sofreram mudanças substanciais nas formas de reconhecimento e de mensuração após as IFRS, tais como intangíveis, embora esse subgrupo tenha sido frequentemente mencionado devido às suas complexidades, pelos participantes das entrevistas, servindo de oportunidade para futuras pesquisas.

### 1.5 Justificativa e relevância da pesquisa

Os estudos de *judgment and decision making*, ou julgamento e tomada de decisão (em português), na área da contabilidade, concentram-se nos auditores, sendo escassos os estudos que investigam acerca do comportamento dos contadores que preparam as demonstrações contábeis (MALA; CHAND, 2015). É imprescindível observar como as IFRS podem afetar as práticas dos contadores corporativos, embora a literatura tenha dado enfoque ao estudo das mudanças e dos riscos das práticas de auditoria pós IFRS (ABUROUS, 2019; HABERKAMP, 2018; PACHECO, 2021).

Bonner (1999) destaca que os estudos em JDM têm a primazia de examinar a qualidade desse JDM e refletir sobre aspectos que podem ser melhorados na execução de uma tarefa. Além disso, é preciso sugerir melhorias para a correção das deficiências observadas no JDM dos indivíduos, apresentando sugestões que sejam apropriadas e plausíveis de execução. Para isso, inicialmente, também é necessário compreender as causas dessas deficiências (BONNER, 1999).

Com exceção da pesquisa de Haberkamp (2018), a qual buscou compreender as influências institucionais e os elementos individuais que interferem no JDM dos contadores no processo de controle dos bens do ativo imobilizado com base nos elementos da teoria da Racionalidade Limitada e da Teoria institucional, o aspecto dos ativos fixos é pouco investigado no contexto brasileiro, limitando-se a análises de aderência às normas IFRS (MARQUES *et al.*, 2016; REIS; NOGUEIRA, 2012; SILVA; QUADROS, 2020; TELLES; SALOTTI, 2015; TELLES, 2013), com poucos avanços.

No setor público, Pacheco (2021) investigou como os aspectos do indivíduo, tarefa e ambiente influenciam o JDM dos contadores, diferenciando-se do trabalho de Haberkamp (2018) devido à mudança do campo investigado para a esfera pública e à inclusão das variáveis referentes à tarefa, na incorporação, depreciação e baixas de ativos imobilizados, como complexidade, forma de apresentação e risco. Os dois estudos citados confirmam o destaque das pressões institucionais sobre os aspectos individuais do contador que realiza o JDM e as características da tarefa.

Embora o contexto do problema de pesquisa seja semelhante, minha pesquisa se distingue dos estudos citados, dado que a inquietação que deu origem ao trabalho foi a partir da percepção da permanência de utilização de critérios tributários na contabilidade societária, despertando a necessidade de buscar a compreensão dessa e de outras práticas junto aos principais responsáveis pela geração de informações nas companhias, sendo que esse ponto parece não ter sido coberto pela literatura.

Esse fato carece de atenção, pois já foram transcorridos mais de doze anos da convergência obrigatória às normas IFRS no Brasil pelas companhias abertas, sendo oportuno compreender como esses preparadores de informações contábeis agem e vão adaptando as práticas para implementação das normas contábeis, no papel de protagonistas e responsáveis pela geração de informações contábeis.

Ao considerar que a questão é mais empírica e prática e que não há um escopo teórico delineado e robusto para a compreensão do problema, optei por elaborar o guia de entrevista distante de quadro teórico restrito, com o intuito de entender as



principais atividades relativas ao ativo imobilizado e à depreciação dentro das organizações, trazendo os sentidos atribuídos pelos preparadores das informações contábeis para execução dessas tarefas. Logo, não posso ocultar que, da minha parte, já havia algumas convicções e desconfianças da existência de questões e relações, por vezes implícitas ou veladas, do ponto de vista de institucionalização dessas normas no Brasil, as quais foram expandidas e discutidas ao longo da tese.

Nesse sentido, esta pesquisa deve somar aos achados de Haberkamp (2018), avançando ao compreender as práticas de implementação a partir das reflexões oriundas de um momento de diálogo e troca com os contadores entrevistados sobre as situações que envolvem julgamento e tomada de decisão no tratamento dos bens referentes ao ativo imobilizado. Ao final, desejo que o conhecimento teórico seja ampliado e visto de uma maneira distinta das pesquisas precedentes e que assim sejam desenvolvidos estudos mais profundos sobre o tema, indo além da investigação das demonstrações financeiras divulgadas e dos aspectos cognitivos e elementos da racionalidade tão priorizados na literatura de JDM.

Estrategicamente, busquei, por meio de uma abordagem qualitativa, flexível e reflexiva, trazer uma interpretação mais profunda sobre as experiências relatadas pelos contadores, com a implementação das normas IFRS no escopo do ativo imobilizado, discutindo algumas relações e temas que foram percebidos por meio do contato com o campo, por vezes ignorados pela literatura. Ainda, a utilização de um método mais flexível de análise dos dados, se comparado com a técnica de análise de conteúdo (AC) (BARDIN, 2011) extensamente utilizada em estudos na área contábil, deve permitir *insights* e novas contribuições acerca do tema, enquanto não se teve a limitação de testar a teoria, e sim, buscar explicações por meio dela, para compreender a fase atual e a motivação da permanência das taxas tributárias na contabilidade brasileira. Destaco que essa estratégia de codificação indutiva é bastante complexa, sendo superada pela satisfação e profundidade dos resultados discutidos nesta tese, que, apesar do desconforto e da instabilidade gerados, oportunizaram novas relações, experiências e contribuições para o campo de pesquisa.

## 1.6 Estrutura da tese

Inicialmente, como pôde ser constatado nesta introdução, esclareço sobre a decisão da escrita do trabalho em primeira pessoa do singular, por entender que, dessa forma, aproximo o leitor sobre a minha própria tomada de decisão no desenvolvimento da tese. Embora bastante utilizado nas pesquisas na área contábil, principalmente no Brasil, o uso da voz passiva para falar sobre nossas experiências, escolhas e decisões na elaboração de um trabalho às vezes parece inadequado (PAGLIARUSSI, 2022).

Como destino as principais contribuições da tese aos contadores, representados pelos participantes entrevistados, os quais, em sua maioria, não pertencem ao ambiente acadêmico, vejo necessidade de comunicar minhas ideias e interpretações em um estilo que facilite a compreensão dentro e fora da academia. Logo, opto por apresentar a minha voz e o meu posicionamento, que foram fundamentais para a interpretação dos resultados. Com essa iniciativa, de acordo com a visão de Sword (2009), busco desafiar o *status quo* da área das Ciências Sociais, especialmente da contabilidade, arriscando-me a escrever de forma diferente, substituindo o modelo de relatório de pesquisa tradicional e impessoal, por um estilo mais narrativo, aproximado de uma história contada.

Em outros momentos do texto, escrevo em primeira pessoa do plural, o que não significa o envolvimento de duas ou mais pessoas na execução da pesquisa, mas deve servir como convite para um diálogo participativo com o leitor. Embora no capítulo da introdução, essa forma de escrita não tenha ficado tão evidente, nos próximos capítulos, ela está mais explícita.

Por fim, detalho a estrutura da tese em sete capítulos, sendo que o presente aborda a introdução, iniciando com a contextualização e definição do problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação do tema, a justificativa e relevância da pesquisa, e descrevendo, nessa seção, a estrutura do restante do texto, organizado conforme apresentam os próximos parágrafos.

No capítulo 2, discorro sobre a revisão de literatura, que aborda os assuntos permeados por este estudo, incluindo os principais aspectos das normas contábeis e tributárias vigentes para tratamento do ativo imobilizado, com foco nas questões de depreciação. Comento resumidamente sobre alguns estudos com foco na depreciação, que foram realizados após a convergência às IFRS pelas empresas

brasileiras. Além disso, os conceitos sobre julgamento e tomada de decisão em contabilidade estão presentes. O capítulo 3 constitui a fundamentação teórica da tese, delimitada aos conceitos da teoria institucional e heurísticas, seguido de um resumo com os principais conceitos teóricos utilizados.

No capítulo 4, descrevo os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, trazendo alguns esclarecimentos, escolhas metodológicas, elaboração do guia de entrevista, características dos participantes, coleta de dados, apresentação e análise dos dados e os procedimentos para garantir a consistência e a qualidade dos resultados.

O capítulo 5 foi elaborado com o fim de descrever e contextualizar os resultados do trabalho, detalhando cada tema. No capítulo 6, os temas são discutidos sob as perspectivas teóricas de Heurísticas e dos conceitos da Teoria Institucional. No capítulo 7, apresento as principais conclusões, contribuições, limitações e sugestões de pesquisas futuras. Ao final, estão listadas as referências utilizadas, seguidas dos Apêndices.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

Neste capítulo, apresento um resumo sobre o sistema contábil brasileiro, ponderando os pontos básicos das normas sobre depreciação vigentes no Brasil e os estudos que inspiraram a questão inicial de pesquisa, incluindo aqueles de JDM em contabilidade.

Saliento que os capítulos 2 e 3, assim como seus respectivos tópicos, foram desenvolvidos e reescritos no momento da análise dos dados, pois tive a necessidade de retornar o contato com a literatura relevante e buscar o conhecimento de outras abordagens teóricas, ou seja, de fazer um processo recursivo de “vai e vem” entre dados e teoria (BRAUN; CLARKE, 2006; 2019).

Na seção 2.1. abordo a relação do sistema contábil brasileiro com as orientações de tratamento contábil do ativo imobilizado vigentes, incluindo alguns estudos nacionais sobre os efeitos da convergência nas práticas de depreciação. Na seção 2.2, constam os principais conceitos e pesquisas investigadas, relacionados ao julgamento e à tomada de decisão em contabilidade.

### **2.1 Sistema contábil brasileiro e orientação para o ativo imobilizado**

Para suporte empírico, o estudo baseia-se no contexto contábil do Brasil. As normas contábeis brasileiras vigentes acerca do tema desta tese são a Lei nº 6.404/1976 e a NBC TG 27 (R4). Tais normas regem os principais aspectos de contabilização de imobilizados e de depreciação. A seguir, faço breves comentários sobre os preceitos básicos de cada uma das normas contábeis vigentes.

A Lei nº 6.404/1976, alterada pelas Lei nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, dispõe sobre as sociedades por ações e orienta as principais características que configuram essas entidades, incluindo os aspectos de reconhecimento e de mensuração de ativos e passivos (BRASIL, 1976; 2009). No tocante à depreciação, ela deve ser reconhecida periodicamente quando corresponder à perda do valor dos bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Sobre o aspecto da revisão de vida útil, a lei orienta que as empresas façam análises periódicas sobre a recuperação dos valores reconhecidos no imobilizado, com ajustes dos critérios utilizados para determinação da vida útil e do cálculo da depreciação. A Lei nº 6.404/1976 é bastante sucinta em relação ao ativo imobilizado e à depreciação,

e, por décadas, foi o principal arcabouço legal para orientação dos profissionais contábeis sobre o tratamento desses ativos.

Por sua vez, com a convergência às IFRS, a NBC TG 27 (R4) detalhou informações requeridas no tratamento e na divulgação da classe de ativos imobilizados, trazendo uma linguagem padronizada internacionalmente para a contabilidade brasileira, apesar de alguns termos já serem comuns aos profissionais em nível local. A seguir, no Quadro 2, são resumidas as principais definições e os conceitos da norma, que podem auxiliar na compreensão dos resultados.

Quadro 2 - Conceitos apresentados pela NBC TG 27 (R4)

<b>Conceito</b>	<b>Definição dada pela NBC TG 27(R4)</b>
Valor contábil	Valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.
Custo	Montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição.
Valor depreciável	Custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.
Depreciação	É a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.
Valor residual	Valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.
Vida útil	(a) O período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Fonte: elaborado pela autora, com base na norma.

De acordo com a norma, um ativo só deve ser reconhecido como ativo imobilizado se for provável que esse item gere benefícios econômicos e se o custo do item puder ser mensurado com confiabilidade. Após o reconhecimento, o ativo deve ser apresentado pelo custo de aquisição, deduzida qualquer depreciação e perda por redução do valor recuperável, acumuladas. Já o valor depreciável (custo menos o valor residual) deve ser apropriado sistematicamente ao longo da vida útil dos bens, na forma de depreciação.

A norma estabelece que o valor residual, o método de depreciação e a estimativa de vida útil devem ser revisados pelo menos ao final de cada ano. Ainda, de acordo com o item 56, existe um conjunto de fatores que devem ser considerados na determinação da vida útil de um ativo:

- (a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- (b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo; (Alterada pela NBC TG 27 (R3));
- (d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo (CFC, 2017b).

Nesse trecho da norma é possível observar a necessidade de julgamento profissional para tomada de decisão acerca do reconhecimento e de estimativas subsequentes do ativo imobilizado, o que requer dos preparadores das informações contábeis um amplo conhecimento técnico (qualitativo) e monetário dos ativos.

Sob o aspecto fiscal, embora a cultura anterior contábil brasileira seja de associação de conceitos, a IN RFB nº 1700/2017 deve ser utilizada somente para propósitos fiscais. Esse documento estabelece prazos de vida útil admissíveis dos bens para apuração de impostos e cálculo da depreciação tributária, o que não deve, necessariamente, coincidir com a depreciação contábil devido ao desalinhamento com as normas atuais. Por exemplo, as edificações possuem um prazo de vida útil de 25 anos para fins tributários; já na contabilidade, esse prazo pode ser maior ou menor em função do seu uso. O mesmo ocorre para as máquinas, as quais tem prazo de depreciação tributária de dez anos de vida útil, o que parece simplista para fins contábeis, pois, em uma empresa, trabalha-se com diferentes tipos de maquinários, que devem ter variação de vida útil de acordo com o uso ou com os avanços da tecnologia. Frente ao exposto sobre as normas contábeis e tributárias, destaco que não tive o objetivo de trazer todos os aspectos das normas, e, sim, de analisar os principais pontos que contribuem para a compreensão do contexto estudado.

Com as mudanças contábeis já ocorridas na contabilidade brasileira e com a inserção de novas normas, pesquisadores procuraram compreender os impactos e as consequências derivadas desse novo momento da contabilidade. Com enfoque no ativo imobilizado e na depreciação, comento sobre algumas pesquisas desenvolvidas por pesquisadores brasileiros que apresentaram os resultados dessas mudanças nas práticas contábeis de depreciação após a convergência.

Em um estudo realizado por Freire *et al.* (2012), foram analisadas as informações apresentadas em notas explicativas por companhias abertas nos anos de 2008 a 2010. Com base nos dados, os autores concluíram que a utilização de taxas fiscais foi preponderante até 2008. Entretanto, gradualmente, as companhias passaram a adotar os critérios de taxas de depreciação baseados na vida útil econômica dos bens para os anos de 2009 e 2010. Os autores observaram que a permanência da utilização de taxas fiscais para a depreciação contábil demonstra que a mudança normativa não havia ocorrido com totalidade até o fim do período analisado.

Reis e Nogueira (2012) verificaram se as normas contábeis para depreciação e registro do imobilizado, trazidas com a convergência, foram adotadas para fins de divulgação externa e se havia ocorrido mudanças nas taxas de depreciação utilizadas. Constataram que 66% empresas da amostra ainda utilizavam taxas estipuladas pela legislação fiscal. Esses resultados não representam tanta surpresa, haja vista que, somente a partir de 2010 é que as normas se tornaram obrigatórias para as companhias abertas, e o período de análise dos estudos compreendeu exercícios anteriores.

A pesquisa de Eckert *et al.* (2012), por meio da análise de um estudo de caso, detalhou as mudanças no tratamento do ativo imobilizado na fase de convergência. Os autores constataram que havia diferenças significativas na apresentação das demonstrações contábeis e também no resultado apurado ao compararem as informações com base na vida útil econômica dos bens com as informações de depreciação derivadas das regras tributárias. No caso apresentado, a depreciação era maior com base em normas fiscais e estava gerando um prejuízo acumulado para o período, o que se modificou quando a empresa adotou as normas IFRS para o tratamento do imobilizado. Os autores relataram que essas mudanças exigiram investimentos em serviços de profissionais multidisciplinares para emissão de laudos

técnicos, o que pode gerar um custo indesejado para as empresas, embora tenha potencial de proporcionar uma informação mais transparente.

Também foi percebida por Telles (2013) a permanência de algumas práticas da cultura contábil anterior às IFRS, embora as empresas tenham sido incentivadas para definir os valores de depreciação com mais liberdade. Apesar de as notas explicativas que versam sobre a depreciação terem passado por mudanças consideráveis, as informações sobre a revisão das taxas deixaram de constar nas notas dos anos seguintes à convergência inicial. Em outro estudo, foi observado que algumas companhias evidenciam informações detalhadas e taxas de depreciação utilizadas, enquanto outras não divulgavam informações suficientes e completas sobre os bens (VIVIANI *et al.*, 2014).

Telles e Salotti (2015) analisaram a divulgação de informações do imobilizado em companhias abertas, com demonstrações apresentadas entre 2006 e 2012. Os autores tinham a expectativa de que ocorresse o abandono da utilização das taxas fiscais com a adoção das IFRS, o que não ocorreu na prática. Perceberam também que algumas empresas informam intervalos de taxas ou prazos, o que pode obscurecer a informação, dependendo da distância entre os extremos, de modo que não se sabe em qual barreira do intervalo a depreciação foi calculada no ano analisado.

De modo semelhante, Marques *et al.* (2016) investigaram acerca do nível de aderência às novas normas contábeis de depreciação após a convergência às IFRS em empresas com ações negociadas na bolsa de valores no período de 2007 a 2014. Os resultados comprovaram que nem todos os itens sugeridos pela norma são apresentados nas demonstrações das companhias analisadas e que, apesar disso, ocorreu uma melhoria na divulgação ao longo do tempo, tanto quantitativamente quanto qualitativamente.

Mais recentemente, Silva e Quadros (2020) analisaram as revisões periódicas da vida útil do ativo imobilizado entre 2007 e 2017 com base nas notas explicativas divulgadas e constataram que uma proporção significativa da amostra pode não ter realizado a revisão periódica da vida útil, não sendo, aparentemente, uma prática realmente institucionalizada.

Com base nos resultados das pesquisas abordadas, podemos perceber que os estudos de depreciação estão limitados às análises documentais das notas explicativas divulgadas, não sendo encontrados esforços de pesquisa para



compreender o porquê de isso acontecer e de permanecer a cultura anterior na contabilidade, embora transcorridos vários anos da convergência. Logo, olhar sob a ótica do profissional que está (ou deveria estar) diretamente ligado às práticas de julgamentos sobre esses itens torna-se uma oportunidade de compreender as práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, que são pouco discutidas na literatura.

Em suma, diante da observação de que essa mudança de práticas contábeis traz numerosos reflexos para a contabilidade, exigindo uma nova postura e qualificação dos contadores para emitir julgamentos ao tratar os ativos imobilizados, converge-se à necessidade de compreender o JDM em contabilidade, abordado na sequência.

## **2.2 Julgamento e tomada de decisão em contabilidade**

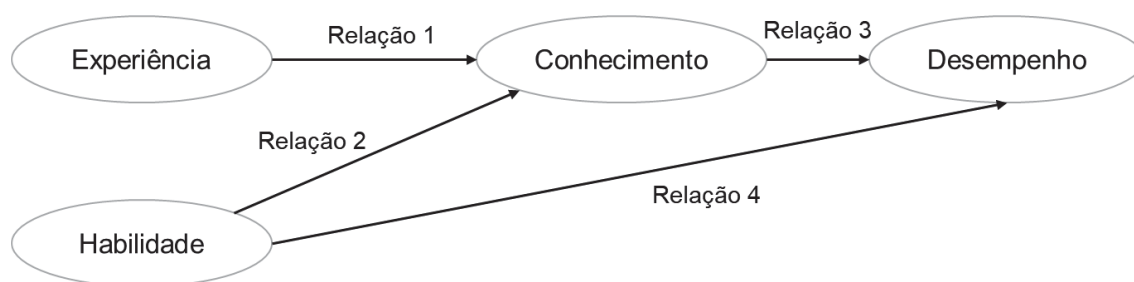
As pesquisas em JDM em contabilidade têm aproximadamente 40 anos e possuem o objetivo de compreender a tomada de decisão individual e em grupo em ambientes contábeis. A ideia central é avaliar o desempenho das decisões e reconhecer fatores determinantes para o julgamento. Para fins empíricos, isso tem se dado por meio da testagem de teorias cognitivas para compreender o processo de tomada de decisão e, conseqüentemente, melhorá-lo (LIBBY; LUFT, 1993).

Mala e Chand (2015) perceberam que a maioria dos estudos analisados em sua revisão utiliza a estratégia de experimento para investigar o JDM com enfoque no indivíduo e no ambiente. Os autores salientaram acerca da dificuldade de se isolar as variáveis ambientais, pois, no “mundo real”, existiriam outras variáveis que influenciariam as escolhas dos indivíduos. Ainda, eles temem que os indivíduos submetidos a um experimento não se comportem com naturalidade e espontaneidade, o que pode interferir nos resultados das pesquisas.

Na visão de Bazerman *et al.* (1999), a tomada de decisão é modelada em três estágios. No primeiro estágio, o indivíduo codifica todos os estímulos para cada resultado potencial. Já no segundo estágio, o indivíduo avalia a utilidade de cada resultado potencial. E em um terceiro estágio, ele age com base nessa utilidade. Para o autor, esse raciocínio ocorre por meio do discernimento e da comparação entre alternativas.

Por sua vez, Libby e Luft (1993) construíram um modelo detalhando os papéis do conhecimento, da motivação e do ambiente como determinantes do desempenho das decisões em contabilidade e descreveram a forma como esses determinantes têm efeito direto sobre o desempenho e efeitos indiretos e interação com outros determinantes. Inicialmente, os autores apresentaram um modelo detalhando as conexões entre habilidade, experiência, conhecimento e desempenho, conforme demonstra a Figura 1, a seguir.

Figura 1 - Antecedentes e consequências do conhecimento



Fonte: adaptado de Libby e Luft (1993, p. 433).

As variáveis de entrada do modelo são experiência e habilidade, as quais, juntamente com o esforço,<sup>2</sup> causam o conhecimento (que é uma variável intermediária) que, somado aos efeitos das habilidades, afeta o desempenho (LIBBY; LUFT, 1993). O esforço determina o grau em que o conhecimento e as habilidades são aplicados na tarefa e (junto com as habilidades) determina o grau em que as pessoas adquirem conhecimento a partir de experiências.

Logo, é simplista afirmar que a experiência de um contador é resumida a anos de trabalho e que, inquestionavelmente, indivíduos mais experientes tomam melhores decisões. Para conseguir perceber o impacto da experiência na tarefa, não se pode desconsiderar os conhecimentos e as habilidades necessárias para a execução de cada tarefa (LIBBY; LUFT, 1993).

Já a habilidade cognitiva do indivíduo pode evitar alguns tipos de vieses no raciocínio e no processamento de informações mais complexas, como o viés de simplificação, ou seja, a substituição de um meio mais analítico por um heurístico mais acessível, mesmo destoando do comportamento racional (CESCHI *et al.*, 2019).

<sup>2</sup> *Effort determines the degree to which available knowledge and abilities are brought to bear on the task and (along with abilities) determines the degree to which people acquire knowledge from experiences. Effort issues will be considered at greater length in the following section on environment and motivation (LIBBY; LUFT, 1993, p. 433).*

Ainda, a habilidade refere-se à capacidade dos indivíduos de completar tarefas como a análise de informações (LIBBY; LUFT, 1993).

Butler e Ghosh (2015) consideram que as diferentes capacidades cognitivas dos tomadores de decisão no uso das informações podem levar a diferenças sistemáticas nos julgamentos contábeis. Para eles, os indivíduos com capacidade de pensamento abrangente possuem a competência de pensar em múltiplos caminhos e alternativas, bem como vantagens consideráveis em relação aos indivíduos mais limitados cognitivamente.

O conhecimento foi investigado com mais atenção pela literatura e é específico para cada tarefa, podendo ser alterado pelas oportunidades de aprendizagem dos tomadores de decisão (LIBBY; LUFT, 1993). Na visão de Qi (2014), o julgamento dos profissionais contábeis faz parte do trabalho diário do contador e envolve vários aspectos que interferem significativamente na empresa. Para o autor, o trabalho diário é selecionado com base no conhecimento profissional do contador, levando em consideração as operações da empresa, o padrão contábil e o sistema contábil existente.

Bognan, Ban e Tara (2015) apontam a tomada de decisão como um processo cognitivo com escolhas alternativas, nas quais os seres humanos são, às vezes, mais lógicos do que em outras situações. Para os autores, o JDM na contabilidade envolve variáveis endógenas humanas e variáveis exógenas que vêm do ambiente, entre as quais há uma interligação. Contudo, existem outras variáveis que afetam o julgamento dos profissionais, as quais também podem estar relacionadas aos aspectos intrínsecos ao ambiente, como pressões externas e de tempo (BONNER, 1999). Assim, o ambiente de decisões contábeis inclui recursos de apoio tecnológico para a tomada de decisão, relações de responsabilidade, grupos hierárquicos que orientam e limitam os padrões profissionais, políticas e procedimentos dentro das organizações (LIBBY; LUFT, 1993). Logo, as características ambientais afetam o desempenho do julgamento e da tomada de decisão quando interagem com os elementos experiência, habilidade e conhecimento, podendo o fator ambiental mudar ou não os requisitos da tarefa (habilidade, conhecimento e experiência) que os tomadores de decisão estão dispostos a empregar para cumpri-la, ou seja, a motivação pode ser afetada (LIBBY; LUFT, 1993).

Por sua vez, os recursos tecnológicos podem substituir em parte o conhecimento, colocar limites nas ações dos tomadores de decisão e determinar o

que é aprendido com o ambiente, ao mesmo tempo em que a rotinização de tarefas resulte em respostas mecânicas dos tomadores de decisão, o que pode torná-los insensíveis a novas situações ou mudanças ambientais (LIBBY; LUFT, 1993).

Nesta linha, a motivação é determinada por características ambientais, como incentivos financeiros e atribuições de responsabilidade e por características do indivíduo, como suas responsabilidades e habilidades. Para entender o quadro completo, não se pode ignorar o potencial de interação desses determinantes, considerando que, geralmente, os julgamentos são determinados pelas demandas da tarefa (LIBBY; LUFT, 1993).

Sobre a motivação com base em incentivos financeiros, quando existe uma agregação entre normas fiscais e contábeis, os preparadores das informações podem ter receio de mudar políticas contábeis, visto que essas mudanças podem alterar os impostos. As políticas contábeis têm descrições em maior ou menor grau. Keating e Zimmerman (2000) entendem que as escolhas contábeis que os gerentes fazem dependem de incentivos.

Na literatura, é possível perceber diferentes práticas dos profissionais, nações e organizações à adoção e à implementação de novas normas de contabilidade, e atribuir esses comportamentos a um fator motivador isolado parece arriscado e inocente, dado que, para julgamento e tomada de decisão, são considerados aspectos individuais e características da própria tarefa. Além disso, os fatores ambientais devem ser atentamente investigados (BONNER, 1999).

Por sua vez, a oportunidade desta pesquisa reside em observar os julgamentos e as ações dos contadores com base em uma perspectiva distinta, alinhando o JDM com as práticas sociais, discutindo sobre tensões, relações e outras influências, indo além do aspecto racional do sujeito que julga e toma decisões, na tentativa de implementação das normas, trazendo um novo olhar sobre o tema. Desse modo, não tenho interesse de criticar os profissionais ou as organizações de forma individual/pessoal, afirmando o que é “certo ou errado” no tratamento dos ativos – até porque sou incapaz de fazer tais afirmações.

No próximo capítulo, apresento as abordagens e os conceitos teóricos utilizados para compreensão dos resultados.

### 3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, exponho as principais abordagens e conceitos teóricos utilizados na tese, os quais contribuem para o alinhamento dos resultados interpretados aos conceitos teóricos e, conseqüentemente, sustentando os argumentos da tese, que assumo a partir dos meus achados.

Do ponto de vista teórico, entendo que a vertente sociológica da Teoria Institucional, incluindo, mas indo além da perspectiva dos isomorfismos (DIMAGGIO; POWELL, 1983), possui um potencial para compreensão mais ampla do fenômeno de estudo quando da transformação das normas em práticas diárias. Por sua vez, adiciono a abordagem das Heurísticas (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974), proveniente da Psicologia Cognitiva, com o fim de compreender como os contadores agem e buscam adaptar-se às práticas impostas a partir da utilização de atalhos e simplificações de julgamento com base em crenças anteriores, contrapondo a visão racional e consciente, predominante nos estudos sobre julgamento em contabilidade.

Na seção 3.1, discuto os aspectos institucionais relevantes investigados, que auxiliam na explicação do processo de implementação das IFRS sobre o ativo imobilizado: ambiente institucional, mudanças institucionais (MAHONEY; THELEN, 2009; OLIVER, 1991; TOLBERT; ZUCKER, 1996; ZUCKER, 1977), relações de poder (MEYER; ROWAN, 1977), legitimidade, isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e *decoupling* (BOXENBAUM; JONSSON, 2017; MEYER; ROWAN, 1977). Todos esses aspectos fazem parte da Teoria Institucional e foram complementados por artigos científicos que utilizam as lentes institucionais para observar a implementação das IFRS em diferentes ambientes.

Na seção 3.2, apresento brevemente a abordagem de Heurísticas e Vieses (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974), da qual tomei conhecimento mais próximo da fase de conclusão da pesquisa, considerando oportuna sua utilização devido à capacidade de explicação dos resultados.

Por fim, na seção 3.3, sintetizo, em um quadro, os principais conceitos abordados nos capítulos 2 e 3 a fim de para facilitar o acesso e a compreensão do leitor.

Ao abordar a Teoria Institucional, demonstro a capacidade desses conceitos para explicar o JDM e suas possíveis conseqüências no contexto investigado. Essa

abordagem está alinhada com o ambiente e com as motivações, interferindo nas diferentes tarefas desenvolvidas pelos contadores.

### 3.1 Teoria institucional

A teoria institucional com abordagem sociológica sugere que as mudanças institucionais tornam as organizações mais similares, sem a necessidade de se tornarem mais eficientes. O conceito de homogeneização denomina-se isomorfismo, o qual faz organizações dentro de um ambiente semelhante tornarem-se semelhantes. Essas organizações competem entre si por poder político e legitimação institucional, assim como por adequação econômica (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Para este estudo, admite-se a contabilidade como uma instituição, com rotinas organizacionais que envolvem diversos atores com interesses distintos, sem ignorar as relações de poder existentes nesse campo organizacional, o qual conta com conhecimentos específicos dos profissionais contábeis e de outros atores sociais, com papéis nem sempre definidos de forma clara, além de ser composto por crenças coletivas e individuais (ABUROUS, 2019). Nesse sentido, para analisar o processo de institucionalização, vejo a necessidade de discutir sobre aspectos que devem influenciar e explicar as consequências percebidas, sendo eles: o contexto em que ocorre as mudanças, as relações entre diferentes atores institucionais e a busca por legitimidade, que pode levar ao isomorfismo ou ao *decoupling*.

#### 3.1.1 Contexto institucional

Primeiramente, é necessário reconhecer que a adoção das IFRS por uma organização ou por um país não significa que há conformidade total com as novas normas contábeis (ALBU *et al.*, 2011; ALON; DWYER, 2014; ARIMANY *et al.*, 2018; JUDGE; LI; PINSKER, 2010; MANTZARI; SIGALAS; HINES, 2017). Ainda, existe uma diferença entre os conceitos de adoção e implementação, já que o termo “adoção” é usado para referir-se à decisão de um país ou empresa de adotar o IFRS, e o termo “implementação” refere-se à mudança que ocorre após a adoção, inserindo as normas nas práticas contábeis diárias das empresas (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2020). Logo, há um desafio de se analisar se a realidade da implementação das IFRS

pode corresponder à imagem da adoção das IFRS em contextos distintos (IRVINE, 2008).

Silva, Fontes e Martins (2021) destacam que o contexto institucional de países *code law* (sistemas contábeis baseados em regras) tem impacto quanto aos obstáculos e quanto aos benefícios da adoção das IFRS. A literatura sustenta que os fatores institucionais dos países influenciam significativamente a implementação das IFRS e os refletem nos resultados que derivam da utilização dessa abordagem (ALBU, N.; ALBU, C.; GRAY, 2020; NAKAO; GRAY, 2018).

Aspectos políticos, econômicos e sociais também influenciam na adoção de IFRS e estão relacionados às pressões de mudanças isomórficas, que contradizem a crença dominante de que a adoção está associada aos seus benefícios econômicos correspondentes. Isso sugere que a decisão dos países em desenvolvimento de adotar as IFRS é motivada mais por pressões sociais de legitimidade do que por raciocínio econômico (LASMIN, 2011; PRICOPE, 2015).

Rodrigues *et al.* (2016) encontraram associação negativa do conservadorismo com a relevância da informação financeira, constatando ligação dos aspectos culturais com as características da informação contábil útil. Para os autores, é relevante analisar o impacto da cultura na convergência ao padrão internacional, bem como investigar os elementos que pertencem a essa problemática.

Na adoção das normas pelos diversos países, houve a motivação de que essas informações geradas em padrões internacionais suscitariam mais comparabilidade, relevância e confiabilidade (LARA; TORRES; VEIRA, 2008), aumentando também a credibilidade das empresas com seus usuários, pois, com esses novos padrões, seriam atendidas as necessidades informacionais desse público (ALBU *et al.*, 2013; MANTZARI; SIGALAS; HINES, 2017; MAROUN; VAN ZIJL, 2016).

Silva, Fontes e Martins (2021) entrevistaram fiscais tributários brasileiros e portugueses sobre aspectos culturais e técnicos na implementação das IFRS por empresas não listadas no Brasil e em Portugal, com o fim de compreender se o contexto institucional desses países impediu ou apoiou a implementação das IFRS. As autoras alegam que os sistemas contábeis dos países são, de fato, difíceis de mudar e sugerem melhorias nos papéis dos órgãos de controle e da própria classe profissional.

Devido à percepção de deficiências técnicas de qualificação dos profissionais contábeis, sob o ponto de vista do grupo entrevistado, recomendam que sejam

elaboradas pesquisas futuras com preparadores de informações contábeis a fim de que seja possível perceber se os fatores situacionais (adequação do país e dos negócios ao contexto das IFRS, mudanças de valores na cultura contábil como o conservadorismo e *enforcement*) e os benefícios contextuais (melhoria da reputação, ganho de legitimidade, acesso ao capital estrangeiro e melhores relações externas) e operacionais (melhoria na qualidade das informações, maior comparabilidade, melhoria da qualidade geral das demonstrações, atendimento maior à necessidade informacional dos usuários e investimento estrangeiro) também são percebidos por esse grupo (SILVA; FONTES; MARTINS, 2021). Logo, é preciso refletir sobre as mudanças institucionais ocorridas nos ambientes.

### 3.1.2 Mudanças institucionais

Tolbert e Zucker (1996) ponderam que alguns indivíduos levam em consideração os custos e os benefícios para fazer escolhas que guiam a tomada de decisão, enquanto outros seguem normas sociais sem questioná-las. Por sua vez, Zucker (1977) entende que uma estrutura está institucionalizada quando é a principal causa de padrões de comportamento dos atores sociais, embora seja necessário que, em algumas situações, essas forças tenham caráter coercitivo.

Existem alguns tipos de mecanismos de mudança gradual no ambiente institucional, que vão variar, dependendo da discricionariedade na aplicação e interpretação das normas e da possibilidade de veto dos atores que desejam manter o *status quo* (MAHONEY; THELEN, 2009). Esses mecanismos podem ser: substituição (regras antigas são substituídas por novas regras); camadas (surgem novas regras concomitantes com as antigas, sem substituí-las, mudando como as regras antigas se comportam); deslizamento (regras antigas não são substituídas, são apenas negligenciadas); e conversão (regras antigas não são substituídas, mas são reinterpretadas ou reaplicadas de diferentes maneiras) (MAHONEY; THELEN, 2009).

As estruturas institucionais estão em constantes mudanças e, por isso, merecem um olhar atento aos fenômenos que ocorrem. Na pesquisa de Troshani *et al.* (2018), os autores analisaram como a mudança de relatórios tradicionais para a adoção de relatórios digitais ocorreram em três jurisdições distintas. As evidências demonstraram que os preparadores tinham crenças semelhantes de que os reguladores eram os principais beneficiários dos relatórios digitais e, por isso, não



agiam com proatividade, somente se envolviam por intermédio de concessões, compromissos e incentivos oferecidos pelos reguladores, ou seja, por motivações. Os preparadores interessaram-se em adotar relatórios digitais porque não eram oferecidas alternativas a eles, embora, em muitos casos, não acreditassem nos benefícios.

De acordo com Arroyo (2012), as mudanças institucionais não ocorrem com linearidade, haja vista que, na prática, o exercício se torna complexo e dinâmico. Segundo a autora, os motivos que causam essa mudança não são exaustivos e conclusivos, e fatores como pressões institucionais coercitivas e busca por legitimidade são alguns motivos que regem o comportamento dos envolvidos.

Ao se deparar com pressões derivadas do ambiente institucional, as organizações podem vir a responder com conformidade às mudanças, atendendo aos novos princípios contábeis impostos ou podem resistir ativamente a essas pressões. Aspectos como busca por legitimidade, percepção de vantagem econômica, dependência externa daqueles que pressionam as organizações às mudanças e coerção legal ou nível de incerteza sobre os benefícios de adoção são fatores preditivos previstos pela literatura como resposta das organizações às mudanças institucionais (OLIVER, 1991).

No contexto das IFRS, Aburous (2019) constatou que algumas ações institucionalizadas de contadores corporativos foram deslocadas para os auditores devido à especialização necessária na implementação das normas. Assim, contadores corporativos entregaram as tarefas mais complexas aos auditores experientes e, desse modo, a auditoria permitiu que o trabalho institucional ocorresse em nível micro para remover obstáculos e tornar os padrões executáveis.

Nesse caso, deve-se considerar um desequilíbrio de poder entre a contabilidade corporativa e a auditoria, além da admissão de uma relação de dependência técnica da contabilidade em relação à auditoria para tornar os novos padrões contábeis aplicáveis (ABUROUS, 2019). No contexto analisado, esses profissionais perpassam o campo da contabilidade das organizações e assumem atividades relacionadas aos relatórios financeiros, podendo colocar em risco a independência da auditoria (ABUROUS, 2019). Logo, é preciso observar as questões de poder que influenciam as mudanças institucionais.

### 3.1.3 Relações de poder

As relações de poder vêm a moldar ambientes institucionais, enquanto que organizações e indivíduos que detêm o poder difundem seus objetivos e procedimentos na sociedade como regras institucionalizadas (MEYER; ROWAN, 1977). Os denominados mitos, difundidos por redes, são supostamente eficazes e induzem as organizações a terem comportamentos semelhantes, prendendo-as a um isomorfismo em busca de legitimidade (MEYER; ROWAN, 1977).

Esses mitos são difundidos por indivíduos que têm poder de influenciar o panorama regulatório da contabilidade. Canning e O'Dwyer (2016) procuraram compreender as motivações, os interesses e os esforços de indivíduos de um órgão de supervisão contábil na Irlanda para reconfigurar o campo regulatório. O estudo examinou os esforços de indivíduos para estimular mudanças institucionais na regulação da profissão contábil por meio da formação e da operação de um órgão de supervisão independente. Foi percebido que os fatores sociopolíticos da Irlanda, em grande parte, embora não inteiramente, reforçaram as ações do regulador ao invés de restringir a implementação de instituições. Ou seja, as condições ambientais contribuíram para que o trabalho institucional ocorresse na prática pelos interessados.

Nos EUA, o mecanismo de estratificação (ou camadas) foi identificado quando percebida uma aliança das quatro grandes firmas de auditoria e contabilidade para dominarem o cenário da adoção de padrões contábeis, repetindo essa situação em várias partes do mundo (ALBU, Ni.; ALBU, Na., 2011; ALON; DWYER, 2016; BOTZEM, 2012). As empresas de auditoria desempenharam um importante papel na adoção das IFRS em todo o mundo. Devido à experiência profissional e às redes de relacionamentos, elas atuam também por meio de consultorias, na adoção dos princípios IFRS, o que vem sendo questionado por colocar em risco sua independência para dar opinião sobre as informações contábeis das empresas (ALBU, Ni.; ALBU, Na., 2011).

Em síntese, a teoria institucional tem a capacidade de ajudar a compreender em profundidade as mudanças associadas à adoção e implementação das IFRS por países e por organizações (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2020; NURUNNABI, 2015; TOURON, 2005). Relações de poder que moldam a adoção e a difusão das normas, conflitos de agência e o papel dos empreendedores institucionais e do trabalho institucional não podem ser ignorados para a melhor compreensão desse

contexto, indo além dos argumentos econômicos e de eficiência organizacional (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2020).

Essas relações de poder foram percebidas na aceitação da *Securities and Exchange Commission* (SEC), ao permitir que empresas estrangeiras que investiam nos Estados Unidos da América (EUA) apresentassem as demonstrações em formato IFRS, sem a necessidade de reconciliação com as normas locais, no ano de 2007 (ALON; DWYER, 2016). Apesar de não apoiar a adoção das IFRS para empresas americanas, essa entidade estava envolvida na adoção das IFRS por outros países (ALON; DWYER, 2016). Com essa aceitação de mudança, o órgão (que corresponde à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nos EUA) sucumbiu aos interesses de organizações transnacionais poderosas, como empresas de auditoria, que apoiaram essa mudança (ALON; DWYER, 2016).

O estudo de Alon e Dwyer (2016) aborda as mudanças incrementais ocorridas e o papel desempenhado por organizações poderosas nesse cenário. Para satisfazer as empresas de auditoria, os preparadores das demonstrações e o governo local do país, a SEC transformou seus padrões híbridos, enquanto empresas estrangeiras poderiam apresentar suas demonstrações baseadas nas IFRS, e as empresas nacionais seguiam se baseando nas *Generally Accepted Accounting Principles* dos EUA (US GAAP).

Ao discorrer sobre a atuação de alguns atores que detêm poder na aceitação e adoção das IFRS, relaciono que, na implementação das normas, eles possuem um papel relevante que contribui para a difusão de ideias e, conseqüentemente, para a ocorrência das mudanças institucionais.

### 3.1.4 Legitimidade e isomorfismo

A difusão generalizada de práticas leva ao isomorfismo, e há poucos esforços da literatura nesse sentido (BOXENBAUM; JONSSON, 2017). Porém, o JDM pode ser impactado por vários fatores, tais como busca por legitimidade, questões de eficiência, custos envolvidos na implementação de práticas, aspectos coercitivos e legais e até as pressões por agentes internos e externos às organizações.

Ainda, dado o ambiente em que as empresas estão inseridas, pode haver pressões sobre as organizações e seus integrantes, tendo como reflexo uma homogeneização (ou isomorfismo) das práticas (CALLADO; PINHO, 2014;

DIMAGGIO; POWELL, 1983; HABERKAMP, 2018; PACHECO, 2021). Esse isomorfismo pode ocorrer por influências políticas de outras organizações e da sociedade (coercitivo), pela prática dos indivíduos de imitar as decisões dos outros (mimético) devido à incerteza e decorrente da profissionalização (normativo) (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

O isomorfismo coercitivo resulta das pressões formais e informais exercidas sobre as organizações, as quais podem ser sentidas como coerção, persuasão ou como um convite para se unirem em conluio com outras organizações. Devido às pressões organizacionais, as organizações tornam-se cada vez mais homogêneas e mais organizadas devido às instituições maiores (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Scott (2008) afirma que uma estrutura normativa pode ser reforçada pelo poder coercitivo, restringendo e regulando o comportamento. Para o autor, o pilar regulador estabiliza-se pelo uso de sanções, recompensas e punições que induzem o comportamento coerente com aquele que os reguladores desejam.

No caso da adoção às IFRS, o isomorfismo coercitivo é percebido com base em requisitos legais formais e em operações informais de expectativas culturais, visto que diferentes partes interessadas interpretam e reagem à aplicação das IFRS. Por isso, a aplicação das normas não é integral, gerando também resistência (MAROUN; VAN ZIJL, 2016).

Hassan, Rankin e Lu (2014) investigaram o desenvolvimento da regulamentação contábil no Iraque e analisaram, sob a ótica institucional, tanto a decisão de adotar as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) quanto os fatores que podem impactar a expansão da aplicação do IFRS além das empresas listadas. Os autores constataram que a força mais significativa na decisão de adotar as IFRS é a pressão coercitiva das forças ocidentais e de organizações internacionais que têm relação próxima com o país.

Na visão de Samaha e Khlif (2016), o uso da regulamentação como mecanismo de execução para monitorar cumprimento e impor sanções em casos de não cumprimento melhoraria a implementação do IFRS, assim como os níveis de conformidade das organizações com as normas. Em um estudo de caso acerca de informações contábeis tempestivas e fechamento contábil, Salvador *et al.* (2018) identificaram fortemente a presença de isomorfismo coercitivo, dada a imposição de procedimentos e regras padronizadas ditadas pela empresa matriz, ocorrida a partir das relações de autoridade sobre organizações dependentes, assim como as práticas

contábeis e outros planejamentos compatíveis com as políticas da matriz, adotados por subsidiárias.

Já o isomorfismo mimético resulta da incerteza do ambiente, a qual encoraja as organizações a imitarem as outras e as utilizarem como modelos. A utilização de uma organização como modelo é uma resposta à incerteza quando quem toma decisão se baseia em outra organização mais experiente ou que serve de referência no ambiente de atuação. Isso não quer dizer que essa organização-modelo deseja ser imitada e, em muitos casos, ela pode sequer ter consciência que a estão imitando, ocorrendo involuntariamente (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Além disso, as empresas de consultoria são responsáveis pela propagação desses modelos organizacionais, com base em experiências mais antigas de outras empresas. As organizações tendem a adotar como modelo aquelas organizações percebidas como legítimas ou bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Pricope (2016) identificou a relação entre os fatores institucionais e a adoção das IFRS em países em desenvolvimento. As evidências demonstram que a adoção das IFRS é significativamente influenciada por pressões miméticas, contradizendo a crença predominante de que a adoção das IFRS nesses países é impulsionada por benefícios econômicos percebidos.

Lima *et al.* (2015) examinaram a presença de isomorfismo mimético em fundos de pensão brasileiros, visto que os fundos com maior idade e com tamanho maior de ativos tinham similaridades nas práticas voluntárias de governança corporativa. Em outras palavras, organizações com características semelhantes tenderiam a adotar posturas semelhantes, divulgando até mesmo as práticas voluntárias por perceberem que elas são consideradas legítimas.

Por sua vez, o isomorfismo normativo é derivado principalmente da profissionalização. Os profissionais apresentam muitas semelhanças com seus pares profissionais em outras organizações. Existem aspectos que contribuem para esse isomorfismo, tais como a educação formal, que torna o profissional um especialista. Outro aspecto é a constituição de redes profissionais que perpassam as organizações e assim difundem novos modelos facilmente, contribuindo para a similaridade entre as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

O isomorfismo normativo também foi percebido na pesquisa de Akbar, Pilcher e Perrin (2015). Em um contexto de implantação de sistema de avaliação de desempenho público, os conselhos com mais recursos fizeram uso de consultores ou

universidades locais em que o conhecimento era compartilhado para facilitar essa inserção de novos sistemas.

As pressões normativas podem ser benéficas na adoção de padrões contábeis. Por exemplo, a educação e o treinamento possuem um papel relevante na adoção das normas internacionais. Nesse sentido, os profissionais de contabilidade e acadêmicos podem colaborar para aprimorar o currículo de contabilidade das universidades e reduzir a lacuna entre a teoria e as práticas contábeis, atuando o isomorfismo normativo de maneira benéfica para o JDM dos profissionais (TAHAT; OMRAN; ABUGHAZALEH, 2018).

Enfim, o fenômeno do isomorfismo institucional não acontece com base em evidência de aumento da eficiência organizacional. Ou seja, as organizações que agem de forma semelhante às outras não possuem garantia de que serão mais eficientes daquelas que não agem dessa maneira (DIMAGGIO; POWELL, 1983), por exemplo, desvinculando-se da conformidade efetiva por meio de *decoupling*.

### 3.1.5 *Decoupling*

O isomorfismo pode ser medido pela conformidade com a pressão institucional e pela convergência organizacional para uma prática amplamente aceita no campo, embora essa convergência possa ocorrer somente de forma cerimonial (ASHWORTH; BOYNE; DELBRIDGE, 2007). De acordo com Boxenbaum e Jonsson, (2017), as organizações recorrem ao desacoplamento quando existe uma força coercitiva intensa e quando não acreditam na eficácia das práticas. Supostamente, as organizações adotam novas estruturas para aumentar a legitimidade e, em seguida, desacoplam as mesmas estruturas de suas práticas para manter a eficiência interna percebida (BOXENBAUM; JONSSON, 2017). A legitimidade é central para a difusão, como resultado de isomorfismo ou *decoupling* (BOXENBAUM; JONSSON, 2017).

Um artifício utilizado para resolver conflitos entre regras e questões de eficiência pelas organizações é o *decoupling*. Nele, existem diferenças substanciais entre as estruturas institucionalizadas (em funcionamento), denominadas “mitos”, e a prática real das atividades, contendo inconsistências e anomalias comparadas às estruturas (MEYER; ROWAN, 1977). Por vezes, algumas atividades são delegadas a profissionais, ocultando os dados de desempenho técnico. Por outro lado, a inspeção e a avaliação são “cerimonializadas”, já que manifestar conformidade, embora

simbólica, pode evitar uma avaliação eficaz pelas outras partes (MEYER; ROWAN, 1977).

Considerando que, frente às novas normas e procedimentos, pode ocorrer conformidade ou resistência dos atores envolvidos, os quais utilizam, em algumas situações, adoções cerimoniais para garantir a sua legitimidade perante a sociedade, Boxenbaum e Jonsson (2017) sugerem que deve ser estudada a interação entre isomorfismo e *decoupling*, de modo que sejam observadas as condições em que eles ocorrem e os efeitos institucionais que produzem.

De acordo com Boxenbaum e Jonsson (2017), as organizações adaptam-se ou tentam se adaptar às questões técnicas impostas e também no que acreditam que a sociedade espera delas, o que leva ao isomorfismo institucional, ou seja, há uma semelhança entre as práticas institucionais nas organizações. Porém, na busca por legitimidade no contexto em que estão inseridas, as organizações tentam adequar-se às mudanças, porém, por vezes, há conflitos entre as ações institucionalizadas generalizadas e vistas como inadequadas (MEYER; ROWAN, 1977). Para Meyer e Rowan (1977), algumas organizações mantêm lacunas entre as estruturas formais e suas práticas nas atividades, ou seja, há dissociação entre estrutura formal e o comportamento efetivo dentro das empresas (*decoupling*).

Patz (2018) investigou as dissociações entre a fala e as ações dos agentes no setor público. Embora houvesse discussões ativas e frequentes sobre prevenção de vazamentos de informações sigilosas, a prevenção desses vazamentos e sanções, quando da ocorrência, foram seletivas e pontuais. Para o autor, há *decoupling* na questão do tempo, sendo implementadas regras rígidas que não são efetivamente coordenadas e acompanhadas. Também foi percebido *decoupling* no quesito do tópico, ou seja, ocorreram discussões para melhorar as questões políticas, mas, em termos práticos, as ações para evitar o vazamento de informações ocorrem somente em casos menos relevantes politicamente, abandonando os aspectos mais significativos para as organizações.

No *decoupling*, as organizações buscam legitimidade com base nos mitos institucionalizados, ocorrendo uma desconexão entre a prática e a estrutura organizacional. A estrutura decorre das pressões institucionais por conformidade, mas a prática acontece com base na eficiência percebida por aqueles que tomam decisão (BOXENBAUM; JONSSON, 2017), levando em consideração suas motivações, interesses e até mesmo recursos financeiros e pessoais disponíveis para execução.

Conhecer esse contexto de aplicação de normas contábeis e tributárias deve permitir o avanço do conhecimento sobre o campo, indo além da identificação de fatores que interferem nas escolhas, como as pressões institucionais presentes por coerção, normatização ou mimetismo (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Ainda assim, deve ser possível que algumas situações possam contribuir para o isomorfismo e/ou *decoupling* na tomada de decisão, referentes aos bens do ativo imobilizado das companhias brasileiras devido à forte influência dos aspectos fiscais na contabilidade.

Boxenbaum e Jonsson (2017) trazem a reflexão ao que a literatura anterior deu pouca atenção: a relação entre isomorfismo e *decoupling*. Logo, quando essas adaptações contradizem aspectos de eficiência interna, essas entidades “fazem que se adaptam” e desvinculam suas ações das estruturas institucionalizadas, com a finalidade de preservar a eficiência da organização e sua legitimidade.

A literatura reconhece uma relação causal entre os conceitos de *decoupling* e isomorfismo e sugere que devem ser estudadas as condições em que eles ocorrem e os efeitos institucionais que produzem, haja vista que, por vezes, as dinâmicas internas e externas de poder podem contribuir para o *decoupling* (BOXENBAUM; JONSSON, 2017). Além disso, preocupações com a imagem organizacional e formações de redes externas também cooperam para o fenômeno (BOXENBAUM; JONSSON, 2017). De acordo com Guerreiro, Rodrigues e Craig (2020), na literatura, há uma prevalência do argumento de busca por legitimidade para explicar a adoção das IFRS por intermédio das pressões institucionais que, por vezes, subestimam a inter-relação de estruturas formais com as práticas adotadas.

Investigar sobre as práticas dos atores sociais, sejam eles aqueles que institucionalizam as práticas por meio de pressões, sejam os que traduzem a norma em atividades práticas, também é relevante para melhorar a compreensão desse contexto, e tem recebido pouca atenção da literatura (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2020). Com base nisso, o presente estudo deve contribuir para o atendimento deste apelo de pesquisa, assim como para novas discussões do tema. Além desse olhar institucional para compreender como ocorrem os julgamentos que embasam as práticas de implementação das IFRS no tratamento contábil dos bens do ativo imobilizado, a percepção do uso de heurísticas – ou atalhos – como facilitadoras da tomada de decisão é discutida na próxima seção.



### 3.2 Heurísticas e vieses

Essa abordagem provém da Psicologia Cognitiva e refere-se à tomada de decisão com base em crenças anteriores, sob condições de incerteza. Essas crenças podem ser expressas como probabilidades e estimativas numéricas e geralmente são apresentadas em declarações como “eu acho que”, “as chances são”, “é provável que” etc. (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). Podemos pensar: de que formas são realizadas avaliações de quantidades ou eventos incertos na contabilidade? O uso de heurísticas, que são regras de simplificação de tarefas complexas por meio de julgamentos mais simples, pode ser uma opção alternativa mais econômica e geralmente considerada eficaz. Todavia, também denominados “atalhos de julgamento”, o uso indiscriminado das heurísticas pode levar a erros graves e sistemáticos, chamados de vieses (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974).

Logo, é provável que uma pessoa, ao fazer julgamentos, considere suas heurísticas e vieses, adequando seus julgamentos de probabilidade e previsão de valores com base em suas crenças sobre o assunto. Essa abordagem de heurísticas possui alguma relação com a Teoria da Racionalidade Limitada, de Simon, por se tratar de restrições cognitivas enfrentadas pelo tomador de decisão (SBICCA, 2014), embora se distancie do modelo racional e consciente da teoria de Simon.

Um bom julgamento deve ser lógico, flexível, imparcial, consistente, equilibrado e apoiado em evidências e em literatura profissional (KPMG, 2011). Por exemplo, para estimativas de vidas úteis, de acordo com as normas contábeis vigentes, é preciso que existam algumas evidências e informações que possam basear as escolhas e estimativas com consistência. Já os julgamentos mais inconscientes e intuitivos (atalhos ou heurísticas) podem não ser adequados por não priorizar essas características que viabilizam um julgamento analítico.

A heurística de representatividade está ligada ao julgamento e à tomada de decisão com base em estereótipos, desconsiderando outros fatores que possam afetar o julgamento (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). Por exemplo, no ativo imobilizado, é mais provável que, ao chegar uma máquina na empresa, ela seja percebida como um bem que deve ser reconhecido no ativo imobilizado, pelo estereótipo. Usar somente a característica física dessa máquina não é o suficiente para classificá-la no ativo fixo, sendo que um julgamento completo tenderia a uma avaliação de estimativa da vida útil do bem que fosse superior a um ano e à sua

capacidade de contribuir para a geração de benefício econômico, com base nas normas contábeis. Isso pode levar a erros mais graves porque existem outros fatores, além do estereótipo, que devem ser considerados ao fazer esse tipo de julgamento.

Uma informação anterior sobre bens semelhantes classificados como ativo fixo poderia contribuir para a probabilidade de ele ser desse grupo. Quando existe uma descrição de características de um bem, por exemplo, as probabilidades tendem a ser ignoradas. Existem outros tipos de vieses de representatividade que poderiam ser apresentados aqui, mas o foco é demonstrar que, no uso de heurísticas de representatividade, os estereótipos são suficientes para a tomada de decisão, embora se saiba que podem existir outros fatores que impactariam o julgamento.

Por sua vez, a heurística da disponibilidade é relacionada com a avaliação de um evento acontecer, com base na frequência ou na probabilidade, pela facilidade que o indivíduo que realiza o julgamento tem de lembrar de ocorrências (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). A disponibilidade é uma pista útil quando ocorrências recentes estão disponíveis, facilitando o julgamento e a tomada de decisão por meio de associações. O uso dessa heurística também pode levar a vieses, pois existem outros fatores, além da frequência e da probabilidade, que influenciam o julgamento. Por exemplo, precisa-se reconhecer um móvel no ativo e não se tem ainda informações adicionais sobre a estimativa de vida útil desse móvel, mas se sabe que “frequentemente” os móveis são reconhecidos com vidas úteis de 10 anos, com base nas taxas estipuladas pela RFB e são prováveis de serem aceitas pela auditoria independente. Logo, têm-se essas taxas como mais “objetivas”, evitando o julgamento complexo e balizando, de forma simples, a decisão.

A heurística de ajuste ou ancoragem é baseada no julgamento e na tomada de decisão com base em valores iniciais (âncoras), ajustando-os para um valor final. Podem ser derivados de valores disponíveis ou valores passados, não necessariamente relevantes para a decisão (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). Esses valores disponíveis ou passados podem ser ajustados de forma insuficiente, gerando uma estimativa final tendenciosa. A ancoragem pode ocorrer não apenas com o fornecimento de um ponto de partida, como também quando a pessoa baseia sua estimativa em um cálculo incompleto (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). Por exemplo, pode-se fornecer o laudo de estimativas de vidas úteis elaborado por uma consultoria externa em 2010, para revisão de vidas úteis anuais contratada por meio de outra empresa de consultoria, a qual pode utilizar essa informação como âncora para ajuste

das estimativas. Outro exemplo seria solicitar a realização de teste de *impairment* de determinado ativo a uma empresa de consultoria externa e não avaliar a completude e a consistência desse teste, reconhecendo o valor na contabilidade sem questionamentos. Assim, nos dois casos, são utilizadas heurísticas, por meio de simplificações. No primeiro caso, reduz-se a complexidade do julgamento do consultor por meio de um valor de partida, e, no último, desconsidera-se ou reduz-se a necessidade de julgamento através do deslocamento do julgamento para o consultor, utilizando o número apresentado por este, sem questionamentos para fins contábeis.

Os atalhos de julgamento – ou heurísticas – estão relacionados com os resultados apresentados no capítulo 5, fruto da análise temática reflexiva, os quais são discutidos no capítulo 6 como recursos utilizados pelos tomadores de decisão que podem influenciar o desempenho do JDM investigado, sendo inerentes aos indivíduos, e que são frutos de interações além do indivíduo.

Na próxima seção, são tratados os principais conceitos abordados nos capítulos 2 e 3, que são retomados no capítulo sobre resultados.

### 3.3 Resumo dos principais conceitos teóricos utilizados

Espero que o resumo dos principais conceitos do Quadro 3 contribua para que o leitor consulte rapidamente os termos utilizados nas discussões da tese quando surgirem dúvidas na leitura dos resultados.

Quadro 3 - Resumo dos principais conceitos teóricos

(continua)

<b>Conceito</b>	<b>Definição</b>	<b>Fonte</b>
<b>Julgamento</b>	Consiste na formação de uma ideia, uma opinião ou uma estimativa sobre um objeto, um evento ou fenômeno.	Bonner (1999)
<b>Tomada de decisão</b>	Consiste em tomar uma decisão sobre um assunto envolvendo várias alternativas, antecedida por um julgamento.	Bonner (1999)
<b>Relações de poder</b>	Os detentores do poder buscam difundir seus objetivos e procedimentos na sociedade como regras institucionalizadas.	Meyer e Rowan (1977)

(conclusão)

<b>Conceito</b>	<b>Definição</b>	<b>Fonte</b>
<b>Mudanças institucionais</b>	As mudanças institucionais não são lineares, sendo na prática um processo mais complexo e dinâmico. Quando ocorrem mudanças institucionais o comportamento dos indivíduos pode ser mais ou menos racional de modo que atores sociais podem aceitar as mudanças e institucionalizá-las ou ainda resistir de acordo com seus interesses e assim ficarem em oposição frente a uma nova estrutura institucional.	Zucker (1977) Tolbert e Zucker (1996) Arroyo (2012)
<b>Decoupling</b>	Esse fenômeno deriva de lacunas entre as estruturas formais e as práticas para desenvolvimento das suas atividades, ou seja, há dissociação entre a estrutura formal e o comportamento efetivo. As organizações “desacoplam” quando existe uma força coercitiva intensa e quando não acreditam na eficácia das práticas a serem desempenhadas.	Meyer e Rowan (1977) Boxenbaum e Jonsson (2017)
<b>Legitimidade</b>	Busca de aprovação do ambiente no qual as organizações estão inseridas. Elas se adaptam ou fingem adaptarem-se às mudanças institucionais ocorridas.	Meyer e Rowan (1977) DiMaggio e Powell (1983)
<b>Isomorfismo institucional</b>	As organizações tornam-se semelhantes quando compartilham um ambiente. Essas organizações competem entre si por poder político e legitimação institucional, assim como por adequação econômica.	DiMaggio e Powell (1983)
<b>Isomorfismo coercitivo</b>	Resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais há uma relação de dependência.	DiMaggio e Powell (1983)
<b>Isomorfismo mimético</b>	Resulta da incerteza do ambiente, a qual encoraja as organizações a imitarem as outras e as utilizarem como modelos, em busca de legitimidade. A utilização de uma organização como modelo é uma resposta à incerteza quando quem toma decisão se baseia em outra organização mais experiente ou que sirva de referência onde atua.	DiMaggio e Powell (1983)
<b>Isomorfismo normativo</b>	O isomorfismo normativo é derivado principalmente da profissionalização. As categorias profissionais estão sujeitas às pressões coercitivas e miméticas, assim como as organizações. Alguns aspectos contribuem para esse isomorfismo, tais como a educação formal e a constituição de redes profissionais que perpassam as organizações e assim difundem novos modelos facilmente.	DiMaggio e Powell (1983)
<b>Heurísticas</b>	São regras de simplificação de tarefas complexas por meio de julgamentos mais simples; podem ser alternativas mais econômicas e geralmente eficazes. Também denominadas “atalhos de julgamento”, podem levar a erros graves e sistemáticos, denominados vieses.	Tversky e Kahneman (1974)

Fonte: elaborado pela autora, com base nas fontes consultadas.

No capítulo seguinte, apresento a metodologia de pesquisa, detalhando as escolhas e os procedimentos e incluindo a coleta e a análise dos dados para atendimento ao objetivo de pesquisa.

## 4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O capítulo está estruturado em seções. Elaborei a primeira seção para apresentação de esclarecimentos sobre o processo de pesquisa, que considero indispensáveis ao conhecimento do leitor.

Na seção 4.2, detalho as premissas utilizadas para as escolhas metodológicas. Em seguida, na seção 4.3, descrevo como foi elaborado e validado o instrumento de pesquisa.

Nas seções 4.4 e 4.5, falo sobre as características dos participantes e a coleta de dados. Posteriormente, demonstro o processo de análise dos dados, transformados em resultados de pesquisa por meio da utilização da análise temática reflexiva (seção 4.6).

Para o fechamento do capítulo, na seção 4.7, evidencio alguns procedimentos adotados para proporcionar resultados consistentes e de qualidade.

### 4.1 Esclarecimentos sobre o processo de pesquisa

A escolha do tema de pesquisa foi definida quando constatada lacuna ainda não atendida pela literatura. Foram necessários estudos prévios que envolvessem indiretamente o problema de pesquisa, como forma de explorar os materiais disponíveis, tais como notas explicativas e orientações normativas sobre o tema.

A fase inicial do trabalho foi concretizada por buscas pelos termos-chave *regulatory change AND institutional work* porque havia o entendimento de que essa abordagem teórica poderia explicar o fenômeno estudado. Os 24 artigos retornados na pesquisa foram lidos, e assim, houve o primeiro contato com o tema, sob o ponto de vista teórico da Teoria Institucional. Concomitantemente, elaborei e apresentei um artigo no XIX Congresso Anpcont no ano de 2019, com o objetivo de investigar como se deu a evolução e a institucionalização na forma como as empresas depreciavam seus ativos imobilizados após a adoção das IFRS no Brasil. Esse estudo teve como base documental a análise de notas explicativas, no qual observei que existiam esforços das empresas para se adaptarem às normas IFRS no tocante à depreciação, porém, ocorriam deficiências na institucionalização das normas. Ainda, constatei que algumas empresas seguiam baseando-se em normas tributárias para depreciação

contábil dos bens, embora transcorridos dez anos da convergência obrigatória pelas companhias abertas naquele período.

Na fase inicial do trabalho, houve o entendimento, por nossa parte (minha, do orientador da tese e dos demais professores), de que a Teoria Institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983), em suas diversas nuances, poderia explicar o fenômeno, incluindo a abordagem do Trabalho Institucional (LAWRENCE; SUDDABY; LECA, 2011). Todavia, no exame de qualificação do trabalho, os membros da banca consideraram que, talvez, o Trabalho Institucional não fosse adequado à condução do estudo. Essa observação trouxe um desconforto bastante presente nas trajetórias de muitos mestrandos e doutorandos no desenvolvimento de suas pesquisas, devido às dúvidas quando à adaptação teórica para explicar os resultados do estudo.

Devido à pouca exploração do tema específico do tratamento contábil do ativo imobilizado e depreciação pela literatura, ir a campo com pré-conceitos teóricos estreitos e categorias definidas previamente poderia limitar a pesquisa porque o tema era uma “caixa preta”, não havendo evidência sobre o que os potenciais participantes pensavam, julgavam e como tomavam decisão sobre o ativo imobilizado, além do material divulgado no conjunto das demonstrações e de poucos trabalhos já desenvolvidos nessa linha, como o de Haberkamp (2018).

As principais perguntas que orientavam a minha curiosidade eram:

- Por que as empresas seguem baseando-se em taxas fiscais para a depreciação depois de mais de dez anos da convergência da contabilidade brasileira aos padrões IFRS?
- Será que os custos de geração da informação são altos?
- Os contadores possuem competência e conhecimento necessários para colocar em prática a norma acerca do assunto?
- Será que essas informações são utilizadas pelas organizações?
- Os contadores e os demais usuários consideram as informações relevantes?
- As práticas das empresas estão alinhadas com o discurso de implementação das normas apresentado nas notas explicativas?

Nessa linha, a presente tese pode ser considerada do tipo exploratória, pois “[...] os estudos exploratórios permitem ao investigador aumentar sua experiência em

torno de determinado problema” (TRIVIÑOS, 1987 p. 109). Desse modo, foram deixadas abertas as possibilidades teóricas, e fui em busca de recursos teóricos à medida que as respostas às entrevistas surgiram, estendendo esse contato com a teoria em todas as etapas do trabalho, incluindo e intensificando-se na análise dos dados. Devido ao estudo ser exploratório, não houve uma tese assumida no início da pesquisa, sendo que ela foi desenvolvida a partir da discussão dos dados com os aspectos teóricos investigados (TRIVIÑOS, 1987). Particularmente, sempre tive dificuldade de fazer essa ligação direta entre teoria e dados, ou seja, partir da teoria para confirmar ou refutar sua capacidade de explicação dos dados, com base na abordagem dedutiva, sob o paradigma positivista sempre tão utilizado nas Ciências Sociais.

Conforme detalhado anteriormente, o percurso deste trabalho foi determinado por mudanças na técnica de análise e de buscas por explicações teóricas antes, durante e depois da coleta de dados, procurando trazer uma discussão significativa para os resultados. Diante disso, entendo que a estratégia indutiva para codificação do material coletado (MAHAMA; KHALIFA, 2017) foi adequada para a pesquisa, dado que as respostas dos entrevistados remeteram a outras direções para compreensão do fenômeno, trazendo contribuições para a literatura pouco desenvolvida acerca do tema.

A fase do doutorado, principalmente a execução da tese, pode ser vista como um período de desconstrução e amadurecimento pessoal como pesquisadora, o que trouxe, em contrapartida, muitos momentos de desconforto e incerteza, aliados ao contexto ambiental no qual esse trabalho foi desenvolvido: em meio à pandemia de coronavírus. Diante desse momento, foram necessárias adaptações nas formas previstas para a coleta e análise dos dados por conta do momento de distanciamento social, o qual impactou a maneira como nos relacionamos com nosso trabalho (presencial ou remoto) e com as outras pessoas (incluindo colegas e orientadores).

Gibbs (2009) menciona algumas ameaças à qualidade da pesquisa, tais como questões de ética na análise, validade e confiabilidade não observadas. Todos os procedimentos adotados a fim de que os resultados analisados sejam apreciados em termos de qualidade e rigor científico são detalhados na seção 4.7.

Neste espaço, desejo falar sobre a reflexibilidade do pesquisador, que é “[...] o reconhecimento de que o produto da pesquisa reflete inevitavelmente parte das origens e da formação, do meio e das preferências do pesquisador” (GIBBS, 2009, p.



119), que também pode ser uma ameaça à qualidade quando o sujeito que desenvolve a pesquisa tenta ocultar suas origens, formação, reflexos do meio e suas preferências.

Desse modo, não pode ser ignorado meu papel ativo na função de pesquisadora, e, por isso, julgo pertinente contar um pouco da minha história em relação à ciência contábil. Sou contadora, professora do magistério superior de um curso de Ciências Contábeis e concluí a formação na graduação no ano de 2009 (coincidindo com o período de convergência da contabilidade aos padrões IFRS). Tenho mestrado em Ciências Contábeis, com dissertação na linha de pesquisa de contabilidade para usuários externos da contabilidade.

Em leituras e análises antecedentes ao mestrado, o conteúdo apresentado no conjunto das demonstrações financeiras pelas companhias brasileiras já despertava minha curiosidade, havendo certa incompreensão de “por que” algumas informações estavam nas demonstrações e “como” ocorria a geração dessas informações financeiras e não financeiras divulgadas. Na fase do mestrado, investiguei sobre a qualidade e a relevância do conteúdo das notas explicativas. Nesse período, percebi que o conteúdo das notas explicativas era similar entre as empresas brasileiras, e às vezes superficial, aparentemente, na tentativa de demonstrar conformidade com as novas normas impostas.

Embora não tenha ocorrido o contato direto com contadores corporativos neste momento da minha vida acadêmica, a discussão sempre se fez presente em debates com professores, colegas e alunos, até que, em um momento, ponderei que essas informações superficiais poderiam representar dificuldades na operacionalização prática das normas IFRS.

Frente ao exposto, seria injusto ignorar que a minha trajetória influenciou a concepção inicial desta pesquisa e que tenho participação ativa no trabalho. Reforço que, no início do doutorado, já havia interesse, de minha parte, em compreender, com maior detalhamento, a adoção e a implementação de padrões internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras, haja vista que a literatura do tema no contexto brasileiro é limitada, com foco nas consequências econômicas e percepção de benefícios da utilização dessas normas.

Ao descrever um pouco o caminho percorrido até o doutorado, destaco meus vieses, minha formação e as minhas inquietações, confiando que, ao contrário do que anteriormente criticado por pesquisadores com visões mais positivistas, essas características contextuais devem colaborar para uma compreensão mais

aprofundada e reflexiva sobre a institucionalização e transformação das normas IFRS em tarefas práticas dentro das companhias brasileiras. Nesse sentido, devido ao afastamento dos formatos tradicionais para o desenvolvimento da pesquisa, os momentos de diálogo com contadores entrevistados, assim como a necessidade de imersão na literatura mais recente, contatando com diferentes visões de ver o fenômeno de estudo, fizeram desse trabalho um desafio e uma experiência incrível.

A mudança do método de análise dos dados também permitiu uma reflexão maior sobre o que foi comentado pelos contadores entrevistados, com a adoção de uma abordagem interpretativa para análise de um tema de origem positivista (implementação de normas contábeis por companhias brasileiras).

Com base nas clássicas abordagens paradigmáticas propostas por Lincoln e Guba (2000) e por Gephart (2004), pode-se afirmar que a pesquisa segue uma abordagem interpretativista. Essa afirmação possui base na natureza relativista, dadas as realidades compostas de significados subjetivos e objetivos representados com conceitos de atores envolvidos no contexto no qual a pesquisa é aplicada. O objetivo de um estudo interpretativista é descrever significados e compreensão, logo, o papel do pesquisador consiste em produzir descrições sobre a construção da realidade por meio das definições e dos significados atribuídos pelos envolvidos sobre um fenômeno (GEPHART, 2004).

Nesse sentido, a análise interpretativa é utilizada para entender como os contadores lidam com as mudanças de práticas contábeis advindas da implementação das IFRS, examinando como eles descrevem suas atividades. Por sua vez, essa análise permitiu identificar atores, relações de poder, motivações e incentivos entre os diferentes elementos institucionais na construção das práticas de implementação das IFRS pelas empresas brasileiras, além da constatação da utilização de heurísticas.

#### **4.2 Escolhas metodológicas: principais premissas**

Para que a prática e a teoria possam avançar, é preciso desafiar o *status quo* e conhecer fatores e influências que incluem e ultrapassam as questões financeiras e econômicas (VILLIERS; DUMAY; MAROUN, 2019). Nessa perspectiva, a pesquisa qualitativa permite uma avaliação mais crítica das implicações sociais e ambientais ocorridas no campo contábil. Para isso, optei, neste estudo, pela realização de entrevistas semiestruturadas (MAHAMA; KHALIFA, 2017) com preparadores de

informações contábeis de empresas brasileiras, com a finalidade de compreender como são colocados em prática dentro das organizações os requisitos de reconhecimento e mensuração estabelecidos pela norma contábil para bens do ativo imobilizado e tratamento da depreciação.

Ainda, a pesquisa qualitativa não possui um caráter rígido em sua estrutura, se comparada aos estudos quantitativos, por isso, devido ao tema ser pouco explorado, considero que houve um equívoco ao adotar inicialmente a abordagem dedutiva para o estudo. Esse procedimento de “vai-e-vem” entre a literatura e os dados permitiu que o trabalho fosse desenvolvido e auxiliou no realinhamento dos aspectos metodológico e teórico (MAHAMA; KHALIFA, 2017), principalmente quando houve indícios do fenômeno de “*decoupling*” nas falas dos contadores. A revisão da literatura relevante foi adiada até a conclusão da coleta da maior parte dos dados para evitar preconceitos e permitir diferentes direções ao estudo.

Embora já existisse a percepção anterior de que havia um desalinhamento entre as práticas das empresas quanto ao ativo imobilizado e depreciação e o conteúdo das Notas Explicativas, entrevistar os contadores responsáveis por essas informações nas organizações permitiu uma compreensão mais abrangente da institucionalização das normas IFRS, assim como possibilitou compreender as diferentes práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, além dos desafios e barreiras também investigados.

#### **4.3 Elaboração e validação do instrumento de pesquisa**

Embora tenham sido respeitados alguns aspectos teóricos na elaboração do guia de entrevista, as perguntas direcionadas aos participantes deveriam auxiliar na compreensão da institucionalização das normas, com base em suas principais orientações para tratamento da depreciação, para que fosse possível, por meio da fala dos entrevistados, compreender como eles respondiam às necessidades de JDM sobre o ativo imobilizado e depreciação, enquanto essas exigências afetavam as práticas contábeis dentro das organizações.

Primeiramente, para criar o instrumento de pesquisa e objetivando uma maior familiaridade com o tema, realizei uma leitura das principais normas relacionadas ao ativo imobilizado (contábeis e tributária), entre as quais, destacam-se:

- Lei nº 6.404/1976;
- NBC TG 27 (R4);
- NBC TG Estrutura Conceitual;
- IN RFB nº 1700 (2017).

Em seguida, ocorreu a discussão do tema, com a participação de dois contadores que atuam na área e que não seriam entrevistados, de forma a entender os principais desafios, dificuldades, influências para a geração de informações e critérios utilizados para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado dentro das companhias etc. Esses contadores fizeram algumas sugestões e trouxeram aspectos que foram adotados para o guia de entrevista, de modo que poderiam contribuir para o entendimento das práticas internas.

Após a elaboração, o guia de questões foi apreciado por dois especialistas: um auditor e um pesquisador, ambos detentores de larga experiência no campo da contabilidade. Esses profissionais apresentaram contribuições sobre a compreensão e conteúdo das questões e sugeriram algumas alterações, as quais foram acatadas. O guia de questões utilizado nas entrevistas é apresentado no Apêndice A.

Após o estudo ser considerado aprovado no exame de qualificação, o projeto foi submetido à Plataforma Brasil, para aprovação do comitê de ética da universidade, devido à participação de seres humanos na pesquisa. Em 10 de julho de 2020, o projeto foi aprovado pelo Comitê de Ética da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), conforme parecer consubstanciado nº 4.147.258.

A apresentação do campo de pesquisa, o detalhamento das etapas da coleta de dados, a forma de apresentação e análise dos dados e a consistência e qualidade dos resultados estão divididos em seções na sequência do presente capítulo.

#### **4.4 Seleção e características dos participantes**

Para contemplar a questão de pesquisa, sendo possível desenvolver respostas às perguntas norteadoras que motivaram esta tese, foi oportuno entrevistar profissionais contábeis de companhias de capital aberto e de outras entidades sujeitas à auditoria independente por força de regulação ou determinação legal, com conhecimento acerca da geração de informações sobre bens do ativo imobilizado e

depreciação, desde que a entidade tivesse a obrigatoriedade de publicação das demonstrações.

Vislumbrando a dificuldade de alcance desses profissionais, para seleção dos participantes, utilizei inicialmente a técnica *Snowball*, ou Bola de Neve (GOODMAN, 1961), sendo redigida uma mensagem (convite) de apresentação da pesquisa. Em seguida, dois colegas que tinham conhecimento do projeto indicaram cinco contatos iniciais que mantinham relações profissionais e/ou pessoais com os preparadores de informações contábeis (quatro professores universitários e um consultor da área contábil). Essa ação foi fundamental para dar início aos contatos com potenciais entrevistados, detalhando que os sujeitos da pesquisa deveriam enquadrar-se nas características descritas anteriormente.

Após esses contatos, enviei convite aos indicados por esses cinco profissionais e já foi solicitada a indicação de participantes da rede pessoal, que se adequassem aos critérios definidos para a participação da pesquisa. Dois contatos se disponibilizaram a participar da entrevista. No momento final de cada entrevista, solicitei ao entrevistado que fizesse a indicação de alguém de sua rede, que fosse adequado ao perfil buscado, dando liberdade para a indicação desse contato por e-mail ou telefone. Depois de alguns dias da ocorrência da entrevista, era feito um novo contato, em caso de não envio de indicação pelo entrevistado.

Nem todos os entrevistados fizeram indicações, e com o fim de viabilização da pesquisa, adotei outras estratégias de prospecção, como publicações e contatos por meio das minhas redes sociais e envio de mensagens através das páginas institucionais de relação com os investidores (principalmente de companhias abertas, devido à disponibilidade das informações), solicitando o encaminhamento da mensagem ou envio do contato do contador responsável pelas informações de ativo imobilizado das entidades.

A prospecção de participantes ocorreu durante todo o período de coleta de dados. Para acesso às páginas institucionais, foram utilizadas listagens de empresas disponíveis nos sites da Abrasca e da B3. A estratégia de bola de neve permitiu o contato com sete entrevistados. Através das páginas, realizei contato com mais de 140 empresas, sendo efetivadas 13 entrevistas por meio desse modo de prospecção. As publicações em redes sociais contribuíram para a participação de seis contadores, e três profissionais foram indicados por colegas e professores do doutorado.

Ao total, foram realizadas 30 entrevistas, sendo uma desconsiderada no trabalho devido à organização não atender todos os requisitos solicitados, pois tratava-se de empresa de responsabilidade limitada que não publicava as demonstrações financeiras. Assim, para a composição do *corpus* e análise dos dados, foram consideradas 29 empresas/contadores participantes.

A seguir, no Quadro 4, são apresentadas as principais características das organizações às quais os participantes estavam vinculados, bem como suas respectivas formas de prospecção.

Quadro 4 - Características das organizações e forma de prospecção

(continua)

<b>Identificação</b>	<b>UF</b>	<b>Setor</b>	<b>Denominação</b>	<b>Prospecção</b>
ORG01	RS	Indústria	Sociedade anônima fechada	Bola de neve
ORG02	SP	Serviços	Sociedade anônima aberta	Bola de neve
ORG03	RS	Serviços	Empresa pública	Redes sociais
ORG04	RS	Serviços	Serviço social autônomo	Redes sociais
ORG05	RS	Indústria	Sociedade anônima fechada	Redes sociais
ORG06	RS	Serviços	Sociedade anônima fechada	Redes sociais
ORG07	PR	Serviços	Empresa pública	Redes sociais
ORG08	RS	Indústria	Sociedade anônima aberta	Bola de neve
ORG09	SP	Serviços	Sociedade anônima fechada	Redes sociais
ORG10	RS	Comércio	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG11	RS	Serviços	Associação privada	Indicação
ORG12	RS	Serviços	Sociedade anônima fechada	Página institucional
ORG13	RS	Indústria	Sociedade anônima fechada	Indicação
ORG14	BA	Indústria	Sociedade anônima aberta	Bola de neve
ORG15	RS	Indústria	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG16	RS	Indústria	Sociedade anônima aberta	Indicação
ORG17	RS	Indústria	Sociedade anônima aberta	Bola de neve
ORG18	RS	Comércio	Sociedade anônima fechada	Bola de neve
ORG19	SP	Serviços	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG20	BA	Indústria	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG21	MG	Indústria	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG22	SP	Serviços	Sociedade anônima aberta	Bola de neve
ORG23	RJ	Serviços	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG24	CE	Indústria	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG25	RJ	Serviços	Sociedade anônima aberta	Página institucional

(conclusão)

Identificação	UF	Setor	Denominação	Prospecção
ORG26	PR	Serviços	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG27	PE	Serviços	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG28	SP	Indústria	Sociedade anônima aberta	Página institucional
ORG29	SP	Indústria	Sociedade anônima aberta	Página institucional

Fonte: elaborado pela autora.

A pesquisa foi concebida, garantindo o sigilo em relação à identidade dos entrevistados e das organizações a qual pertenciam, e, por isso, ao seu decorrer, utilizo a identificação apresentada nos Quadro 4 e 5, este último que será apresentado mais adiante.

Dos entrevistados, 15 se identificam com o gênero masculino e 14 com o gênero feminino. Um profissional possuía curso técnico em Contabilidade, registrado junto ao CFC e com graduação em duas outras áreas. Os demais 28 entrevistados são graduados em Ciências Contábeis, sendo que 15 realizaram curso de especialização e 6 têm curso de mestrado concluído. As idades dos participantes variam entre 28 e 55 anos e são formados na área contábil entre 1992 e 2018. O perfil básico dos entrevistados é apresentado a seguir, no Quadro 5.

## Quadro 5 - Perfil dos entrevistados

(continua)

Identificação	Gênero	Idade	Formação	Conclusão	Função
E01	M	36	Graduação	2011	Gerente contábil/controladoria
E02	M	38	Graduação	2009	Gerente contábil/controladoria
E03	F	40	Mestrado	2006	Auditor(a) interno(a)
E04	F	49	Graduação	1998	Analista contábil
E05	F	41	Mestrado	2015	Coordenador(a) contábil/controladoria
E06	F	36	Especialização	2010	Analista contábil
E07	F	28	Mestrado	2013	Contador(a)
E08	M	32	Especialização	2016	Coordenador(a) contábil/controladoria
E09	F	31	Especialização	2010	Coordenador(a) contábil/controladoria
E10	M	44	Especialização	2006	Gerente contábil/controladoria
E11	M	50	Mestrado	1998	<i>Controller</i>
E12	F	32	Especialização	2011	Gerente contábil/controladoria
E13	M	37	Mestrado	2009	Coordenador(a) contábil/controladoria

(conclusão)

Identificação	Gênero	Idade	Formação	Conclusão	Função
E14	M	55	Técnico	1993	Consultor(a) contábil
E15	F	32	Especialização	2010	Analista contábil
E16	M	54	Mestrado	2003	Gerente contábil/controladoria
E17	F	32	Graduação	2012	Analista contábil
E18	F	47	Graduação	2009	Analista contábil
E19	M	35	Graduação	2009	Consultor(a) contábil
E20	M	52	Especialização	1992	Gerente contábil/controladoria
E21	M	38	Especialização	2018	Analista contábil
E22	F	36	Especialização	2011	Especialista contábil
E23	F	42	Especialização	2006	Gerente contábil/controladoria
E24	F	40	Especialização	2003	Gerente contábil/controladoria
E25	M	51	Graduação	1999	Gerente contábil/controladoria
E26	F	47	Especialização	1996	Diretor(a) contábil/controladoria
E27	M	43	Especialização	2004	Diretor(a) contábil/controladoria
E28	M	40	Especialização	2002	Gerente contábil/controladoria
E29	M	43	Especialização	2004	Gerente contábil/controladoria

Fonte: elaborado pela autora.

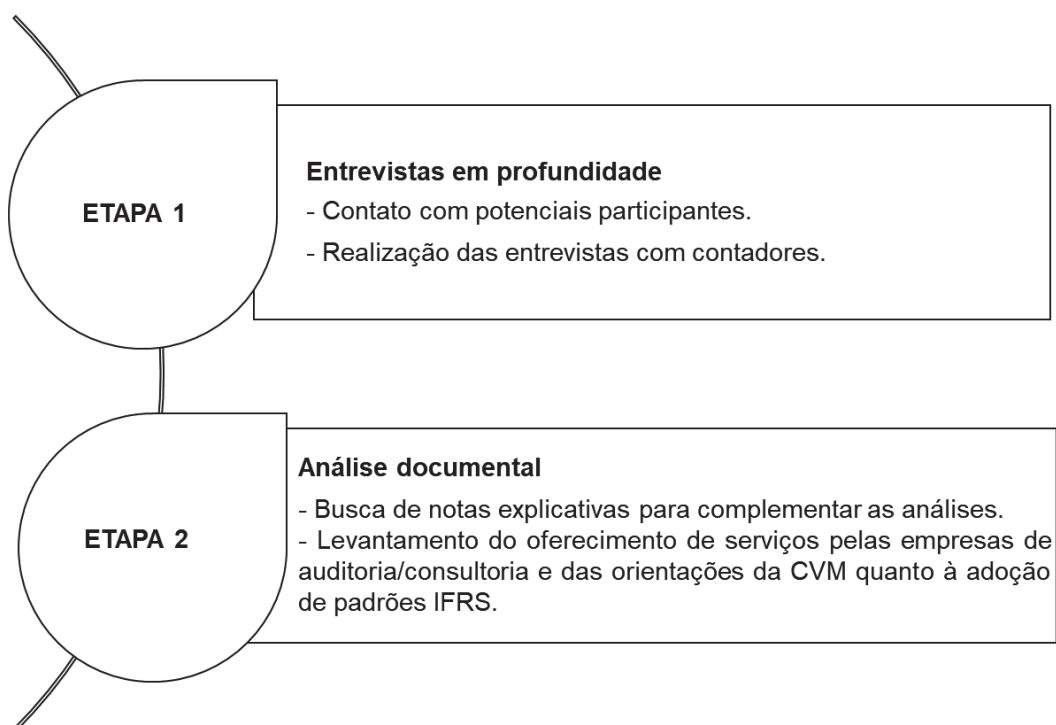
Depois de apresentado o perfil dos participantes da pesquisa, a próxima seção detalha o processo de coleta de dados.

#### 4.5 Coleta de dados

A coleta de dados ocorreu em duas etapas, contando com as técnicas de entrevistas em profundidade e análise documental, conforme demonstra a Figura 2, a seguir.



Figura 2 - Etapas para a coleta de dados



Fonte: elaborada pela autora.

Nas subseções 4.5.1 e 4.5.2, apresento alguns detalhes de cada etapa da coleta de dados.

#### 4.5.1 Etapa 1: entrevistas em profundidade

A primeira etapa ocorreu por meio da concretização das entrevistas semiestruturadas com contadores, preparadores das informações contábeis de ativo imobilizado e de depreciação. O período de entrevistas teve início em 22 de julho de 2020 e estendeu-se até 27 de abril de 2021.

Devido à pandemia de Coronavírus, as entrevistas ocorreram no formato virtual e síncrono e foram agendadas com antecedência. Utilizei o aplicativo *Skype* para a comunicação e gravação do conteúdo. Dois arquivos de gravação foram corrompidos, prejudicando a captação do áudio, o que somente foi percebido em momento posterior às conversas. Nessas duas situações, fiz contato com os participantes e expliquei sobre o incidente ocorrido, agendando e realizando novas entrevistas.

Antes da entrevista, enviei ao participante o *link* de acesso à entrevista e o *link* para leitura e preenchimento prévio do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

(TCLE) pelo entrevistado (Apêndice B). O roteiro para guiar a apresentação e o encerramento das entrevistas consta no Quadro 6, a seguir.

Quadro 6 - Roteiro para abertura e encerramento das entrevistas

<b>ROTEIRO DE ENTREVISTA</b>
<p><b><u>ABERTURA</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Cumprimento e agradecimento pela participação;</li> <li>2) apresentação da pesquisadora;</li> <li>3) breve apresentação sobre o tema de pesquisa e sobre a forma como a empresa foi prospectada;</li> <li>4) informações sobre garantia de sigilo;</li> <li>5) solicitação de autorização para gravação da conversa para posterior transcrição.</li> <li>6) apresentação dos principais aspectos da entrevista: apesar das questões seguirem o roteiro de um questionário, em qualquer momento da conversa, o entrevistado poderá intervir com explicações, dúvidas e outros comentários não abordados nas questões.</li> </ol> <p><b><u>OCORRÊNCIA DA ENTREVISTA</u></b></p> <p>Informação do início e concordância da gravação, aplicação do guia de entrevista, complementado por questões pertinentes.</p> <p><b><u>ENCERRAMENTO</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>7) Informação sobre o encerramento da gravação;</li> <li>8) reforço do agradecimento pela disponibilidade de participação;</li> <li>9) informação de que, ao final da tese, os entrevistados receberão os resultados para apreciação e comentários;</li> <li>10) solicitação ao participante de uma indicação de potencial entrevistado;</li> <li>11) a entrevistadora coloca-se à disposição para qualquer esclarecimento adicional, despede-se e encerra a entrevista.</li> </ol> <p><b><u>Notas de campo</u></b></p> <p>As impressões em relação ao entrevistado e aos aspectos relevantes da entrevista serão registradas em papel e transferidos para formato eletrônico.</p>

Fonte: elaborado pela autora.

Para a efetivação das entrevistas, utilizei o guia com 13 questões (Apêndice A), com o fim de compreender como ocorrem os julgamentos que embasam as principais práticas contábeis relativas ao ativo imobilizado e depreciação nas organizações estudadas. Em todas as entrevistas, foram abordadas questões complementares a fim de aprofundar a compreensão do conteúdo trazido pelos participantes.

Quadro 7 - Informações descritivas das entrevistas

<b>Entrevista</b>	<b>Data</b>	<b>Duração</b>
Entrevista 01	22/07/2020	00:30:54
Entrevista 02	25/07/2020	00:53:24
Entrevista 03	30/07/2020	00:29:21
Entrevista 04	31/07/2020	00:29:46
Entrevista 05	03/08/2020	00:29:53
Entrevista 06	06/08/2020	00:39:34
Entrevista 07	12/08/2020	00:26:45
Entrevista 08	13/08/2020	00:32:22
Entrevista 09	21/08/2020	00:57:46
Entrevista 10	17/09/2020	01:03:48
Entrevista 11	30/09/2020	00:35:00
Entrevista 12	09/10/2020	00:29:04
Entrevista 13	13/10/2020	00:25:48
Entrevista 14	21/10/2020	00:25:25
Entrevista 15	03/11/2020	00:39:19
Entrevista 16	05/11/2020	00:31:39
Entrevista 17	11/11/2020	00:31:26
Entrevista 18	16/11/2020	00:18:17
Entrevista 19	18/11/2020	00:23:57
Entrevista 20	26/11/2020	01:34:53
Entrevista 21	27/11/2020	00:47:14
Entrevista 22	09/12/2020	00:25:57
Entrevista 23	29/12/2020	00:38:01
Entrevista 24	24/03/2021	00:45:24
Entrevista 25	30/03/2021	01:08:10
Entrevista 26	31/03/2021	00:39:20
Entrevista 27	13/04/2021	00:54:54
Entrevista 28	22/04/2021	00:42:51
Entrevista 29	27/04/2021	00:44:29

Fonte: elaborado pela autora.

As entrevistas totalizaram aproximadamente 19 horas e 14 minutos de gravação, o que resultou em uma duração aproximada de 40 minutos por entrevista. A data da ocorrência e o tempo de gravação de cada entrevista estão descritos no Quadro 7.

#### 4.5.2 Etapa 2: análise documental

Para a análise documental, fiz a coleta das notas explicativas das empresas participantes da pesquisa, utilizando-as para complementar algumas análises. Durante as entrevistas, constatei os papéis relevantes desempenhados pelas firmas de auditoria e consultoria no JDM dos profissionais acerca do ativo imobilizado e das questões de depreciação.

Devido às dificuldades percebidas com a prospecção desses profissionais para um diálogo, optei por fazer buscas nas páginas institucionais em relação aos serviços oferecidos pelas principais empresas de auditoria e consultoria, a fim de contribuir com os resultados. Também utilizei algumas orientações da CVM quanto à adoção de padrões IFRS no Brasil, para corroborar com minhas análises.

Todos os materiais da análise documental foram salvos e importados para o NVivo, contribuindo para complementar os resultados obtidos. Essa ação ocorreu com mais intensidade nas fases finais da análise dos dados. Após descrever a operacionalização da coleta de dados da pesquisa, a próxima seção detalha a abordagem metodológica utilizada para apresentação e análise dos dados.

#### **4.6 Apresentação e análise dos dados – uso da análise temática reflexiva**

Para a análise dos dados, utilizei a análise temática (AT) (BRAUN; CLARKE, 2006), recentemente renomeada análise temática reflexiva (ATR) (BRAUN *et al.*, 2019; BRAUN; CLARKE, 2019). A AT é um método qualitativo de análise caracterizado pela sua flexibilidade teórica e abordagem acessível. Esse método foi considerado como uma ferramenta de análise por Boyatzis (1998), a qual permite o reconhecimento de padrões de temas em informações aleatórias ou desorganizadas, o que vai depender da habilidade do pesquisador.

Com o intuito de explorar “o que é” e “como fazer” a AT, Braun e Clarke (2006) apresentaram uma proposta detalhada que descreve a teoria, a aplicação e a avaliação da AT. Em anos posteriores, as autoras refinaram e detalharam cada vez mais essa proposta de método, que muitas vezes é confundido com a Análise de Conteúdo (AC).

Ao contrário da maioria das abordagens de AC, que geralmente começam com categorias predefinidas, a análise temática permite que as categorias surjam dos

dados, sem concepções teóricas fechadas (SALDAÑA, 2013). Embora as duas abordagens busquem identificar padrões em dados qualitativos, a principal diferença entre elas é que a AT não trata a quantificação dos temas, enquanto a AC está concentrada em um nível mais micro, relacionada com quantificações e frequência de palavras (BRAUN; CLARKE, 2006).

Devido ao caráter exploratório acerca do tema de pesquisa, examinando eventos, realidades, significados e experiências como efeitos de uma série de discursos que operam na sociedade (BRAUN; CLARKE, 2006), elaborei uma codificação indutiva, na qual os temas podem ter pouca relação com as questões do guia de entrevista e não são encaixados em um quadro de codificação preexistente, o que não descarta a evolução da questão de pesquisa ao longo da codificação (BRAUN; CLARKE, 2006).

Mas, afinal, o que é um tema? Um tema capta algo importante sobre os dados coletados em relação à questão de pesquisa, representando um significado padronizado pelo conjunto de dados, não necessariamente pela quantidade de ocorrência neles (BRAUN; CLARKE, 2006). Boyatzis (1998) explica que, com um tema, é plausível interpretar os aspectos do fenômeno, categorizando o material analítico para dar um sentido incremental aos dados. Com essa categorização, é possível chegar a construções teóricas mais específicas, com base na história contada pelos entrevistados, dada a percepção sobre as indagações e os relatos sobre comportamentos dentro de uma cultura (SALDAÑA, 2013).

A materialização da ATR não é linear, podendo o contato com a literatura relevante ocorrer a qualquer momento, com característica recursiva de “vai e vem” entre dados e teoria, conforme necessidade percebida pelo pesquisador ao longo da análise. As autoras sugerem o processo de análise da ATR subdividido em seis fases (BRAUN; CLARKE, 2006; 2019), resumidas, a seguir, no Quadro 8.

Quadro 8 - Fases da análise temática reflexiva

Fases da ATR	Características da fase
1) Familiarização com os dados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imersão do pesquisador nos dados;</li> <li>• transcrições das entrevistas;</li> <li>• leitura de anotações de campo e de outras anotações, explorando possibilidades e conexões.</li> </ul>
2) Geração de códigos iniciais	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Envolvimento sistemático com os dados;</li> <li>• agrupamento dos dados por semelhança de significados em “códigos”:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- semânticos: captam apenas o significado explícito daquilo que foi falado pelo entrevistado;</li> <li>- latentes: trazem um significado mais implícito dos dados, às vezes abstraído do conteúdo explícito.</li> </ul> </li> </ul>
3) Busca por temas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Depende da subjetividade do pesquisador;</li> <li>• analisar os códigos gerados nas fases anteriores;</li> <li>• fazer agrupamento por semelhança de códigos, que podem auxiliar na composição de um tema, de um aspecto relevante para responder à questão de pesquisa;</li> <li>• podem ser necessárias subdivisões nos temas;</li> <li>• elaboração de tabelas e mapas temáticos;</li> <li>• são criados temas candidatos, que dependem de uma análise na próxima fase;</li> <li>• também podem ser elaborados subtemas, que auxiliem e sejam relevantes para a explicação do tema que pertencem.</li> </ul>
4) Revisão de temas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nível1: compilação de todos os dados codificados para cada tema e revisão dos códigos, confirmando que todos os dados estão ligados a um conceito central (tema).</li> <li>• Nível 2: verificação dos temas em comparação ao conjunto de dados; sistematização, de forma clara, como cada tema se relaciona com os demais.               <ul style="list-style-type: none"> <li>- É possível que ocorram reestruturações nos códigos, nos temas e subtemas durante a fase quatro.</li> <li>- Ao concluir essa fase, é preciso ter uma ideia clara do que representa cada tema e de que forma eles se encaixam a história geral que contam dos dados.</li> </ul> </li> <li>• Documentar as modificações;</li> <li>• Elaboração de tabelas e mapas temáticos.</li> </ul>
5) Definição de temas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise detalhada de cada tema;</li> <li>• nomes dos temas devem ser concisos e diretos;</li> <li>• conexão dos temas com os elementos teóricos e discussão.</li> </ul>
6) Elaboração do relatório	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descrição de relato conciso, coerente, lógico e interessante dentro dos temas e entre eles;</li> <li>• Apresentação de um ou mais argumentos em relação a pergunta de pesquisa.</li> </ul>

Fonte: elaborado pela autora, baseado em Braun *et al.* (2019) e Braun e Clarke (2006).

A fase de familiarização com os dados teve início com a transcrição manual das dez primeiras entrevistas, fase em que fiquei atenta aos áudios das entrevistas para transformá-los em texto. Não houve um padrão de tempo para a transcrição, a qual teve início depois de passados alguns dias do acontecimento da entrevista, como forma de minimizar vieses e percepções mais pessoais sobre a conversa. Cada

entrevista transcrita gerou um arquivo em editor de texto Word, importado para o *software* NVivo (versão Release 1.6), que auxiliou na compilação, organização e análise dos dados durante as próximas fases.

A realização manual das primeiras transcrições despendeu muito tempo, o que poderia prejudicar a execução do trabalho. Frente a essa dificuldade, optei pela contratação de um pacote de serviços de transcrição automática da plataforma *Reshape*<sup>3</sup> para auxiliar na transformação dos áudios em texto. Os arquivos de áudio foram inseridos na plataforma, o algoritmo fez a transcrição automática e, na sequência, ocorreu a revisão manual de cada parte da transcrição, ouvindo os áudios e acompanhando o material transcrito. Foram feitas modificações na transcrição, tais como inserção de pontuação, substituição de palavras transcritas erradas e correção do sentido de algumas frases até que o conteúdo estivesse alinhado e mais fiel ao diálogo, o que não seria plausível sem que houvesse a minha participação ativa. Durante este trabalho, as pausas nos áudios necessitavam ocorrer com frequência, assim como era necessário retornar a algumas partes do áudio, por exemplo, em situações em que o conteúdo estava inaudível ou não era compreendido. Depois de executada a transcrição individual, cada entrevista foi ouvida novamente, acompanhando o texto corrigido e feitos os últimos ajustes, quando necessários. É relevante destacar o nível de sensibilidade e de tempo necessários para a atividade de transcrição, a qual exige, aproximadamente, quatro vezes o tempo de duração da entrevista para a tarefa, devido às pausas para ajustes necessários no conteúdo, apesar do auxílio da transcrição automática.

Nessa fase, começaram a surgir as primeiras ideias sobre a questão de pesquisa e o envolvimento completo com os dados, gerando algumas observações e/ou temas desconhecidos, sendo imprescindível tomar nota de pontos para reflexão sobre o fora constatado nos dados. Ainda, as notas de campo foram editadas nessa fase, acrescentando mais detalhes com base no conteúdo explorado. Alguns excertos das notas de campo e das respectivas edições, e de reflexões sobre as transcrições constam, respectivamente, nos Apêndices C e D.

Para a geração de códigos, na codificação orientada indutivamente, o pesquisador trabalha nos dados “de baixo para cima”, iniciando a análise a partir dos dados, ao invés de um conjunto de conceitos ou teorias a serem testados, embora

---

<sup>3</sup> O link de acesso a essa plataforma é: <https://www.reshape.com.br/>.

não possam ser desconsiderados os conhecimentos e experiências de quem conduz o estudo (BRAUN *et al.*, 2019). Dessa forma, não significa que fui a campo sem concepções teóricas iniciais, porém, com base na codificação indutiva, a análise teve como ponto de partida os próprios dados.

Os códigos semânticos possuem relação com o que foi perguntado no guia semiestruturado de entrevista. Inicialmente, explorando as possibilidades do *software* NVivo para a codificação, agrupei o conteúdo em códigos semânticos, partindo da leitura individual das transcrições. Nessa ação, foram gerados 23 códigos iniciais, apresentados na Figura 3, a seguir.

Figura 3 - Códigos semânticos iniciais NVivo

Nome	Arquivos	Referências	Criado em	Criado por	Modificado em	Modificado por
#regulador	3	12	26/05/2021 18:03	GDS	23/06/2021 05:44	GDS
#teste de impairment não periódico	10	15	24/05/2021 17:30	GDS	23/06/2021 06:53	GDS
#benefício IFRS	5	6	24/05/2021 17:32	GDS	28/06/2021 06:33	GDS
#dificuldade IFRS	24	38	24/05/2021 17:33	GDS	28/06/2021 06:35	GDS
#auxílio externo	14	20	24/05/2021 17:37	GDS	28/06/2021 06:53	GDS
#relevância ativo imobilizado	20	36	26/05/2021 18:25	GDS	28/06/2021 06:57	GDS
#critério contábil	28	45	24/05/2021 17:25	GDS	28/06/2021 07:00	GDS
#método de depreciação	24	45	31/05/2021 17:03	GDS	28/06/2021 07:02	GDS
#critério fiscal	24	44	24/05/2021 17:25	GDS	28/06/2021 07:03	GDS
#valor residual	27	49	26/05/2021 18:05	GDS	28/06/2021 07:03	GDS
#teste de impairment	18	38	31/05/2021 10:32	GDS	28/06/2021 07:04	GDS
#consultoria inicial	12	13	31/05/2021 17:11	GDS	28/06/2021 07:04	GDS
#estimativa vida útil	22	50	31/05/2021 10:38	GDS	28/06/2021 07:06	GDS
#custo do controle	17	31	31/05/2021 16:21	GDS	28/06/2021 07:06	GDS
#pessoal julgamento	26	40	24/05/2021 17:35	GDS	28/06/2021 07:09	GDS
#formação pessoal julgamento	24	28	24/05/2021 17:36	GDS	28/06/2021 07:09	GDS
#consultoria	23	62	02/06/2021 16:09	GDS	28/06/2021 07:10	GDS
#impactos na informação	25	58	24/05/2021 17:39	GDS	28/06/2021 07:11	GDS
#influência terceiros	28	56	26/05/2021 18:19	GDS	28/06/2021 07:12	GDS
#desafio informações atualizadas	28	65	24/05/2021 17:41	GDS	28/06/2021 07:13	GDS
#importante	26	104	31/05/2021 10:50	GDS	28/06/2021 07:17	GDS
#auditoria	16	36	31/05/2021 16:14	GDS	28/06/2021 07:17	GDS
#IFRS16	11	27	02/06/2021 16:11	GDS	28/06/2021 07:18	GDS

Fonte: elaborada pela autora.

Em seguida, optei por imprimir todas as transcrições e fazer uma codificação manual, com o intuito de ter uma maior familiaridade com os dados e melhorar a compreensão. Nesse momento, considerei oportuna a criação de esboço de um *codebook*, com base em Saldaña (2013).

Ponderando que a quantidade de códigos pode aumentar ou reduzir durante a análise, o autor sugere que o pesquisador deve fazer um registro dos seus códigos, compilando-os em um livro de códigos, descrevendo o conteúdo que será codificado em cada código e apresentando alguns exemplos extraídos dos dados para referência



e padronização (SALDAÑA, 2013). Um recorte do *codebook* organizado pode ser observado a seguir, no Quadro 9.

Quadro 9 - Recorte de *codebook* da codificação manual

Código	Descrição	Exemplo
AGÊNCIA REGULADORA	O agente regulador define o que é ativo imobilizado. Também há estipulação de vida útil por ele. As empresas delegam-lhe o julgamento sobre os bens do ativo imobilizado.	"E no setor elétrico, você já tem uma definição do poder concedente daquilo que é ativo imobilizado ou não. Então, você já tem além da lista de equipamentos, tem um conceito que deve ser seguido, que é um valor relevante do ativo imobilizado e uma vida útil, além de, de um ano" (E02).
COMPORTAMENTO CONSERVADOR	O entrevistado considera as regras rígidas como uma forma de uniformização, comparabilidade e fidedignidade. Percebe-se conservadorismo nas práticas relatadas pelo entrevistado.	"Quando você não tem regras claras, cada um aplica uma vida útil, cada um aplica uma taxa e você pega o balanço de uma empresa, você não consegue comparar, você tem que acreditar na administração e no que auditor aceitou. É muito mais difícil do que no setor elétrico, você tem muito mais confiança nos números do setor elétrico por isso" (E02).
CONSULTORIA	Contratação de consultoria para abordar questões de vida útil de ativo imobilizado e teste de <i>impairment</i> .	"[...] até hoje a gente tem grandes consultores do setor elétrico que vem de estatais e são contadores, engenheiros, economistas, administradores com muito tempo de experiência e por isso acabaram conhecendo muito de equipamento" (E02).
CRITÉRIO FISCAL	Para definir os critérios de imobilização, as empresas seguem orientações previstas no regulamento do Imposto de Renda (IR), principalmente relacionada ao valor mínimo, desconsiderando às vezes a vida útil e o benefício econômico.	"Se faz uma avaliação das compras através das premissas do CPC 27 e orientações previstas no regulamento do IR" (E01).
PRESSÕES COERCITIVAS	Influência da legislação, da auditoria, da administração da empresa sobre as decisões de ativo imobilizado. Adoção de procedimento para atender às exigências da auditoria.	"Mas em procedimentos tanto para atendimento de exigências de auditoria ou procedimentos internos como procedimentos de inventário, a gente acaba fazendo alguns ajustes" (E01).  "[...] fazemos de acordo com o que determina a administração [...]" (E02).

Fonte: elaborado pela autora.

Este livro de códigos somente foi utilizado na codificação manual, sendo extinto nas fases posteriores. Na rodada de codificação manual foram gerados 35 códigos, apresentados a seguir, no Quadro 10. Nesse momento, foi possível partir para um nível mais abstrato de análise dos dados, gerando alguns códigos latentes como: custo-benefício, *decoupling*, isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, terceirização do julgamento, conservadorismo etc.

Quadro 10 - Códigos semânticos e latentes da codificação manual

	Código		Código
1	AGÊNCIA REGULADORA	19	ISOMORFISMO NORMATIVO
2	CONFLITOS DE INTERESSES	20	MUDANÇA IFRS
3	COMPORTAMENTO CONSERVADOR	21	NÃO ESTIPULAÇÃO (VALOR RESIDUAL)
4	CONSULTORIA	22	NÃO REALIZAÇÃO (TESTE IMPAIRMENT)
5	CONSULTORIA INICIAL	23	NÃO REVISÃO (VALOR RESIDUAL)
6	CRITÉRIO FISCAL	24	PESSOAL JULGAMENTO
7	CUSTO-BENEFÍCIO	25	REFLEXÕES
8	CUSTO DE AQUISIÇÃO	26	RELEVÂNCIA DO ATIVO IMOBILIZADO
9	<i>DECOUPLING</i>	27	SISTEMA CONTÁBIL - FISCAL
10	DESAFIO INFORMAÇÕES ATUALIZADAS	28	TAXA FISCAL (VIDA ÚTIL)
11	DIFICULDADES	29	TAXAS SOCIETÁRIAS
12	FALTA DE REVISÃO (VIDA ÚTIL)	30	TERCEIRIZAÇÃO DO JULGAMENTO
13	FORMAÇÃO PESSOAL JULGAMENTO	31	TESTE DE <i>IMPAIRMENT</i>
14	IFRS 16	32	TESTE DE <i>IMPAIRMENT</i> (NÃO PERIÓDICO)
15	IMPACTO NA INFORMAÇÃO	33	USO DA INFORMAÇÃO PV e Custo.
16	INFLUÊNCIAS (CONTRADIÇÕES)	34	VALOR RESIDUAL
17	ISOMORFISMO COERCITIVO	35	VIDA ÚTIL INTERNA
18	ISOMORFISMO MIMÉTICO		

Fonte: elaborado pela autora.

A busca por temas é uma continuação das fases anteriores. Para a construção ou busca dos temas, executei mais um ciclo de codificação nas transcrições, depois de comparados os códigos criados na segunda fase (codificação inicial NVivo e codificação manual). Esses códigos compilados serviram de base para uma leitura minuciosa dos dados, sendo designados outros códigos e subcódigos para acomodar o conteúdo em grupos que contam uma história específica sobre o conjunto de dados (BRAUN *et al.*, 2019; BRAUN; CLARKE, 2006). A análise individual de cada código foi essencial nessa fase de busca por temas, com base na consulta de extratos de

dados dispostos em cada código e no agrupamento dos conteúdos semelhantes. Em alguns momentos da análise, houve a necessidade de criação de subdivisões dos códigos em subcódigos e elementos para separar os dados, e, até mesmo, houve a necessidade de exclusão de códigos para a formação de temas abrangentes. Os códigos e subcódigos (e divisão de alguns elementos desses subcódigos para maior detalhamento) delineados nessa fase podem ser observados no Apêndice E.

Na ATR, não basta identificar uma característica comum aos dados, ou seja, um tema não é definido com base na sua frequência ou em seu domínio nos dados, mas sim, pelo padrão baseado em significado que ele traz para responder à questão de pesquisa (BRAUN *et al.*, 2019; BRAUN; CLARKE, 2006). As autoras da ATR sugerem a construção de representações visuais, como tabelas ou mapas temáticos para contribuir com a compreensão das conexões entre os códigos, os temas e, se necessário, entre diferentes níveis de temas, com a inclusão de subtemas em temas mais abrangentes (BRAUN *et al.*, 2019; BRAUN; CLARKE, 2019).

Durante o trabalho de campo, surgiram algumas ideias e descobertas sobre a questão de investigação. Por exemplo, antes de ir a campo, eu não cogitava que a manutenção de utilização de taxas tributárias poderia ser uma forma que as empresas encontraram para diminuir os custos de consultoria, ao utilizar bases “mais objetivas”. Na mesma esteira, não havia a informação de que bens não relacionados diretamente à atividade final estavam sendo reconhecidos no resultado com base na própria orientação das IFRS, de que o “custo de controlar não deve ultrapassar o benefício gerado pela informação” (CFC, 2019). Essas foram apenas algumas das diversas informações e reflexões que o período de campo proporcionou.

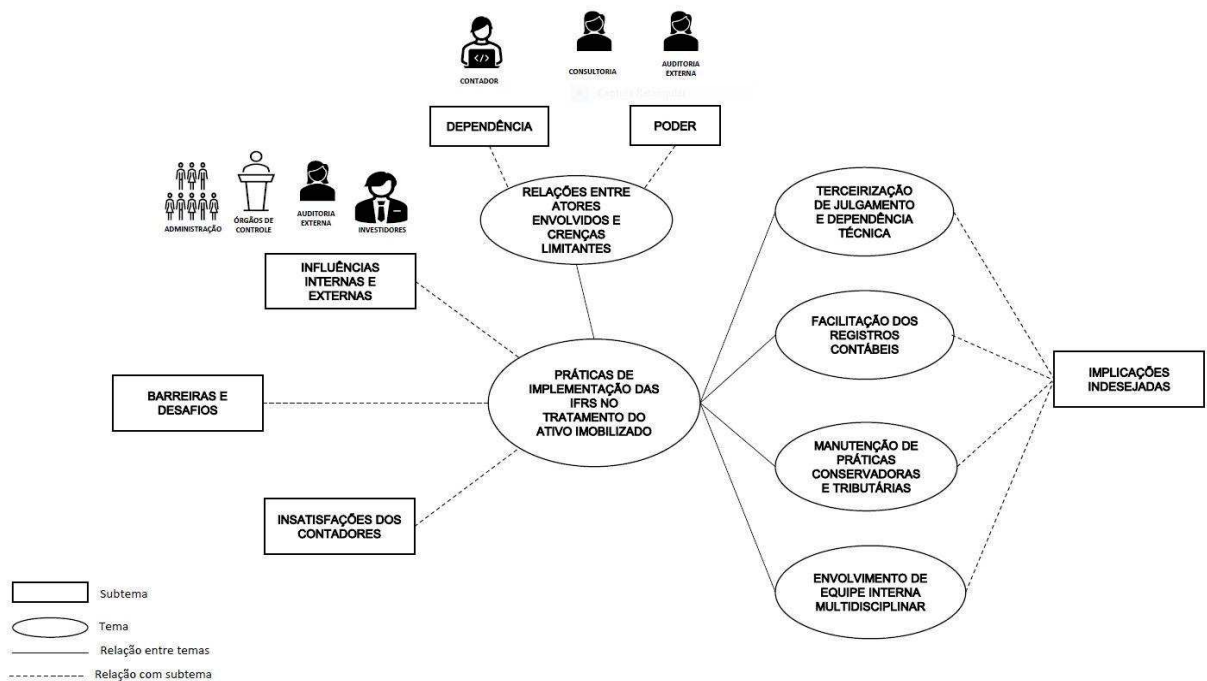
Na conferência dos códigos e leitura material codificado, observei que alguns códigos estavam bastante relacionados às impressões de campo e que havia evidências suficientes para que eles formassem um tema, que foi discutido posteriormente sob um ponto de vista teórico. Nessa fase, também foram identificados alguns atores e relações ligados aos temas e, por isso, estes receberam papel de destaque nas análises e na discussão teórica da tese. De forma complementar, alguns subtemas foram adicionados porque originam informações relevantes sobre os temas.

Com base na sugestão proposta, os temas candidatos foram desenvolvidos a partir do agrupamento dos códigos e estão apresentados de forma resumida mais adiante, na Figura 4, na forma de um mapa temático. Os principais temas candidatos são: 1) terceirização de julgamento e dependência técnica; 2) facilitação de registros

contábeis; 3) manutenção de práticas conservadoras e tributárias; 4) envolvimento de equipe interna multidisciplinar; e 5) relações entre atores envolvidos e crenças limitantes (subtemas dependência e poder). Todos esses temas estão relacionados diretamente com a questão de pesquisa e foram agrupados em um conceito central – “práticas de implementação das IFRS no tratamento do ativo imobilizado” –, o qual inclui as interpretações dos dados das entrevistas. Elenquei o subtema “implicações indesejadas”, que está relacionado com os quatro primeiros temas citados.

Ainda, julguei oportuna a segregação de três subtemas que eram representativos sobre os dados porque os códigos agrupados continham ideias que poderiam colaborar para auxiliar a compreensão acerca do problema de pesquisa. Esse conteúdo dos subtemas é mais semântico aos dados, ou seja, tem maior aproximação com o que foi falado pelos participantes. Os subtemas desenvolvidos nesta fase são: 1) influências internas e externas; 2) barreiras e desafios; 3) insatisfações dos contadores. Dois códigos deixaram de ser agrupados nos temas nesse momento, os quais poderiam ser decodificados nas fases posteriores da ATR.

Figura 4 - Temas candidatos com base nos dados



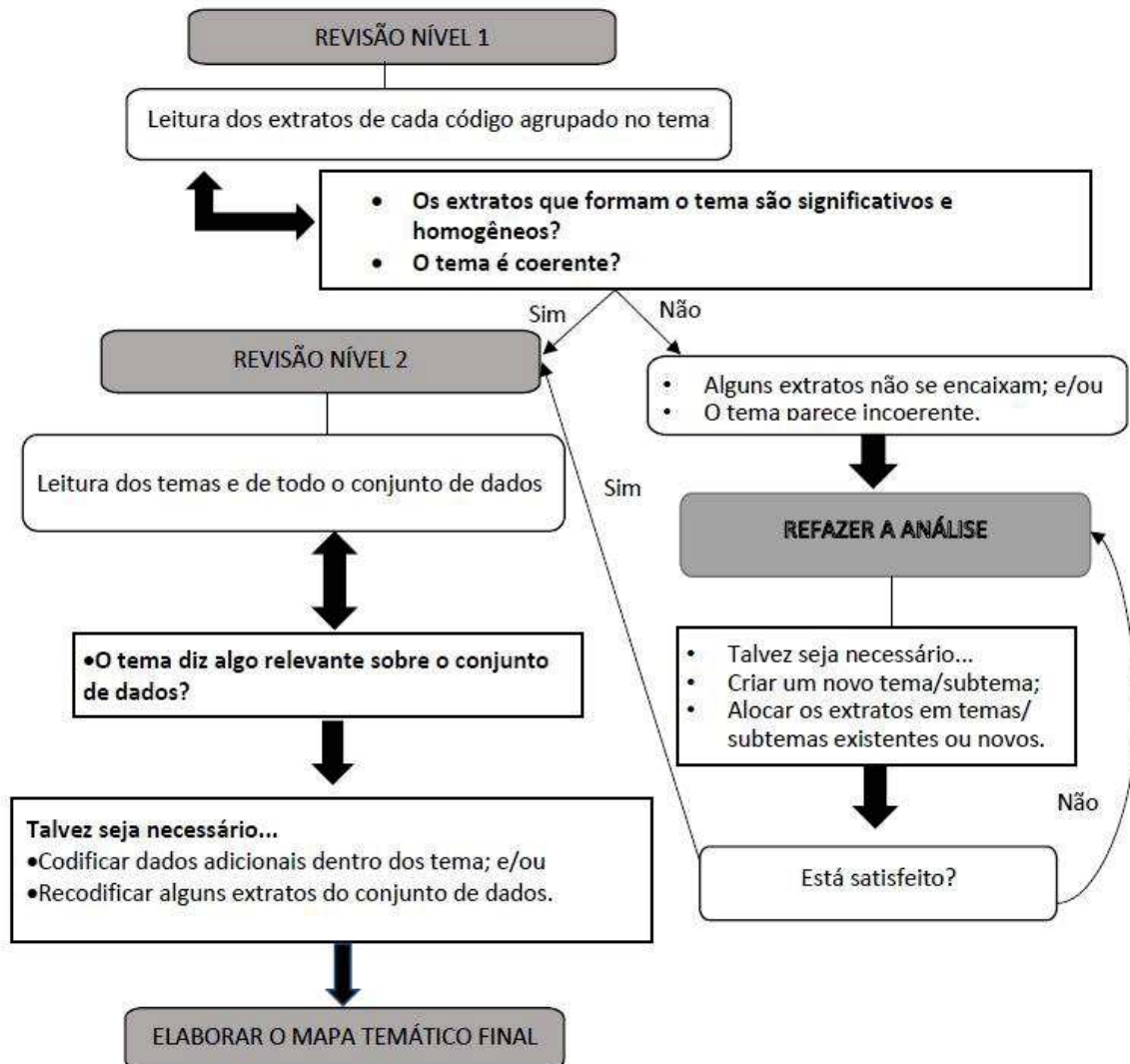
Fonte: elaborada pela autora.

O agrupamento de códigos, subcódigos e elementos em temas e subtemas candidatos pode ser verificado nos Apêndice F deste trabalho.

A fase de revisão dos temas permite o seu refinamento dos temas e verificação do seu funcionamento em relação aos dados codificados e ao conjunto inteiro de dados (BRAUN; CLARKE, 2006). Esse momento requer um nível de reflexão e criticidade superior em comparação às fases até aqui executadas, quando cada tema e subtema candidatos são analisados individualmente a fim de confirmar que os temas e subtemas candidatos (gerados na fase 3) contribuirão para a análise final dos dados. A utilização do *software* NVivo foi imprescindível para a reorganização dos códigos, codificação adicional (quando necessária) e descodificação de conteúdo.

No nível 1 de revisão, fiz o reexame dos dados codificados em cada código distribuído nos temas candidatos. No processo de análise da coerência do tema e dos extratos que compõem cada tema individual, por meio de códigos, foram feitos alguns questionamentos, analisando a qualidade e relevância dos extratos em relação aos temas e à coerência dos temas (BRAUN *et al.*, 2019; BRAUN; CLARKE, 2006), apresentados na Figura 5, a seguir. A codificação adicional e a descodificação de alguns extratos de dados foram fundamentais para agrupamento dos códigos em temas que capturassem os elementos importantes dos dados para responder ao problema de pesquisa.

Figura 5 - Ações dos níveis de revisão da fase 4 da AT



Fonte: elaborada pela autora.

Com base nas respostas às questões, estão previstas possíveis ações para o processo de revisão dos temas. Ao considerar-me satisfeita em relação aos dados codificados nos temas, parti para o próximo nível de revisão.

No nível 2 de revisão, analisei a validade de cada tema em relação ao conjunto de dados, sendo a análise semelhante àquela do primeiro nível, só que agora em relação ao conjunto dos dados (todas as entrevistas). As modificações executadas nos dois níveis foram detalhadas nas Memos do NVivo, de forma a documentar os critérios adotados para as mudanças durante a pesquisa. No Apêndice G, consta um quadro com o resumo das principais alterações e decisões dessa fase, por tema. Mesmo que a renomeação de temas e códigos seja uma atividade da fase 5, durante

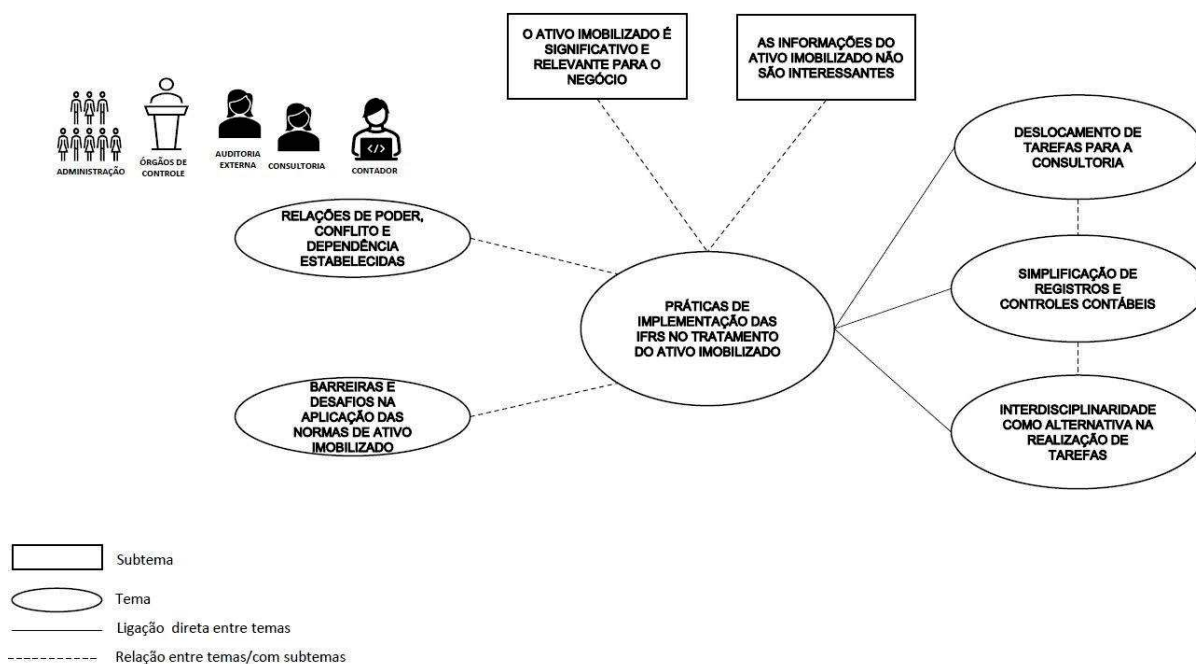
a fase 4, já foram efetivados alguns ajustes nas nomenclaturas, conforme necessidade.

Por fim, elaborei o mapa temático resultante dessa fase, apresentando os cinco temas principais:

- 1) deslocamento de tarefas para a consultoria;
- 2) simplificação de registros e controles contábeis;
- 3) interdisciplinaridade como alternativa na realização de tarefas (esses três temas ligados diretamente ao tema abrangente);
- 4) relações estabelecidas de poder, conflito e dependência; e
- 5) barreiras e desafios na aplicação das normas de ativo imobilizado (os últimos dois temas têm relação com o tema abrangente e contribuem para a compreensão da questão de pesquisa).

O tema abrangente – práticas na implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado – engloba todos os dados agrupados nos temas, compondo a análise geral dos resultados. Ainda nessa fase, foi possível verificar alguns códigos que não estavam distribuídos nos temas anteriormente citados, mas que poderiam colaborar com a análise, sendo que abordavam duas narrativas distintas dos contadores, que podem ser determinantes para a tomada de decisão acerca do ativo imobilizado. Esses extratos foram divididos em dois subtemas relativos ao tema abrangente: ativo imobilizado é significativo e relevante para o negócio, e as informações do ativo imobilizado não são interessantes. O mapa temático desenvolvido ao final dessa fase é apresentado na Figura 6, a seguir.

Figura 6 - Mapa temático desenvolvido na fase 4



Fonte: elaborada pela autora.

A definição de temas deve proporcionar ao leitor uma ideia imediata sobre o tema. Ainda, Braun e Clarke (2006) sugerem que os temas possam ser resumidos em duas frases ao final. Braun e Clarke (2020) e Clarke e Braun (2014) incentivam a criatividade e defendem o uso de nomes que sejam cativantes para o leitor, ao mesmo tempo em que representam um aspecto importante sobre o tema.

Como existem muitos itens de dados subjacentes a cada tema, selecionei alguns desses itens como extratos para a redação dos resultados apresentados no capítulo sobre os resultados, indo além do que o participante relatou na entrevista, por meio de uma análise com caráter mais latente, criando uma narrativa analítica do que foi interpretado sobre o que os participantes trouxeram, contextualizando esta interpretação com base na teoria e em estudos realizados.

A fase de produção do relatório ocorre em todas as fases da ATR desenvolvidas, sendo finalizada com reflexões que podem ser bases para estudos futuros. Nesse momento, por meio da análise interpretativa, após a conexão dos resultados aos elementos da Teoria Institucional e às Heurísticas, a fim de promover uma discussão mais ampla, acredito que fica evidente a contribuição teórica do estudo.

No capítulo de resultados, consta uma apresentação analítica dos temas, discutindo-os à luz das teorias no capítulo 6, proporcionando interpretações com base



no material coletado em entrevistas e apoiados em outros documentos, contribuindo para o alcance do objetivo da tese. Optei por abordar os resultados primeiramente, seguidos das discussões teóricas porque a análise desenvolvida não se refere apenas a uma ilustração do que foi relatado pelos contadores, incluindo a reflexão teórica em todos os momentos de desenvolvimento do trabalho, intensificando-se nas discussões dos resultados.

As fases 5 e 6, propostas pelas autoras da AT, são apresentadas de forma conjunta nos Capítulos 5 e 6.

#### **4.7 Consistência e qualidade dos resultados da análise temática**

O uso de critérios de validação e determinação da confiabilidade dos resultados em estudos quantitativos tem uma forte ênfase na garantia da validade, confiabilidade e generalização de resultados. Nesse contexto, alguns pesquisadores criaram técnicas que são projetadas para garantir a qualidade da pesquisa, com elementos adequados a essa realidade, como teste duplo-cego e amostragem aleatória (GIBBS, 2009). Embora o uso dessas técnicas seja recorrente em pesquisas qualitativas na área de conhecimento desta tese, não foram julgadas adequadas à utilização de técnicas tão direcionadas aos trabalhos quantitativos para demonstrar a qualidade do presente estudo.

Padrões éticos adotados para a condução da pesquisa e análise dos resultados também serviram como guia durante todos os momentos da pesquisa. Sempre busquei adotar uma postura amigável e respeitosa com os participantes, a fim de estabelecer uma relação de confiança mútua entre as partes, conforme sugerido por Gibbs (2009). Algumas ações foram executadas para que esses padrões se mantivessem, criteriosamente, durante toda a execução da pesquisa: o contato com alguns entrevistados ocorreu por meio de aplicativo para troca de mensagens; quando realizava o convite para participação de pesquisa, eram fornecidos os meus contatos pessoais (*e-mails* e número de telefone), assim como alguns detalhes da minha formação e atuação profissional; o TCLE foi enviado com antecedência para todos os entrevistados, sugerindo sua leitura prévia da descrição breve dos objetivos do estudo, dos benefícios e riscos inerentes à participação, da possibilidade de desistência e da garantia de sigilo e confidencialidade dos dados, preservando, em

todos os momentos, a identidade do participante e da organização que ele estava vinculado.

No momento da entrevista, foi feita uma breve apresentação e reforçados os aspectos de sigilo e anonimato dos participantes na apresentação e discussão dos resultados na tese. A solicitação de permissão para gravação da conversa, com fins de transcrição, também foi essencial para manter uma relação de confiança e cordialidade entre os envolvidos. Ainda, no encerramento da conversa, busquei destacar, junto ao participante, o quanto sua contribuição e seus esforços eram imprescindíveis para a conclusão da tese.

Táticas para garantir a validade são formas de eliminação de erros óbvios e possibilidade de garantia de um conjunto rico de explicações, gerado por meio dos dados. Por sua vez, atitudes tomadas para demonstrar a confiabilidade são maneiras de garantir que a análise é consistente e confiável (GIBBS, 2009). Durante a pesquisa, somente algumas táticas propostas por Gibbs (2009) foram utilizadas para demonstrar validade e confiabilidade, uma vez que existem alguns elementos propostos pelo autor que são incoerentes com a AT de Braun e Clarke (2006), tais como: a tática de comparações constantes (utilizada na teoria fundamentada) para satisfazer a validade e a codificação de consenso com outro pesquisador para demonstrar confiabilidade, principalmente devido ao uso de codificação indutiva, sendo o consenso de codificação entre pesquisadores impraticável.

Não adotar essas táticas propostas por outros métodos e técnicas de análise não representa a ausência de discussões sobre os dados e códigos. Houve sempre a discussão dos principais códigos, assim como descobertas e dúvidas com o professor orientador desta tese. Na mesma lógica, demonstraram-se alguns resultados e implicações do estudo em reuniões do grupo de pesquisa sob a coordenação do orientador, em um ambiente colaborativo de troca de ideias entre colegas de curso e professores participantes.

A seguir, no Quadro 11, descrevem-se as principais atividades desenvolvidas, para proporcionar que o leitor julgue os resultados como confiáveis e válidos, de acordo com aquelas táticas propostas por Gibbs (2009), adotando aquelas que não conflitam com o método escolhido e com a posição interpretativa.

Quadro 11 - Validade e confiabilidade para a pesquisa qualitativa

Tática proposta para satisfazer		Atividade desenvolvida na pesquisa
Validade	- <b>Validação dos entrevistados</b>	Envio de transcrições para apreciação dos participantes das entrevistas.
	- <b>Evidências</b> (apresentação de citações de notas de campo, de falas dos entrevistados e outros documentos).	Citações de trechos das entrevistas e das notas de campo para dar suporte os resultados.  Citações de trechos das notas explicativas e outras informações, demonstrando concordâncias e contradições que sustentem a discussão dos temas.
Confiabilidade	- <b>Verificação das transcrições</b>	Transcrições revisadas repetidas vezes, o que permitiu a familiarização com os dados.
	- Escrita de <b>anotações sobre os códigos</b> para garantir a consistência	Descrição dos códigos na codificação manual, o que permitiu a compreensão, a consistência e a revisão dos códigos no decorrer da pesquisa.  A confecção de memorandos sobre os temas finais colaborou para fomentar a compreensão dos dados.

Fonte: adaptado de Gibbs (2009).

Na visão de Gaskell e Bauer (2015), a descrição clara e detalhada dos procedimentos de pesquisa permite que o leitor avalie essa pesquisa em termos de confiabilidade, compreendendo como os resultados foram construídos e o quanto eles são confiáveis. Nesse sentido, no capítulo referente ao método, foram detalhados os procedimentos éticos e analíticos adotados para a análise dos dados e interpretação dos resultados.

Lincoln e Guba (2000) mencionam que os pesquisadores sociais positivistas e pós-positivistas criticam qualquer ação por parte do pesquisador ao julgar a subjetividade como uma ameaça aos estudos e o viés como uma consequência. Nessa linha, embora a concepção da tese tenha sido positivista, enquanto, sem sucesso, houve a tentativa de investigar um problema prático e exploratório à luz de categorias e pré-conceitos limitados ao conhecimento teórico e metodológico incipientes sobre o contexto de pesquisa naquele momento, foi imprescindível percorrer outros caminhos e explorar diferentes possibilidades teóricas e metodológicas para interpretar o fenômeno “fora da caixa”, sem a pretensão de trazer a “verdade sobre o tema”.

Admitindo que a forma como enxergamos um objeto depende do ângulo de observação (RICHARDSON, 1997, p. 192 *apud* LINCOLN; GUBA, 2000), o uso do

raciocínio de triangulação, mencionado por Gibbs (2009) e amplamente utilizado nas Ciências Sociais parece contraditório e incoerente de ser aplicado, enquanto não há a intenção de demonstrar uma “verdade única” (RICHARDSON, 1997 *apud* LINCOLN; GUBA, 2000), e sim, trazer uma interpretação original com base na literatura examinada e nos dados coletados.

Porém, em termos práticos, as atividades de observar ações e entrevistar pessoas (ação intrínseca à triangulação de dados) (GIBBS, 2009) foram benéficas para trazer evidências que contribuíram para a discussão dos temas, pela confrontação de algumas citações dos entrevistados com trechos de conteúdo divulgado em notas explicativas, relatórios, publicações e outras informações. Contudo, é importante ponderar que o raciocínio e o conceito de triangulação não foram adotados nesse trabalho, deixando explícito que a base para a construção da análise temática foram as entrevistas com os contadores, essenciais para ampliar a compreensão do tópico e alcançar os objetivos.

No próximo capítulo, apresento os resultados encontrados a partir da codificação e interpretação dos dados extraídos das entrevistas.

## 5 RESULTADOS

Neste capítulo, discuto os temas e subtemas elaborados por meio da ATR, a partir da codificação e interpretação dos dados das entrevistas. Os temas não foram gerados a partir das questões do guia de entrevistas, mas sim considerando a ampliação acerca da compreensão do fenômeno que o contato com os contadores proporcionou. As questões do guia foram fundamentais para o entendimento das principais práticas dos contadores quando necessitam executar julgamentos relacionados aos ativos imobilizados, principalmente em relação aos aspectos de vida útil e depreciação.

Por meio do diálogo, busquei compreender de que forma os contadores atendiam as orientações das normas societárias e tributárias; quem participava desses momentos; as dificuldades encontradas para colocar em prática as normas; as mudanças ocorridas nos aspectos de depreciação a partir da adoção das IFRS pelas empresas; e os desafios para manter as informações atualizadas, deixando livre o espaço para que os participantes apresentassem novas informações que pudessem auxiliar na compreensão desse processo de institucionalização.

Nesse momento, apresento minha interpretação das conversas, sempre com base nas evidências coletadas por meio das entrevistas, além de outros procedimentos e documentos utilizados para complementar minhas análises. Inicialmente, reforço que os códigos e temas “não emergiram dos dados”, e sim, foram interpretados (BRAUN; CLARKE, 2006) por mim, enquanto participante ativa na condução da pesquisa, e assim passaram a compor as análises. Espero que, nesse capítulo, eu consiga apresentar discussões com qualidade teórica, partindo de uma interpretação plausível do contexto de investigação, e assim, contribuir para o desenvolvimento de estudos promissores com esse foco.

As autoras da ATR sugerem que os temas definidos “[...] precisam contar a história dos dados” (BRAUN; CLARKE, 2006). Neste contexto, busco discutir os resultados da tese, adotando um estilo mais narrativo, aproximando-o de uma história contada (SWORD, 2009).

Inicialmente, apresento aqui algumas questões sobre a adoção e implementação de normas IFRS pelas empresas brasileiras, de forma geral, as quais exigiram que meus conhecimentos fossem aprofundados, a partir do que foi relatado pelos contadores nas entrevistas. Acredito que esses itens são fundamentais para

aproximar o leitor e auxiliar na compreensão de como foram construídos os resultados da tese.

### **5.1 Reflexões sobre o processo de implementação das IFRS no Brasil**

Embora todo o esforço despendido por organismos contábeis locais como o CFC, a CVM e o CPC para a adoção das empresas aos padrões IFRS, a efetiva implementação dos conceitos não parece uma tarefa fácil. Durante muito tempo, fomos obcecados e estimulados a exercer nossa função enquanto contadores, com neutralidade, prudência, registros por valores originais, entre outros aspectos. Esses e outros conceitos faziam parte dos “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, instituídos por meio da Resolução CFC nº 750/1993. Entretanto, com a adoção aos padrões internacionais de contabilidade, houve uma tentativa de amenização por parte do CFC, denominando-os como “Princípios de Contabilidade”, excluindo a palavra “fundamentais”, além de outras alterações nos conceitos desses princípios, as quais apresento em um comparativo entre as Resoluções no Apêndice H.

Nesse sentido, grifei alguns termos que embasam a minha afirmação sobre as amenizações. Por exemplo, na resolução mais antiga, constavam os termos: “correta aplicação dos princípios”; “extensão correta”; “tecnicamente estimável”; “reconhecimento universal”; “homogeneização quantitativa”; “menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo”; “menor patrimônio líquido”; entre outros. Logo, com a Resolução CFC nº 1.282/2010, o texto foi significativamente reduzido, além da revogação de alguns trechos, abordando mais as questões de incerteza, que são próprias das normas IFRS, intrínsecas à necessidade de julgamentos, como, por exemplo: “pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro”; “é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação”; “certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza”; além da admissão de outras bases de mensuração, como custo corrente, valor justo, valor presente, entre outros.

Somente no ano de 2016 é que essas Resoluções foram revogadas pelo CFC, embora o órgão, naquele momento, tivesse frisado que os princípios não tinham sido extintos:

Revogar a Resolução nº 750/1993, porém, não significa que os Princípios de Contabilidade estejam extintos. A revogação das resoluções visa à unicidade

conceitual, indispensável para evitar divergências na concepção doutrinária e teórica, que poderiam comprometer aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) (CFC, 2016).

Esse aspecto da prudência recebia uma visão mais conservadora na contabilidade brasileira antes das IFRS, assumida como um princípio pela Resolução CFC nº 750/93: “§ 1º O Princípio da prudência impõe a escolha da hipótese que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade” (CFC, 1993).

Assim, com a adoção às IFRS, houve uma tentativa de alinhamento do conceito por parte do CFC, apesar deste ainda resistir, ao continuar considerando a prudência como “princípio”, assim como os demais. A Resolução CFC nº 1.282/2010 reconhece:

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais (CFC, 2010).

Embora exista um alerta de que a “neutralidade” deve ser apoiada pelo “exercício da prudência”, de acordo com o item 2.6 da Estrutura Conceitual, alinhada às normas IFRS, não há a concepção desses conceitos como princípios:

Prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos sob condições de incerteza. O exercício de prudência significa que ativos e receitas não estão superavaliados e passivos e despesas não estão subavaliados. Da mesma forma, o exercício de prudência não permite a subavaliação de ativos ou receitas ou a superavaliação de passivos ou despesas. Essas divulgações distorcidas podem levar à superavaliação ou subavaliação de receitas ou despesas em períodos futuros (CFC, 2019).

Talvez possa ter havido um receio de perda de autonomia que levou o CFC, ao mesmo tempo em que caminhava em direção às IFRS, a buscar a manutenção de algumas instituições locais.

De forma adicional, os custos de gerar informações também parecem ter aumentado consideravelmente com a implementação das normas IFRS. Essa foi outra questão que despertou minha atenção nas entrevistas com os contadores sobre o quanto a aplicação das normas e o atendimento de exigências normativas implicaram em custos elevados para as empresas. Nesse sentido, até mesmo o conteúdo das normas aborda os custos de geração das informações que os preparadores incorrem,

os quais devem ser justificados pelos benefícios da informação gerada (CFC, 2019). Há o entendimento que, apesar desses custos reduzirem os retornos financeiros dos usuários, se as informações apresentadas forem insuficientes, os usuários precisarão incorrer em custos adicionais para a obtenção dessas informações em outras fontes ou para realização de previsões (CFC, 2019).

E como é possível mensurar e avaliar a importância de apresentação de informações quantitativas e qualitativas de itens específicos, em termos de custos e benefícios? Inevitavelmente, diferentes indivíduos realizam essa avaliação de forma distinta, por isso, devido à subjetividade, devem ser considerados os custos e benefícios em relação ao relatório financeiro, de modo geral, e não apenas em relação às características da entidade que apresenta as informações (CFC, 2019). Em contraponto, a própria NBC TG Estrutura Conceitual reconhece que pode haver diferenças nessas decisões devido ao porte das empresas, se de natureza privada ou pública ou se os usuários possuem diferentes necessidades informacionais (CFC, 2019).

Mais especificamente, esses custos de geração de informações não são ignorados pelos profissionais contábeis quando se aborda o ativo imobilizado, o qual passou por inúmeras modificações no tratamento, a partir da convergência. O que caracteriza um ativo imobilizado? Com base na NBC TG 27(R4):

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período (CFC, 2017b).

Em referência a esses bens, a Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/1976, indica que compõem os ativos imobilizados:

Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (BRASIL, 2007).

Logo, é possível depreender que, com a adoção das IFRS pelas empresas brasileiras, todo o bem corpóreo controlado pela entidade que permite que ela usufrua de benefícios e assume os riscos sobre ele, também deve integrar o ativo imobilizado, independente da propriedade jurídica (CFC, 2017b; 2019). Nessa esteira, o CFC aprovou, por meio da Resolução CFC nº 1.263/2009, a ITG 10 – Interpretação sobre



a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento –, reconhecendo, naquele momento, uma possível inadequação da utilização de taxas fiscais nas empresas brasileiras, sem revisão periódicas de vida útil e não determinação do valor residual:

9. Uma prática utilizada por muitas entidades no Brasil foi a de considerar, como taxas de depreciação, aquelas aceitas pela legislação tributária. Segundo essa legislação, “A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos” (Art. 310 do vigente Regulamento do Imposto de Renda – R.I.R./99, por remissão à Lei nº. 4.506, de 1964, art. 57, § 2º.). Também, segundo a legislação fiscal, “A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente” (art. 310, § 1º. do R.I.R./99, por remissão à Lei nº. 4.506, de 1964, art. 57, § 3º.) [...].

11. Dessa forma, como regra geral, a utilização das tabelas emitidas pela RFB tem representado a intenção do fisco e das empresas em utilizar prazos estimados de vidas úteis econômicas, com base nos parâmetros que partiram de estudos no passado. Pode ter havido, em muitas situações, mesmo com a utilização dessas taxas admitidas fiscalmente, razoável aproximação com a realidade dos ativos. Todavia, podem ter ocorrido significativos desvios (CFC, 2009).

Durante a realização das entrevistas, os contadores falavam sobre a exigência, por parte das empresas de auditoria independente, de laudos técnicos de revisão de vida útil e avaliação de ativos imobilizados. Da minha parte, essa exigência era desconhecida, embora tenha estudado previamente as normas contábeis e fiscais que se relacionam com o ativo imobilizado no desenvolvimento inicial deste estudo. Frente a mais essa questão, tive a necessidade de buscar a fonte dessa orientação, pois não era proveniente da NBC TG 27 (R4) e da Lei nº 6.404/1976. Logo, encontrei alguma relação com o assunto na ITG 10 do CFC:

Revisões periódicas das vidas úteis

**31. Dada a necessidade de revisão das vidas úteis e do valor residual, no mínimo a cada exercício, a administração deve manter e aprovar análise documentada que evidencie a necessidade ou não de alteração das expectativas anteriores (oriundas de fatos econômicos, mudanças de negócios ou tecnológicas, ou a forma de utilização do bem, etc.), a fim de solicitar ou não novas avaliações, com regularidade tal que as estimativas de vida útil e valor residual permaneçam válidas em todos os exercícios.**

32. Esse procedimento, para todas as entidades, adotantes ou não do custo atribuído, deve observar, primordialmente, o aspecto da oportunidade das avaliações, com monitoramento da vida útil e do valor residual dos ativos, de forma a permitir a necessária alteração do plano de depreciação na hipótese em que o contexto econômico onde a entidade opera sofra alterações

relevantes que afetem o nível de utilização dos ativos, mudança na curva esperada de obsolescência e outros fatores (CFC, 2009, grifo nosso).

Frente ao exposto, entende-se que, anualmente, a administração precisa comprovar, por meio de prova documental, a necessidade ou não de novas avaliações para que as vidas úteis e os valores residuais permaneçam válidos para os anos seguintes. Todavia, em muitos momentos das entrevistas com os contadores, estes afirmavam que as avaliações de revisão de vida útil e teste de *impairment* deveriam ser realizados por pessoas externas, contratadas pelas empresas. Confesso que, particularmente, não era de meu conhecimento esse envolvimento de consultores e auditores na geração desse tipo de informação, até porque, pelo conteúdo das Notas Explicativas apresentadas, havia a percepção de que essas análises eram realizadas internamente nas empresas. Por isso, mais uma vez foi fundamental buscar informações adicionais, as quais também constam na ITG 10 do CFC:

Avaliadores, laudos de avaliação e aprovação

33. Para fins desta Interpretação, no que diz respeito à identificação do valor justo dos ativos imobilizados e propriedades para investimento a ser tomado para a adoção do custo atribuído, **da vida útil econômica e do valor residual** dos ativos imobilizados e das propriedades para investimento, e do valor justo das propriedades para investimento a serem avaliadas segundo esse critério, **consideram-se avaliadores aqueles especialistas que tenham experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens.** Adicionalmente, para realizar seus trabalhos, os avaliadores devem conhecer ou buscar conhecimento a respeito de sua utilização, bem como das mudanças tecnológicas e do ambiente econômico onde ele opera, considerando o planejamento e outras peculiaridades do negócio da entidade. **Nesse contexto, a avaliação pode ser efetuada por avaliadores internos ou externos à entidade.**

34. Os avaliadores devem apresentar relatório de avaliação fundamentado e com informações mínimas que permitam o pleno atendimento às práticas contábeis. Assim, esse relatório deve conter: (a) indicação dos critérios de avaliação, das premissas e dos elementos de comparação adotados, tais como: (i) antecedentes internos: investimentos em substituições dos bens, informações relacionadas à sobrevivência dos ativos, informações contábeis, especificações técnicas e inventários físicos existentes; (ii) antecedentes externos: informações referentes ao ambiente econômico onde a entidade opera, novas tecnologias, benchmarking, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens; (iii) estado de conservação dos bens: informações referentes a manutenção, falhas e eficiência dos bens; e outros dados que possam servir de padrão de comparação, todos suportados, dentro do possível, pelos documentos relativos aos bens avaliados; (b) localização física e correlação com os registros contábeis ou razões auxiliares; (c) valor residual dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização; e (d) a vida útil remanescente estimada com base em informações e alinhamento ao planejamento geral do negócio da entidade (CFC, 2009, grifo nosso).

Por meio da leitura, foi possível constatar que havia um equívoco, por parte da maioria dos entrevistados, sobre quem são os profissionais que podem fazer essas avaliações, ficando claro, nessa interpretação, que não há impedimento legal de elas serem realizadas internamente. Apesar disso, pode ser que os profissionais contábeis, frente ao nível de detalhamento do conteúdo desse relatório e com base em tantas mudanças na contabilidade nesse período, tenham se considerado inaptos a essa função.

Por fim, apresento mais uma constatação desta análise exploratória de orientações normativas: a ITG 10 não possui correspondência nas IFRS, sendo apresentada em 04 de dezembro de 2009 (como ICPC 10) pelo CPC, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.263/2009 e tornando seu conteúdo obrigatório para as companhias abertas a partir da Deliberação CVM nº 619/2009. Essa questão carece de atenção devido aos ruídos de informação entre profissionais contábeis, órgãos reguladores e o próprio ambiente acadêmico, sendo possível perceber uma complexidade normativa no tratamento específico de um único conjunto de bens, que é o Ativo Imobilizado. Logo, apesar de, no Brasil adotarem-se os padrões IFRS a partir de 2010, são prescritas algumas exigências paralelas às normas, partindo das autoridades contábeis locais. Se expandirmos nossas análises para outros itens, é possível que essa complexidade se estenda, o que nos ajuda a compreender as diversas dificuldades e limitações nas divulgações das informações contábeis no padrão IFRS que permanecem até hoje.

Em suma, considero que, ao abordar essas complexidades antes da apresentação dos resultados da pesquisa, o leitor esteja mais ambientado às questões enfrentadas pela contabilidade brasileira nesse contexto e que, assim, possa compreender as práticas adotadas para implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, principalmente relacionadas à depreciação a partir da convergência.

Logo, essas análises permitiram que as questões apresentadas pelos participantes das entrevistas, principalmente os comentários sobre exigências adicionais e a manutenção, de certa forma, dos conceitos de “objetividade” e “imparcialidade” e “independência” nas descrições das práticas, possam ser mais bem compreendidas.

## **5.2 Práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado**

As respostas que os contadores dão para atendimento das normas e transformações das orientações em práticas dentro das organizações parece depender de alguns fatores, incluindo os recursos financeiros disponíveis, pressões externas, relevância desses bens para o negócio da empresa e se essas informações são utilizadas para a tomada de decisão, como composição dos custos operacionais e preço de venda dos bens e/ou serviços.

Ao considerar as diferentes práticas adotadas por contadores na implementação das IFRS no ativo imobilizado como um “problema de pesquisa” e para escolher os participantes para as entrevistas, considerei que, devido ao desalinhamento percebido no conteúdo das notas explicativas, seria necessário compreender as práticas relacionadas à gestão desses bens. Ainda, imaginei que, para ser um problema, esse grupo deveria ser representativo em termos de valores, comparado ao total do ativo e que contribuísse para o desenvolvimento das atividades econômicas da empresa.

Como as informações financeiras das empresas estão sob responsabilidade do profissional contábil, compreender a percepção e os significados construídos por esses profissionais, como representantes das entidades às quais estão ligados, possibilita uma compreensão atual que possa oportunizar mudanças para melhorar o cenário.

Embora o estudo seja limitado ao ativo imobilizado, principalmente às questões de depreciação e vida útil, é provável que os resultados contribuam para que pesquisadores, profissionais e autoridades reflitam sobre outros itens e normas, que impactam, de forma semelhante, o cotidiano das empresas.

Nos itens 5.2.1 e 5.2.2, apresento diferentes visões dos entrevistados sobre a importância do ativo imobilizado, começando por aqueles que reconhecem que os bens são significativos para os negócios. Paradoxalmente, demonstro algumas situações em que os contadores relatam que esses bens não são importantes, comparados a outros mais expressivos.

### 5.2.1 Ativo imobilizado é significativo e relevante para o negócio

Entendo que, dependendo da importância desse conjunto de bens para o negócio e, conseqüentemente, da utilização dessas informações para a tomada de decisão, a atenção e os esforços dispensados para tratamento e gestão dos itens podem variar. Logo, ainda que não previsto, considere oportuno, desde a primeira entrevista, perguntar aos contadores se esses ativos tinham importância para o negócio. Sobre esse aspecto, por exemplo, o E02 afirmou:

*“[...] em empresas de energia, a conta de balanço, de ativo patrimonial é a mais relevante que tem. [...] Então, o ativo mobilizado na empresa de energia é o principal item da companhia” (E02).*

Ainda, alguns entrevistados do setor de serviços mencionaram o quanto o ativo imobilizado e/ou a depreciação impactam as demonstrações em suas organizações:

*“Pra ti ter uma ideia, o ativo mobilizado aqui é noventa e cinco por cento do nosso ativo tá? Todo nosso ativo é imobilizado, né? [...] Noventa por cento no mínimo é imobilizado do ativo total. Então, faz diferença a depreciação, a depreciação faz diferença no resultado” (E03).*

*“Nossa entidade usa imóveis próprios para prestar o serviço e a depreciação é sempre muito alta, né? (Inaudível) então lá, a última linha lá acaba interferindo diretamente no resultado operacional” (E11).*

*“Mesmo porque o grupo, a base de ativo imobilizado, do grupo é muito grande. Hoje tá em torno de setenta bilhões reais de ativos, né? Quarenta, quarenta bilhões mais ou menos de ativo imobilizado e mais uns quarenta e cinco de intangível. Então eu tô falando de oitenta bi desse grupo [...]. Se pegar o nosso DRE, a despesa com depreciação é muito relevante também, o impacto no DRE então é feito bastante teste, mas até então tem sido bem tranquilo com a auditoria” (E19).*

*“O teu insumo principal é teu imobilizado. Esse imobilizado quanto é que ele contribui para o preço? Porque em determinada época você vai precisar recuperar esse dinheiro, vai ter que recuperar esse parque... se você não utiliza esse dado pra você calcular o teu preço, você pode não utilizar pra divulgar ao mercado, mas você tem que utilizar pra calcular o teu preço. É um custo muito relevante, às vezes não tão quando a mão-de-obra, no meu, no nosso caso nosso custo é a mão de obra. Um computador ele dura três anos, 20 mil em três anos é quase nada, mas assim mesmo é um custo relevante” (E25).*

Os contadores que representavam algumas indústrias brasileiras também destacaram a importância desses bens para os negócios:

*“Acredito que é um...como é que eu posso dizer? É um número muito importante dentro dos nossos números, né? Não só o nosso número resultado final na última linha, mas o valor do nosso ativo, do nosso ativo tangível e intangível também, as propriedades que a empresa possui, propriedades para investimento, propriedades disponíveis pra venda [...]. Eu acho que tudo compõe uma análise de um investidor ou de um possível comprador, enfim, então acho que é um dos números mais importantes. Até se a gente olhar em comparação de o quanto percentualmente representa dentro do balanço da empresa” (E15).*

*“[...] até porque máquinas e equipamentos para a nossa empresa são noventa por cento do peso do ativo, né? E foi detectado um valor de impairment nele” (E21).*

Também perguntei aos entrevistados sobre a utilização das informações de depreciação para fins de apuração de custos e inclusão desse valor na composição do preço de venda dos bens e/ou serviços. De forma geral, as empresas utilizam as informações de depreciação para alocações em centros de custos e/ou análises das despesas de forma geral. Sobre a inclusão dessa informação para a formação do preço de venda, alguns entrevistados tinham dúvidas, pois não participavam das precificações dos produtos e/ou serviços.

Despertou minha atenção, na menção de um único participante acerca da utilização dessas informações para fins de planejamento tributário, sendo que calculavam as depreciações nas bases contábil e tributária e as comparavam para fins de cálculo de impostos, o que já era prática antes da adoção das IFRS:

*“Talvez a parte da depreciação fiscal, que a gente, como eu te falei [...] o sistema da SAP da empresa calcula tanto a depreciação contábil quanto a fiscal. A gente usa a contábil pra notas explicativas etc. Mas o pessoal da área de tributos, de planejamento tributário, eles analisam a situação do balanço da empresa, se a empresa está tendo lucro ou se está tendo prejuízo. E aí ela adota a depreciação que for melhor se, por exemplo, a empresa está tendo lucro esse ano, vai fechar com um lucro grande. Então, pra que você possa pagar menos imposto de renda e contribuição social, você pode optar por usar a depreciação fiscal que é a depreciação mais acelerada, que tem uma despesa maior que com isso você deduz, diminui o lucro e recolhe menos impostos, só esse detalhe mesmo [...]. Só que aquele imposto de renda e a contribuição social que aparece calculado lá ele pode ser, ele é calculado pelo planejamento tributário, ele pode ser*

*calculado em cima da base da societária ou da base da fiscal. Entendeu? Assim, mas o valor de depreciação que vai estar lá na nota de imobilizado ou alguma outra nota que possa aparecer, é sempre a societária” (E21).*

Logo, quando perguntei como eram geradas essas informações, o contador informou que havia engenheiros internos que forneciam laudos para embasar essas decisões, com avaliações dos principais bens:

*“A gente tem uma hora específica de engenharia, Capex e engenharia de investimento na empresa que eles que passam essa vida útil. Hoje eles que estimam essa vida útil pra a gente [...]. Esse laudo tem, tem que ser assinado pelo, por algum engenheiro que conhece. Pode ser um engenheiro terceiro, hoje é interno, e como a gente tem essa área, esta área dedicada dentro da empresa, é o chefe da área que assina. Então, então é sempre engenharia interna, né? [...]. É de máquinas e equipamentos e edificações, porque só isso aí representa na nossa empresa, em torno de noventa por cento do valor do ativo imobilizado, então a gente focou nesse laudo porque esse laudo tem mais detalhes, né? O equipamento, o fabricante ou qual que é a capacidade de produção, então tem bem mais detalhes. Então, então o laudo é mais focado nesses grandes itens, que é o que a gente acompanha mais de perto” (E21).*

O diferencial é que, devido à relevância dos bens e dos custos de depreciação, a empresa dispõe de profissionais internos dedicados ao atendimento das normas, o que pode auxiliar na redução de impostos, ao mesmo tempo que, contabilmente, as informações contábeis também se alinham às exigências das normas IFRS. Porém, essa oportunidade de ter um tratamento contábil mais complexo, que pode trazer benefícios para a empresa, parece que permitiu uma transição mais tranquila às IFRS, comparada àquelas que adotaram as práticas por coerção, sem ao menos conseguir medir os “custos e benefícios”.

Por fim, reforço sobre o fato de essa indústria já calcular as duas formas de depreciação antes da convergência e conseguir beneficiar-se das informações societárias também para fins de dedutibilidade de impostos, em alguns períodos. Isso traz a reflexão de que, às vezes, seguir um padrão de comportamento do mercado, sob o ponto de vista mimético, baseado em poucas reflexões, pode inibir a percepção de benefícios e do potencial de utilização das informações.

Com base nesses resultados, podemos fazer a seguinte reflexão:<sup>4</sup> algumas empresas percebem benefícios ou utilizam as informações referentes ao ativo imobilizado para distribuir custos e calcular preços de venda dos produtos/serviços, devido à relevância desse grupo para o negócio.

### 5.2.2 As informações do ativo imobilizado não são interessantes

Alguns contadores comentaram que as informações sobre ativo imobilizado são pouco valorizadas nas empresas e pelos próprios profissionais quando não há uma exigência externa por adequação. Nessa linha, o E08, coordenador contábil de uma sociedade anônima aberta, considera: *“Eu acho que é uma área importante, mas não tão observada pelas empresas. Eu tenho, eu tenho pra mim essa visão do imobilizado, sabe?”*. Ainda, o contador de uma entidade social afirma:

*“Mas eu diria que as entidades sociais, elas têm bastante dificuldade quanto ao ativo imobilizado, né? Não há uma pressão, como não há uma pressão para fazer isso, então as entidades meio que desleixam, né? Deixo essa parte do ativo. Elas deixam meio que solto e aí o controle muitas vezes não acontece, não há, não se dá muita importância para, para...ferramentas de pessoas para cuidar disso. Isso acaba criando dificuldades para quem atua no setor, pra quem atua nessa área”* (E11).

Ao comentar sobre sua percepção a respeito da visão de sua empresa com as informações de depreciação, outro profissional comenta:

*“O pessoal não consegue entender a importância né? O impacto que a depreciação tem pro negócio em si. Eles veem sempre a depreciação como algo negativo, como tu tendo lá um negativo no teu resultado e não com a visão estratégica da empresa de mostrar o quanto que, se tu tens um ativo bem controlado, tu pode ser, ser bem visto no mercado, né? Então, eles invertem muito essa visão e acaba que fica de lado, né? Eles não têm aquela, não dão a importância devida ao quanto que a parte da depreciação do ativo pode ser estratégica para a empresa”* (E15).

Da mesma maneira, um contador considera que não há tanta energia e esforços com relação ao ativo imobilizado, com base em sua percepção da irrelevância dessas informações para a tomada de decisão dos usuários:

---

<sup>4</sup> Destaco que são somente minhas reflexões sobre o subtema. Não há a intenção de generalizar os resultados, sendo pontuadas algumas percepções que contribuíram para eles.



*“É porque o maior problema da contabilidade versus a isso é ela se adequar com essas informações porque não é uma informação que o mercado julga útil. Então isso atrapalha muito de você acabar, produzir essa informação. Você acaba ficando naquela máxima de que se você gasta muito pra produzir a informação, aquela informação é desnecessária. Então você acaba, o ativo imobilizado, apesar de ele ser um item muito importante pra vida em si da empresa, mas pra tomada de decisão, ele não é tanto” (E25).*

Durante as entrevistas, foi possível identificar que algumas empresas aproveitaram a oportunidade de mensurações iniciais do ativo imobilizado pelo custo atribuído, por meio de contratação de consultorias para as avaliações desses bens e estipulação de vida útil inicial, porém, nos períodos seguintes, não realizaram as revisões de vidas úteis, conforme prevê a norma.

Todavia, no conjunto das demonstrações contábeis divulgadas, todas informam que “estão em conformidade com as normas de contabilidade aplicadas no Brasil, incluindo as orientações do CPC e do CFC”.<sup>5</sup> As principais características dessas empresas estão apresentadas no Quadro 12, a seguir. Inclusive, realizei um exame nos relatórios do auditor independente a fim de observar se essas companhias eram auditadas por alguma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo (*big four*).

Quadro 12 - Não ocorrência de revisão de vidas úteis

Identificação	Setor	Denominação	Alguma taxa de depreciação fiscal	Auditada por <i>Big Four</i> ?
ORG 01	Indústria	Sociedade anônima fechada	Sim. (veículos)	Não
ORG 03	Serviços	Empresa pública	Sim. (móveis e utensílios)	Não
ORG 05	Indústria	Sociedade anônima fechada	Sim. (outros)	Sim
ORG 11	Serviços	Associação privada	Sim. (todos, exceto edificações)	Sim
ORG 12	Serviços	Sociedade anônima fechada	Não.	Sim

Fonte: elaborado pela autora.

Dessas cinco companhias que não realizaram a revisão de vida útil dos ativos, apenas uma deprecia todos os bens com base em estimativas de vida útil diferentes das tributárias. Nas notas explicativas consta que “[...] *as vidas úteis estimadas e as taxas de depreciação dos itens do ativo imobilizado, estão de acordo com o laudo*

<sup>5</sup> Essa constatação foi realizada com base no exame das Notas Explicativas dessas empresas. Optei por não apresentar o conteúdo diretamente no trabalho, devido ao sigilo sobre as identidades, garantido aos participantes.

*elaborado por terceiros” (N.E.ORG 12), o que confirma o mencionado pela contadora durante nossa conversa:*

*“Tem um laudo que acho que foi um laudo bem no início. Ele é de dois mil e sete, foi feito por uma empresa terceirizada, justamente para poder dar esse primeiro passo de implantação. Então, tem um laudo com todos os itens, a quantidade de vida útil, feito por terceiro” (E12).*

As demais companhias utilizam taxas de depreciação fiscal para itens aparentemente menos relevantes (como veículos e móveis utensílios) e a nomenclatura “outros”, com taxas que coincidem com as fiscais e sem detalhamentos. Com exceção da ORG 11, em que são utilizadas bases tributárias para depreciar todos os bens, a não ser as edificações. Com base nesses resultados, podemos fazer as seguintes reflexões:<sup>6</sup>

- As taxas tributárias de depreciação parecem ser aceitas como estimativas razoáveis de vida útil, pelas empresas de auditoria externa (*Big Four* ou não) para alguns bens. Por exemplo, a ORG 11 presta serviços educacionais, como utilização de ativo imobilizado próprio, porém, só foram estimadas vidas úteis distintas das fiscais para os imóveis, por serem mais significativo em valores.
- Quando não existem pressões coercitivas para adaptação às normas, as empresas, por vezes, ignoram a necessidade desse trabalho.

### **5.3 Deslocamento de tarefas para a consultoria**

Com vistas a atender às exigências das normas IFRS e de adequação da contabilidade, na adoção aos padrões contábeis internacionais, as empresas brasileiras recorreram às contratações de empresas de consultoria externa para os reconhecimentos iniciais à adoção e, às vezes, nas mensurações subsequentes e revisões anuais.

O tema representa situações relatadas pelos contadores entrevistados, sobre a ocorrência de contratação de empresas de consultorias para as principais e mais complexas avaliações sobre bens do ativo imobilizado exigidas pelas normas IFRS,

---

<sup>6</sup> Observe comentário na nota 4.

principalmente àquelas relacionadas ao teste de *impairment* dos ativos e revisões de vida útil dos bens.

Ao fazer uma busca no *Google*,<sup>7</sup> utilizando os termos “consultoria contábil” e “ativos imobilizados” e/ou “ativos fixos”, encontrei algumas empresas<sup>8</sup> que oferecem esses tipos de serviços, as quais apresento no Quadro 13, a seguir. Essas empresas geralmente são de porte pequeno ou médio e iniciaram as atividades após a convergência aos padrões IFRS, salvo exceções apresentadas.

Quadro 13 - Empresas de consultoria em gestão de ativos fixos

<b>Empresa</b>	<b>Ano de abertura<sup>9</sup></b>	<b>Site</b>
Investor avaliações	2011	<a href="https://investorcp.com/">https://investorcp.com/</a>
Taticca Audit/Tax	2010	<a href="https://www.taticca.com.br/pt-br/">https://www.taticca.com.br/pt-br/</a>
Saraf Controle Patrimonial	1995	<a href="https://saraf.com.br/">https://saraf.com.br/</a>
Global Consult	1999	<a href="https://globalconsultoria.com.br/">https://globalconsultoria.com.br/</a>
SRS Consultoria	2015	<a href="http://www.srsconsultoria.com.br/index.html">http://www.srsconsultoria.com.br/index.html</a>
BLB Brasil	2008	<a href="https://www.blbbrasil.com.br/">https://www.blbbrasil.com.br/</a>
AXS Consultoria	2012	<a href="https://www.axsconsultoria.com.br/home">https://www.axsconsultoria.com.br/home</a>
Meden Consultoria	2017	<a href="https://medenconsultoria.com.br/">https://medenconsultoria.com.br/</a>
Apsis Consultoria	1982	<a href="https://apsis.com.br/consultoria/">https://apsis.com.br/consultoria/</a>
R2SA	2011	<a href="https://r2sa.com.br/">https://r2sa.com.br/</a>
M1 Consultoria	2018	<a href="https://m1consultoria.com.br/">https://m1consultoria.com.br/</a>

Fonte: elaborado pela autora.

Entre os serviços oferecidos por essas empresas, destaco os laudos para adequação às normas, inclusive a ITG 10 (corresponde ao ICPC 10) e a NBC TG 27 (corresponde ao CPC 27), mapeados em alguns dos *sítes* citados anteriormente e apresentados na Figura 7, a seguir.

<sup>7</sup> O link utilizado para a busca foi: <https://www.google.com/>.

<sup>8</sup> As empresas citadas no Quadro 13 foram os primeiros resultados apresentados na pesquisa realizada no *Google*.

<sup>9</sup> O ano de abertura é apresentado com base nas informações do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral ([http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva\\_solicitacao.asp](http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp)) e nas informações constantes nas páginas institucionais dessas empresas, na aba “Quem somos”.

Figura 7 - Oferecimento de serviços de avaliação por consultorias

Nossos laudos são emitidos por engenheiros devidamente registrados no CREA, suportando nossos clientes para:

- Adequação às Normas Contábeis
  - CPC 01 (NBC TG 01) - Teste de Recuperabilidade
  - CPC 27 (NBC TG 27) - Ativo Imobilizado
  - CPC 46 (NBC TG 46) - Mensuração do Valor Justo
  - ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43

#### Avaliação Patrimonial

- Avaliação Econômica
- Determinação da Vida Útil
- Determinação do Valor Justo (Reavaliação Patrimonial)
- Valor Residual
- Teste de Impairment (Recuperabilidade)
- Laudos de Avaliação, atendendo a Legislação 11638-07 e CPC's 01, 06, 27, 28, 29 e ICPC 10, além das normas da ABNT e IBAPE
- Laudos para: PPA - Purchase Price Allocation (Alocação do Preço de Compra), Recuperação Judicial e também para Demonstrativos Contábeis.

#### A Gestão de Ativo Imobilizado compreende uma série de atividades relacionadas aos ativos de uma empresa, dentre as quais destacamos:



Fonte: excertos extraídos dos sites de algumas empresas de consultoria [2022?].

Essa análise documental permite a constatação da existência de um mercado desenvolvido pelas consultorias, com o oferecimento de serviços referente às aplicações das normas IFRS. Por conseguinte, muito se fala em julgamento profissional dos contadores, entretanto, nem sempre são eles que julgam essas questões.

Na fase de convergência, as empresas de consultoria tiveram um papel fundamental na adequação da contabilidade aos padrões internacionais, realizando inventários físicos, estimativa de valores com base no custo atribuído e estimativas de vidas úteis remanescentes dos bens, além de outras adequações fora do escopo da pesquisa. Afirmo isso com base em alguns relatos dos entrevistados:

*“Na adesão inicial, na época se contratou uma empresa de avaliação patrimonial. Essa empresa fez todo o tombamento, gerou um relatório com*

*a relação do tombamento. Nesse momento a gente fez o reconhecimento lá do custo atribuído que foi reconhecido na época né. E eles auxiliaram também a fazer o input dessas informações em sistema” (E01).*

*“Sim, quando, quando a gente fez o tombamento, a gente acabou vinculando muito isso ao tombamento do ativo do ativo imobilizado. A gente aproveitou né e fez essa avaliação, tanto dos imóveis, que são poucos, mas a gente fez, né... para determinar o valor residual, como para a gente revisar as vidas úteis de cada componente, cada categoria de ativos, e aí a gente acabou associando isso há um inventário geral, que normalmente hoje, devido à minha dispersão geográfica, eu faço com uma equipe especializada em uma consultoria. E essa mesma consultoria já aproveitava a visita física que precisava fazer nas lojas, nas unidades, nos centros de distribuição e já avaliava também essa questão da durabilidade. Porque eu sabia que esse equipamento aqui, por exemplo, um ar condicionado, se ele está dentro da loja, ele tem uma vida, uma durabilidade” (E10).*

*“Eu estava na contabilidade e eu lembro que na época a gente contratou uma empresa especializada para fazer toda a avaliação e estipulação da vida útil. Naquela época então, a gente tem, até os laudos ainda guardados daquela época, porque a gente precisou realmente ter uma consultoria especializada, porque o volume era muito grande e eram empresas de ramos diversificados e ficava bem complicado para te passar uma régua padrão, como ela comentou anteriormente ali, os desgastes para uma empresa é diferente para outra. Então a gente precisou realmente contratar um terceiro pra fazer” (E15).*

*“Sim, sim. Foi. A gente contratou consultoria especializada em inventário, que tinham engenheiros e contadores pra nos dar suporte, emitir laudo inicial, principalmente nessa virada e depois disso a gente já fez um outro, uma outra contratação também de consultoria especializada em consultoria de ativos?” (E24).*

*“Nós tivemos... Ele não, ele é o método linear, o que acontece? Nós tivemos uma consultoria aqui em 2010 quando aconteceu que a gente poderia fazer a mais valia, né dos bens? Que tinha é o último ano que tu podia fazer o ajuste ali. Então, teve uma empresa aqui, ela analisou todos os bens da “empresa x”, né? Um lote de bens da “empresa x”, avaliou as vidas úteis estimadas, né? A determinação da vida útil [...] Teve uma empresa específica que fez toda a avaliação e um laudo das vidas úteis” (E03).*

Inclusive, os profissionais mencionam sobre as dificuldades encontradas naquele momento, no qual havia poucos profissionais capacitados no mercado para o trabalho.

*“Nós tivemos muitas dificuldades na adoção da Lei 11.638, lá porque a entidade foi uma das primeiras no Brasil que fez então as consultorias... [...] Então a gente não tinha assim muitos consultores que conheciam o processo, então a gente teve bastante dificuldade maior ainda, porque a gente teve que contratar a empresa que você sabe que ali seria a última oportunidade de a empresa fazer uma reavaliação dos ativos, porque depois disso não se pode mais reavaliar. Então a entidade realmente contratou uma empresa [...]. Ela fez todo o estudo referente aos valores, às reavaliações dos ativos” (E14).*

*“Então eu acredito que todo mundo tenha tido problema, a não ser que as empresas que já tinham ações listadas em bolsas americanas e europeias, que já tinha essa norma para eles, né? Obviamente, ela...pra gente como não tinha, então as empresas precisavam contratar pessoas que tinham esse entendimento, esse no hall pra passar. Aí nesse bolo, a gente obviamente aproveitou, vamos botar a depreciação aí, vamos botar a questão do deemed cost, vamos ver como eles preparam... Então, nesse sentido, a gente acabou tendo esse tipo de, não vou chamar de complicador, mas esse impacto, essa necessidade dessa busca” (E20).*

Um entrevistado comenta que uma reconhecida empresa de auditoria foi quem fez a revisão de vidas úteis e que fariam outra revisão no ano corrente:

*“Foi feito há cinco anos atrás, né? Aí como eu cheguei o ano passado e aí eu vi que não estava sendo feito periodicamente, aí eu pedi pra fazer uma nova agora esse ano. E a ideia é que a gente faça um laudo assim, no mínimo a cada dois ou três anos pra ter garantia de como estão os bens [...]. Quem fez a revisão da vida útil foi o time da empresa X<sup>10</sup>. Então, foi contratado uma empresa de auditoria, então eles que fizeram o trabalho da revisão da vida útil dos bens” (E29).*

Com base nas evidências apresentadas, podemos constatar as dificuldades percebidas pelos profissionais, os quais tiveram uma atuação secundária, deslocando as principais tarefas de implementação das normas contábeis para empresas de auditoria e de consultoria.

Durante as entrevistas, quando perguntei sobre a revisão de vidas úteis, teste de *impairment* de ativos imobilizados e estimativas de valor residual, alguns contadores afirmaram que continuavam utilizando esses serviços de terceiros para as análises anuais, principalmente para realização do teste de recuperabilidade e/ou elaboração de laudo que demonstre a não ocorrência de perdas:

---

<sup>10</sup> O nome da empresa foi suprimido no momento da transcrição, pois não há interesse em questionar as ações individuais das firmas de auditoria.

*“E todo ano tem a empresa que faz o cálculo pro impairment” (E03).*

*“Vamos, vamos aplicar, já contratamos uma empresa terceira pra realizar esse teste, que vai estar aí pronto aí por volta de setembro” (E09).*

*“E a gente faz sempre, a gente utiliza a cada final de ano, a gente contrata uma empresa para fazer a avaliação. O teste de impairment [...]. É, a gente nunca chegou a fazer um registro de perda porque nunca ocorreu, mas a gente faz a avaliação. A gente tem uma empresa que faz o teste, que faz essa avaliação dos bens para verificar se está de acordo ou não. Mas nunca ocorreu da gente ter que fazer um registro de perda[...] Isso, é... a gente, a única parceria que a gente fez com empresas de consultoria, foi para para fins de cálculo do impairment e teste de avaliação dos ativos, mesmo” (E13).*

*“A gente faz anualmente o teste, é uma exigência legal nossa, mas até então, em 10 anos de empresa só houve esse caso de a gente ter que lançar pra perda de fato, mas fazemos o teste anualmente[...] Anual. A gente contrata anual pra fazer essas revisões. Geralmente é pra poder fazer o fechamento do ano” (E27).*

O E20 informou que, devido à necessidade de contratação de profissional para fins de seguro, ele solicita uma posição desses profissionais e utiliza como base para decisão. Não só isso, despertou a atenção sobre o sentido atribuído pelo profissional, de que os laudos de terceiros são mais confiáveis.

*“Então o que que a gente faz? Só pra você ter uma ideia.... a gente tem periodicamente uma revisão de inspeção dos bens pra fins de seguro. O que que eu faço? Eu aproveito e também falo: Me dê uma posição do ponto de vista do impairment, se aquele bem está ou não abaixo do valor de mercado. Quando eles me informam que está acima do valor, está abaixo, está dentro, ou seja, o valor de mercado está, está suportando, eu nem faço a questão do fluxo. Isso acaba sendo a segunda alternativa, já que a primeira foi, foi estabelecido, a gente não precisa fazer outra prova. E é bom, porque aí acaba sendo um laudo de um terceiro, né? Fica mais consistente” (E20).*

Eu captei essa mensagem na fala de alguns entrevistados, os quais pareciam ter pouco conhecimento dessas tarefas exigidas pelas normas e confiança plena no trabalho das consultorias, devido à elaboração do laudo técnico, utilizando-os sem questionamentos, por exemplo, o E07 mencionou: *“Assim, em termos do impairment, da perda, da baixa, da sobra, a gente faz, a gente faz de acordo com o que eles tão passando”*.

Em contraponto, alguns comentam sobre as divergências das estimativas realizadas por consultorias externas:

*“Sim, sempre tem [...] o imobilizado, eu acho que a gente sempre acaba tendo essa questão de saber por exemplo, a gente teve mudanças agora de loja, né? E teve coisas vendidas e elas não tinham mais saldo residual, né? Não tinham valor relevante, por exemplo, o saldo residual era de dez reais e tu vendeu o bem por quase setecentos, oitocentos reais, vamos supor, né? Ainda mesmo tendo todo esse trabalho, ele ainda não é...na prática, continua não fazendo tanto efeito” (E06).*

Nesse caso, a entrevistada vê como alternativa a troca da empresa de consultoria:

*“Sim, tanto é que a gente tá pensando em refazer o laudo com outra, com outra consultoria. Por exemplo, eu vou dar um exemplo, o servidor, a gente tem um servidor e ele tem um valor residual no valor de vida útil de dez anos, né? E esse servidor, ele tem um funcionamento, uma vida maior que dez anos, porque foram muitas coisas que foram incluídas nele, né? E eles é pra durar mais que dez anos. E ali por exemplo, eles querem agora comprar outros servidores, querem fazer uma avaliação de quanto que realmente esse servidor vai ficar, né? Então, já não seria a mesma empresa que a gente utilizaria, acredito que a gente teria que fazer uma outra aplicação pra uma outra opinião” (E06).*

Por sua vez, outros contadores afirmaram contratação de consultorias quando existem indícios de desvalorização de ativos, eventualmente, o que está de acordo com as normas vigentes, principalmente a NBC TG 01 (R4) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

*“Não, a gente não faz a perda por recuperabilidade. A gente tem o processo de impairment que a gente, em alguns casos, quando existe uma evidência de que realmente o valor que está registrado não condiz com para o que está lá no físico, né? A gente faz, contrata também uma empresa e verifica [...]. Não, a gente só que só fez até hoje quando houve algum indício de desvalorização. A gente não tem assim o procedimento de fazer anualmente como a gente faz com a vida útil do bem, que a gente revisa todo ano” (E14).*

Já outros contadores afirmam que as organizações contratam profissionais para a realização do teste de *impairment* a cada dois anos e, aparentemente, as equipes internas limitam-se à análise da necessidade da realização do teste:



*“De imobilizado, especificamente, acho que não foi feito recentemente, tá? Porque isso depende muito da situação, né? Se realmente há necessidade, há algum indicativo de possível impairment, se não a gente não faz [...]. Mas, não sei se teve maiores dificuldades assim, talvez aquele, mais o entendimento do que era a vida útil, mais daí se buscou um terceiro pra, pra fazer os laudos, né? Até hoje os laudos são feitos por terceiros, né? [...] Na verdade, a cada dois anos a gente faz por terceiros e o segundo ano daí é contratado uma empresa, um terceiro pra fazer a revisão” (E17).*

*“[...] a cada dois anos é com uma empresa terceira. Então é um ano com uma empresa terceira e um ano é uma análise interna [...]. Então, quando dentro da análise interna a gente identifica que tem algum grupo de imobilizado que deveria ter uma revisão, deveria ter uma alteração aí sim, a gente contrata uma empresa terceira e aí pode ser que eu tenha, em anos consecutivos também uma avaliação de empresa terceira” (E19).*

Assim sendo, podemos considerar que as exigências das normas IFRS referentes ao ativo imobilizado, principalmente em relação às estimativas de vidas úteis e ao teste de recuperabilidade, estão sendo atendidas por consultores externos, que incluem engenheiros, contadores e outros profissionais.

Penso que o mimetismo deve estar presente nessas avaliações, pois parece difícil que nessas empresas se conheça efetivamente o uso dos bens em cada contexto, bem como sua capacidade de geração de caixa. Logo, as consultorias podem estar propagando modelos de avaliação semelhantes, inclusive com taxas semelhantes, entre as empresas. A falta de questionamento dos profissionais contábeis acerca da qualidade desse trabalho também é um fato que precisa de atenção. Talvez a expectativa de utilização de taxas de vidas estimadas com base na utilização dos bens, sustentada pela norma, possa não estar sendo atendida em plenitude, além de ter ocasionado uma relação de dependência técnica contínua e custos elevados para as empresas na geração de informações. No entanto, parece ter se desenvolvido um mercado de atuação profissional por consultores, que incluem, mas não se limitam aos contadores.

#### **5.4 Simplificação de registros e controles contábeis**

Buscando atender às exigências das normas IFRS sobre os bens do ativo imobilizado e os aspectos tributários para fins de dedutibilidade no cálculo dos impostos, nas empresas, procurou-se reduzir as complexidades das tarefas e

controles, por meio da simplificação de registros e/ou permanência da utilização de conceitos tributários já institucionalizados no contexto brasileiro, para fins contábeis.

O tema representa situações relatadas pelos contadores entrevistados, que explicitam o uso de alguns facilitadores, às vezes constantes nas normas e leis, para a redução de controles e tarefas, assim como a simplificação de registros relativa aos bens do ativo imobilizado.

Por meio do Decreto nº 9.580/2018, foi aprovado o Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o qual dispõe sobre a depreciação para fins de dedutibilidade da base de cálculo dos impostos:

#### Dedutibilidade

Art. 317. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, caput ).

[...]

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e dos serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III ).

§ 6º São vedadas as deduções de despesas de depreciação geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconhecer contabilmente o encargo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput , inciso VIII) (BRASIL, 2018).

Ainda, nesse mesmo documento consta a orientação de que o custo dos bens do ativo imobilizado e intangível não pode ser deduzido como despesa operacional (para fins tributários), ou seja, esses bens devem ser reconhecidos no Ativo e não diretamente no resultado. Há duas exceções previstas: se o bem tiver o valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) ou se a vida útil for inferior a um ano, o valor desse bem pode ser dedutível no cálculo dos impostos. Contudo, a orientação é: se o prazo de vida útil ultrapassar um ano, o bem deve ser reconhecido no ativo e ser depreciado. O conteúdo literal normativo que versa sobre essa situação é o seguinte:

Art. 313. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput).

§ 1º O disposto no caput não se aplica nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput):

I - se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais); ou

II - se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano.

§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.

§ 3º Exceto disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º ) (BRASIL, 2018).

Em relação à taxa anual de depreciação, o Regulamento prevê que ela deve ser fixada com base na vida útil do bem e que é permitido que sejam adotadas taxas diferentes, desde que sejam justificadas, como nos casos permitidos de depreciação acelerada (também para fins tributários). Ainda, é informado que a Receita Federal pode solicitar uma perícia, prevalecendo os prazos de vida útil que essas instituições recomendarem:

#### Taxa anual de depreciação

Art. 320. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º ) .

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º ) .

§ 2º Em caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto sobre a renda poderá solicitar perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, hipótese em que prevalecerão os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto estes não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, fundamentadas, igualmente, em laudo técnico idôneo ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º ) .

§ 3º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, ficará obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 12 ) (BRASIL, 2018).

Até mesmo os *US GAAP*, que orientam a contabilidade das empresas americanas, especificam que as abordagens de depreciação fiscal podem não ser aceitáveis quando o número de anos especificado pelo código fiscal não estiver dentro de uma faixa razoável da vida útil do ativo (KPMG, 2021). Isso nos permite refletir sobre a falta de razoabilidade na aceitação e manutenção das taxas tributárias para estimar a vida útil de ativos nas empresas brasileiras, as quais, diferentes dos EUA, convergiram aos princípios IFRS há mais de 10 anos.

Durante a realização das entrevistas, percebi que, por inúmeras vezes, os contadores mencionaram a utilização de taxas fiscais e/ou “valor mínimo” dos bens, com a finalidade de simplificação dos registros e controles contábeis. Apesar das influências que os órgãos de controle e a auditoria exercem sobre eles para adequação aos padrões das IFRS, o que inicialmente indicaria uma grande mudança na contabilidade, a aceitação dessas bases tão desatualizadas para fins contábeis é perceptível nas falas dos participantes e nos documentos analisados. Ilustro, a seguir, algumas situações de aplicação desses simplificadores, que auxiliam na compreensão desta afirmação.

#### 5.4.1 O “valor mínimo” para o reconhecimento dos bens no ativo imobilizado

Quando perguntei aos participantes como era definido se o bem seria reconhecido no ativo imobilizado ou não, havia uma expectativa, de minha parte, de que os conceitos da NBC TG 27(R4) já estivessem sendo considerados nas práticas, tais como controle dos bens, geração de benefício econômico, vida útil superior a um ano etc. Porém, o “valor mínimo”<sup>11</sup> é um dos principais requisitos para definição dos ativos imobilizados, o que permite a percepção da continuidade da legislação fiscal dentro da contabilidade.

Parece haver uma distorção da norma tributária, a qual afirma que os bens com valor unitário superior a R\$ 1.200,00 não devem ser reconhecidos diretamente no resultado, para fins de dedução da base de cálculo dos impostos. O que é totalmente distinto de aceitar é que todos os valores inferiores a esse não devem compor o imobilizado e, sim, serem reconhecidos diretamente no resultado, pois podem ter vida útil superior a um ano, desde que a entidade tenha a capacidade de controlá-lo e usufruir da geração de benefícios. Em diversas falas, foi possível perceber essa falta de compreensão e/ou distorção de conceitos, de forma generalizada:

*“Primeira coisa, a gente observa as questões também fiscais, tem aquelas limitações né? Do regulamento do imposto de renda, né? Do que o valor até mil e trezentos, né? ‘Ahm’, inferior a mil e trezentos, superior a mil e*

---

<sup>11</sup> O uso das aspas tem com o intuito de demonstrar a forma como os contadores se referiram às orientações das normas tributárias citadas anteriormente, relativas aos R\$ 1.200,00. Em outras partes do texto, utilizo aspas para sentidos não literais das palavras, para destacar alguma palavra como uma espécie de ironia. Isso não se aplica quando se trata de citações diretas ou falas dos entrevistados.

*trezentos e também a questão da vida útil, né? [...]. Mas o que define muito é a questão fiscal, sim” (E03).*

*“É que, assim, nós temos alguns critérios, né? De incorporação. Então, por exemplo, eu vi básica [...] a gente tem os regramentos da própria lei, né? Do regulamento de imposto de renda e associado a isso [...] a nossa instituição, ela tem regramentos próprios daquilo que ela considera como investimento ou como custeio” (E04).*

*“A gente segue, a gente segue os critérios do valor mínimo para se registrar um bem no ativo imobilizado e também a vida útil dele tem que ser superior a um ano [...]. Mil e duzentos reais agora” (E17).*

*“Então, a gente segue a legislação com as premissas de que ele tenha que ter vida útil acima de um ano, que tem que ter valor superior a mil e duzentos reais, conforme está lá na legislação do imposto de renda” (E18).*

Ainda, alguns reconhecem essa questão como uma política contábil:

*“A gente tem uma política, né? ‘Ahm’, salvo num programa e essa política diz algumas premissas pra imobilizar, tá? E uma delas é a vida útil do bem, acima de doze meses e valores acima de mil e duzentos reais” (E04).*

*“A gente segue muito a premissa do CPC vinte sete zero e o zero quatro. Então a gente analisa o que diz o CPC e relaciona ao bem. Vamos supor, também a onze meia três oito e a doze sete três... A questão de vida útil superior a um ano, valor acima de mil e duzentos reais” (E15).*

*“A gente tem uma política estabelecida de ativo imobilizado e a princípio a gente segue os critérios da regra fiscal, né? Pros ativos no valor de um mil, eu acho que agora está a trezentos e quarenta e seis se não me engano, é ativado. Então, a gente segue a norma contábil e a regra fiscal” (E22).*

*“Aí na nossa política contábil, a gente tem uma diretriz que a gente segue aquele valor que consta até na 2973, se não me engano, eu não lembro qual legislação agora que fala sobre valores mínimos pra dedutibilidade de Imposto de Renda” (E28).*

Ou, às vezes, parece ser aplicado como um critério mais objetivo de definição:

*“Mas assim a gente observa minimamente ali o valor mínimo de capitalização, definido aí como uma referência né pela Receita Federal, mas também avalia a questão do conjunto” (E10).*

*“A gente utiliza obviamente um critério de valor que é basicamente utilizado pela legislação fiscal, enfim, basicamente é isso” (E20).*

*“O valor mínimo acima de mil e duzentos reais que é uma média aí do imposto de renda, então em cima desses critérios, dos principais critérios que classifica lá um ativo imobilizado de acordo com o CPC” (E21).*

*“O primeiro critério é o valor, dependendo do valor [...] a gente obedece aos critérios normais definidos pela Receita Federal quanto a imobilizado de baixo valor” (E27).*

*“Então a gente vai no vácuo ali, pra não ficar um negócio muito subjetivo que a gente define, então tudo que for superior aquele valor que consta nessa lei, a gente trata como ativo imobilizado” (E28).*

Com base nas evidências expostas, é possível perceber o quanto as normas tributárias estão presentes na contabilidade brasileira nesse ponto, além das taxas de depreciação comumente utilizadas, até mesmo na definição, em termos de valor, para o reconhecimento inicial dos bens. Essa questão permite pensar em algumas implicações ou motivações que podem ser consideradas para essa escolha. São minhas percepções com base no contexto analisado, incluindo os demais temas discutidos, com base em meus conhecimentos contábeis, como apresentadas no Quadro 14, a seguir.

Quadro 14 - Implicações e possíveis motivações para uso do “valor mínimo”

Escolha	Implicações	Possíveis motivações
Aplicação do “valor mínimo” para imobilizar	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os bens com valores inferiores são reconhecidos no resultado (despesa), consequentemente, reduzindo o lucro;</li> <li>- Logo, os bens inferiores “não existem” no ativo imobilizado (embora possam gerar benefícios e possuam vida útil superior a um ano).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tributárias: redução da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, redução do valor a pagar, com base na diminuição do lucro.</li> <li>- Contábeis: padronização e/ou objetividade para definição; simplificação dos registros e da necessidade de controle contábil dos bens e da respectiva depreciação.</li> </ul> <p>Ainda, a utilização de uma base única (contábil e tributária) evita a necessidade de controles paralelos contábil-fiscal ou, em menor grau, simplifica esses controles.</p>

Fonte: elaborado pela autora.

Além desse comportamento, a permanência da utilização das taxas tributárias para estimativa de vida útil contábil, a qual motivou a questão inicial dessa pesquisa, permitiu uma visão mais ampla das possíveis motivações para essa e outras práticas.

Na situação mencionada, saliento que deduzir os valores abaixo de R\$ 1.200,00 diretamente no resultado beneficia a empresa com redução dos valores dos impostos a pagar. Olhando sob o aspecto tributário, a RFB regulamenta essa questão com o intuito de evitar que os bens maiores que R\$ 1.200,00 sejam deduzidos do resultado, ou seja, porque isso reduziria o lucro e, consequentemente, a arrecadação de impostos ao órgão.

Logo, por parte das empresas, atribuo essa prática mais ao sentido de redução de controles paralelos entre contábil e fiscal, aliada à institucionalização e manutenção dos conceitos fiscais na contabilidade brasileira, evitando julgamentos mais complexos.

#### 5.4.2 Vida útil tributária por praticidade

Uma das possíveis motivações citadas no item anterior, sobre a utilização de critérios tributários para simplificação de controles e contabilizações, deu-se a partir dos diálogos com os contadores, nos quais foram comentadas de diferentes formas,

sobre as dificuldades devido à complexidade e os custos de realização de estimativas de vida útil e demais controles do ativo imobilizado.

O E13 foi um dos participantes em que pude constatar a utilização desse facilitador e sua motivação:

*“É, a gente se baseia mais nas taxas fiscais, né? A gente tem uma metodologia de observar os preceitos contábeis para fins de registro, mas sempre cuidando em paralelo à questão tributária, né? Então a gente adotou que, por política da empresa utilizar as taxas fiscais para já facilitar o cálculo e a apuração do imposto. Esse tipo de [...]. Quando existe algum evento sim específico, por exemplo, a gente tem um bem que tem uma depreciação acelerada, por conta de uma utilização muito forte. Aí é uma situação que a gente vai tratar a parte, mas, via de regra são as taxas de depreciação estipuladas aí pelo Fisco” (E13).*

A entidade à qual ele pertence é uma sociedade anônima de capital fechado, que publica suas informações financeiras e é auditada por auditores externos. Nas notas explicativas, também há menção sobre a conformidade com as práticas contábeis brasileiras:

*“Declaração de conformidade - As demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, com base nas disposições contidas na Lei das Sociedades por Ações. As principais práticas contábeis adotadas na elaboração destas demonstrações financeiras correspondem às normas e orientações que estão vigentes para as demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2018, incluindo, os pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) [...]” (N.E.ORG 13).*

Ainda, sobre o Ativo Imobilizado, consta uma explicação que está alinhada às normas, mas não parece refletir uma prática da companhia, enquanto todas as taxas mencionadas no quadro de conciliação do ativo imobilizado são aquelas estipuladas pela RFB.

*“O imobilizado é apresentado por seus valores de custo e é depreciado pelo método linear, a taxas que refletem a expectativa de vida útil econômica dos bens. (i) O ativo imobilizado da Companhia é segregado em classes bem definidas e relacionadas à sua única atividade operacional; (ii) a Companhia possui controles eficazes sobre os bens do ativo imobilizado que possibilitam a identificação de perdas e mudanças de estimativa de vida útil dos bens; (iii) as taxas de depreciação utilizadas representam*



*adequadamente a vida útil dos equipamentos o que permite concluir que o valor do imobilizado está próximo do seu valor justo” (N.E.ORG 13).*

Logo, é oportuno salientar que, em nenhum momento, o entrevistado tentou ocultar a utilização e a motivação para aplicação das taxas fiscais na contabilidade, o que viabiliza o resultado que tem como base a percepção e relato feito pelo profissional contábil. Entretanto, o que chama a atenção é o discurso ambíguo e de uma conformidade simbólica nas demonstrações financeiras da empresa, o qual já foi constatado por inúmeros pesquisadores que analisam a aplicação das IFRS pelas companhias brasileiras.

Ainda, embora a análise esteja restrita ao ativo imobilizado, não considerando as demais informações, foi possível perceber uma inadequação, embora, no Relatório dos Auditores Independentes, estes busquem eximir-se de qualquer responsabilidade nas demais partes do relatório, informando:

*“Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam adequadamente, em todos os seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira empresa X.<sup>12</sup> Em 31 de dezembro de [ano ocultado], o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil” (R.A.ORG 13).*

Além do paradoxo entre teoria e prática na questão de vida útil, há indícios de que alguns auditores ignoram ou não consideram relevante essa distorção, ou seja, esse comportamento parece contar com a aceitação de terceiros. Faço essa afirmação com base em outros diálogos, entre os quais apresento alguns para discussão:

*“A fiscal [...]. Porque a gente é do lucro real... E se usasse outras taxas, depois teria que fazer a conversão pro LALUR, entendeu? Se o sistema pudesse ter uma ferramenta, que convertesse, depois, por exemplo, ó, agora tô precisando da taxa fiscal, que foi x, depois já sair o cálculo, daí tudo bem. Ele não, se você identifica que é uma taxa, ele vai fazer aquilo pra sempre... Então, por praticidade a gente usa a fiscal” (E07).*

---

<sup>12</sup> Conteúdo extraído do Relatório dos Auditores Independentes, suprimindo a identificação da companhia, devido ao sigilo sobre as identidades, garantida aos participantes. Foi utilizado esse texto por se tratar de um conteúdo padrão dos relatórios, não sendo possível a identificação da companhia a qual se refere.

A declaração de conformidade às IFRS também é divulgada nas Notas Explicativas:

*“As informações foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, que compreendem as normas estabelecidas pela Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e os pronunciamentos, interpretações e orientações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”). As demonstrações financeiras também foram preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), emitidas pelo International Accounting Standards Board (“IASB”)” (N.E.ORG 07).*

Porém, a cada dois anos, uma empresa de consultoria realiza os cálculos para verificar a necessidade de reconhecimento de *impairment*. Inclusive, nas notas explicativas, são apresentadas algumas estimativas de vida útil com base nesse laudo, diferentes das fiscais, embora não tenha reconhecido perda por *impairment* ou outras perdas no período.

*“A vida útil estimada, os valores residuais e os métodos de depreciação são revisados bianualmente e os efeitos de quaisquer mudanças nas estimativas são contabilizados prospectivamente” (N.E.ORG 07).*

*“Em 2019, o teste de recuperabilidade foi realizado pela empresa X, através do qual não foi determinado que se efetue provisão para perdas na realização decorrente do teste de *impairment*, conforme o Laudo de Avaliação na data 31/12/[ano ocultado]” (N.E.ORG 07).<sup>13</sup>*

Na prática, com base no mencionado pela contadora, comparado às informações divulgadas, a empresa contrata um laudo de avaliação a cada dois anos para o teste de *impairment* e reconhece a perda (caso ocorra) com base na informação sugerida pela empresa de consultoria. Porém, há uma única base de estimativa de vida útil na contabilidade, que são as taxas tributárias.

Na mesma linha do caso anteriormente mencionado, a auditoria independente parece ignorar ou não considerar essas questões de vida útil em seu relatório:

*“Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição*

---

<sup>13</sup> Conteúdo extraído das Notas Explicativas, suprimindo a identificação da companhia que prestou consultoria. Foi utilizado esse texto por se tratar de um conteúdo padrão dos relatórios, não sendo possível a identificação da companhia à qual se refere.

*patrimonial e financeira da X em 31 de dezembro de [ano ocultado], o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil” (R.A.ORG 07).<sup>14</sup>*

Com base nessas e demais evidências, é possível perceber uma manutenção da institucionalização da legislação tributária, direcionando a contabilidade brasileira nesses aspectos, apesar da narrativa de mudanças significativas na contabilidade e adequação aos padrões IFRS. Não só isso, a concordância, apatia ou conivência de outros participantes, tais como auditorias e órgãos de controle, possibilitam que essas práticas sejam consideradas, na tentativa de alcançar “critérios mais objetivos”, evitando os altos custos de contratação de consultorias, em algumas situações.

#### 5.4.3 Bens administrativos: algumas possibilidades encontradas

Ainda, um comportamento muito semelhante entre as empresas foi percebido em uma análise geral dos resultados encontrados, tendo se tornado mais compreensível a partir da análise temática. Constatei que, na esteira de objetividade e praticidade, outra forma de facilitador adotado é a utilização de taxas tributárias para bens administrativos na depreciação societária, conforme pode ser observado:

*“Em alguns casos a gente usa a mesma taxa, tá? Então itens que a gente entende que não vai ter uma relevância significativa no custo e que a gente consegue não ter uma distorção tão significativa da vida útil, a gente define a mesma taxa, que daí seria a taxa fiscal” (E01).*

*“Então, a gente a gente adotou isso que a gente entende que não foge da nossa realidade. De usar a fiscal [...] E quando é de administrativo, como a contabilidade usa o fiscal, né, a contabilidade mesmo já faz aplicação dessa alíquota [...]. Isso, se não é pra equipamentos, pra questões administrativas em geral é o fiscal, então a contabilidade mesmo já faz registro da depreciação fiscal” (E03).*

*“Os outros, mobiliários, veículos tudo isso entra no critério que a Receita Federal estabeleceu. Veículos cinco anos, bens do mobiliário, geralmente, dez anos, algumas, algumas filiais usam, que usam em três turnos, que é o caso da minha entidade, vai ter um outro critério internamente. Depende*

---

<sup>14</sup> Conteúdo extraído do Relatório dos Auditores Independentes, suprimindo a identificação da companhia, devido ao sigilo sobre as identidades, garantido aos participantes. Foi utilizado esse texto por se tratar de um conteúdo padrão dos relatórios, não sendo possível a identificação da companhia à qual se refere.

*bastante do uso do ativo. Tem um mês, a entidade faz algum julgamento de avaliação, de critérios, de depreciação e, por outro lado, aquele que mais os bens mais maior volume, cadeiras, carteiras, informática, vai mais pelos critérios fiscais” (E11).*

*“Os itens que ficam de fora, são, são grupos pequenos mesmo que a gente utiliza ou a vida pelo regulamento do imposto de renda, no caso de mobiliário e equipamento de informática. Mas fora isso, todos entram no laudo sim” (E19).*

*“Demais ativos imobilizados a gente utilizada mais a taxa média mesmo da Receita Federal, que seria móveis e utensílios. A gente tem praticamente móveis e utensílios, agora a gente quase não tem por que a gente entregou a maioria dos andares” (E25).*

Na justificativa da entrevistada de E23, aparentemente, há a consciência dessa manutenção de taxas tributárias pelas demais empresas, e a utilização de vidas úteis societárias parece ser exceção, e não regra:

*“Então, assim a gente faz os controles que se faz normalmente no ativo imobilizado, inventário, controle físico. A gente tem a composição dos itens, tem o sistema que controla todos os itens individuais, mas não tem assim, nesse caso são vida úteis também já definidas pela legislação, mais de instalação, móveis e utensílios. Então, não tem grandes, grandes mudanças com relação a isso nem grandes especificidades com relação, da minha empresa em relação às outras empresas [...]. Usamos as taxas fiscais a não ser que seja um item bem específico” (E23).*

Além disso, conforme tratado no item 5.4.1, o reconhecimento, diretamente no resultado, daqueles itens inferiores a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), como forma de simplificação de controles, também exime a empresa ou minimiza a necessidade de controle físico e estimativa de vida útil para cálculo da depreciação.

*“Às vezes a gente joga no resultado, às vezes a gente joga. Mas assim, eu tô falando isso, mas também acaba também sendo um pouco, esporádico. Porque na verdade a empresa não vai ficar todo mês comprando bens de um mil duzentos e cinquenta, né? Móveis e utensílios, quando ela vai comprar ela compra uma determinada quantidade e ou esse bem está acima de um mil e duzentos ou está abaixo. Mas existe essa possibilidade, eu tô falando que é uma possibilidade, né? Porque, às vezes, você começa a seguir muito à risca e o teu custo-benefício de horas trabalhadas você compromete. Até um profissional específico, ali especializado pra trabalhar, mesmo que tenha todo o amparo da questão tecnológica, você já faz a parametrização na entrada. [...] Então às vezes você fica com foco lá*

*controlando cadeira. Então será que vale a pena você tá perdendo o foco para ficar controlando cadeira? Porque você tem que inventariar, você tem que inspecionar, discutir, olha principalmente esses bens de fácil mobilização. Muitas das vezes o cara tirou de uma sala e colocou em outra sala, porque tem uma reunião e precisava de mais duas cadeiras e esqueceu de devolver. Foi justamente no dia que você foi fazer o inventário. Agora como eu falei, isso é pontual, tá?” (E20).*

O próprio conceito “custo e benefício da informação”, destacado na NBC TG Estrutura Conceitual, foi bastante mencionado pelos participantes durante as entrevistas, enquanto as próprias normas parecem justificar essas simplificações.

*“O CPC 27 ele dá muita interpretação para as empresas, né? Então a gente avalia lá por exemplo móveis, tem eu sei que tem empresas que não imobilizam...a gente imobiliza, telefone nós não imobilizamos, ‘ahm’ celulares também não. Apesar de ter um valor maior, mas a gente não, até por controle” (E08).*

Essas observações e a descrição de práticas pelos entrevistados permitem a reflexão e outras curiosidades: será que, realmente, as entidades conseguem mensurar esse benefício ou a ausência dele, relacionado ao ativo imobilizado? Ao julgar e tomar decisão sobre as bases de reconhecimento e expectativas de vida útil dos bens, isso é levado em conta? Talvez a simplificação seja uma forma de evitar esses julgamentos mais complexos.

Ainda mais: bens administrativos não contribuem para a geração de benefício? Não estão ligados às execuções das atividades das empresas? Essa generalização nas empresas parece contrariar a NBC TG 27(R4) e sua caracterização de ativo imobilizado, a qual inclui aqueles bens mantidos para fins administrativos.

A fala da E06 demonstra a existência de bens abaixo de um mil e duzentos reais, que são significativos para sua empresa, mas, mesmo assim, por conta do valor, são reconhecidos no resultado, em linha com a simplificação de registros e controles:

*“Porém a empresa tem muita demanda de mobiliário, bens de pequeno valor, que a gente também acaba controlando no patrimônio, porém ele fica na despesa, mas ele vai plaquinha, vai um controle patrimonial. Isso seria assim bens abaixo de mil e duzentos reais, né? E que sejam significativos pra empresa” (E06).*

Já os controles “extra contábeis” parecem comuns, o que contribui ainda mais para a percepção de que os aspectos tributários orientam alguns conceitos contábeis aplicados:

*“Mas o que acontece? Na contabilidade isso, esses itens especificamente, eles são registrados como custo de manutenção, despesa do próprio exercício, só que para fins de controle patrimonial, a gente tem uma classe, um grupo específico pra esse tipo de ativo que é considerado ativo de baixo valor, então contabilmente ele não existe, vamos dizer, usar essa expressão, fisicamente sim, ele existe e passa ter esse controle extra contábil” (E28).*

Nesse caso, como a empresa continua controlando fisicamente esses bens, talvez seja uma forma de tornar mais objetivos e unificados os julgamentos sobre os ativos imobilizados. Essa questão de “bens de pequeno valor” é muito difundida na base contábil anterior, quando prevaleciam as regras fiscais sobre as contábeis na contabilidade brasileira.

Eu lembro que, durante minha formação na graduação, no ano de 2005, meu contato inicial com os conceitos do ativo imobilizado foi exatamente esse: taxas de depreciação estipuladas pela RFB e “valores abaixo de 300 reais” (na época) são considerados “bens de pequeno valor” no resultado. Porém, considerando as consequentes mudanças na contabilidade societária, parece simplista e ingênuo ainda manter essas questões, ao mesmo tempo em que é ambíguo, enquanto se admitem novos princípios contábeis que contrariam as ideias anteriores.

#### 5.4.4 Inobservância de revisões anuais

Outra questão que foi destacada durante a análise dos dados, mas não há abrangência para sua constituição como tema (em termos de relevância e informações adicionais àquelas constatadas nas demonstrações financeiras), deve-se ao fato da não realização de revisões anuais de método de depreciação e valor residual orientados pelas normas, nas práticas das empresas analisadas. De todos os participantes, somente uma companhia utilizava método de depreciação distinto do método linear, com uma depreciação baseada nos aspectos de produção, devido à sazonalidade das suas atividades. Ainda, nenhum contador informou sobre mudanças de método nesse período; apenas sobre a ocorrência de revisões de vida útil.

*Na verdade, a gente faz revisão da, do prazo de vida útil dos bens que vai influenciar [...] pensando na societária isso vai acabar influenciando no resultado final da depreciação, né” (E26).*

*“Existe uma expectativa para a gente nos próximos três anos da gente revisar o modo depreciação também” (E25).*

*“Não, não [...] o método a gente usa sempre o mesmo. A mais de uma década, a gente não usa, não muda isso” (E21).*

Sobre a estimativa de valor residual, essa prática não é comum nas empresas, e ainda, alguns participantes desconheciam o conceito contábil de valor residual, sendo explicado oportunamente quando existia a dúvida. Com base nisso, as revisões anuais de método e valor residual são raras entre os relatos dos entrevistados, o que corrobora ainda mais para a compreensão de que, nas práticas diárias, as normas IFRS não proporcionaram mudanças tão significativas nesse conjunto de bens.

Em relação aos testes de recuperabilidade dos bens, com base na NBC TG 01 (R4), deve ser reconhecida a perda por desvalorização quando o valor contábil registrado na contabilidade ultrapassar o valor que a entidade recuperaria pelo seu uso (valor presente de fluxos de caixa futuros) ou pela venda desse ativo (valor justo líquido de despesas de venda).

Essa percepção pode ocorrer com base em alguns indicativos, tais como observação de desvalorização maior que a esperada, que excede o desgaste derivado do uso ou do tempo, incluindo obsolescência ou dano físico do ativo; mudanças econômicas, no mercado ou tecnológicas, que influenciam o ambiente no qual a entidade está inserida; aumento nas taxas de juros, que podem afetar a taxa de desconto, utilizada para cálculo do valor de uso e outras fontes internas e externas de informações (CFC, 2017c). Logo, a norma estabelece que: “[...] a entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo” (CFC, 2017c).

Porém, essa é uma questão de julgamento do profissional, não havendo necessidade de haver uma estimativa formal do valor recuperável se não houver indicação de possível desvalorização (CFC, 2017c), salvo exceções. Em outras palavras, as normas IFRS não exigem que seja feita essa estimativa robusta anualmente, e muito menos, que tenha um laudo de avaliação externa. Ainda, caso o

valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso exceda o valor contábil do ativo, não é necessário fazer a estimativa completa.

Durante as entrevistas, foi possível observar que a prática de realização do teste não é muito comum para o ativo imobilizado das entidades investigadas:

*“Impairment, não [...]. A gente já fez estudos pra ver se realmente precisaria fazer alguma provisão, algum reconhecimento, mas nunca de fato foi necessário fazer. Então, a gente não, não, já fez o teste, mas não, não se registrou efetivamente alguma perda por recuperabilidade” (E05).*

*“Não, não tem o teste de impairment. O teste de impairment seria pra nós seria a própria depreciação. Que a gente tem, mas não tem o teste separado [...]” (E06).*

*“Olha perdas por recuperabilidade não é muito comum, né... tipo eu ter... normalmente a gente faz provisão de perdas de ativos muito mais por ocasião assim inventários, de ativo total” (E10).*

*“Nosso último laudo já faz um tempo que teve, é preciso renovar. Mas a nossa análise ela é bem com base na equipe de patrimônio que nós. A gente tem uma equipe, uma pessoa dedicada pro patrimônio que ela analisa, enfim, todos os itens. Por exemplo, se a gente vê que tem um item que foi adquirido há muito tempo atrás e a gente sabe que está mudando, né? Porque tu acaba sabendo, que está mudando, que estão comprando... Estão renovando o parque, então essa análise ela é mais subjetiva. Não tem um laudo por um terceiro atualizado, né? O último que nós fizemos já faz um tempinho” (E12).*

*“Não, a gente já fez há um tempo atrás, mas atualmente a gente não tem mais esse teste de recuperabilidade” (E25).*

Ainda, o oferecimento dos serviços profissionais pelas consultorias externas, somado aos altos custos mencionados pelos participantes relacionados a essa tarefa, também deve contribuir para que essas análises não ocorram com maior frequência. Além disso, as complexidades das normas em relação aos conceitos e aplicação do teste podem ser dificultadores para a ocorrência, em um contexto contábil tão ligado à “objetividade”. Contudo, é relevante frisar que todas as estimativas, incluindo as avaliações externas, não estão isentas de subjetividade.

Conversei com o contador de uma companhia aberta, que realizou o teste de recuperabilidade pela primeira vez em 2019, mas ainda reconhece que há deficiências na execução:



*“Também a gente tem muito pouco disso também. A gente teve no final do ano a gente teve um valor de impairment lá no nosso resultado. Mas também foi, foi bem baixo, assim, tipo, isso também é outro ‘ahm’, vamos dizer assim, que é um gap, que a gente tem desse cara aí também” (E08).*

No cenário atual, a pandemia de coronavírus pode ter contribuído para a ocorrência de impactos significativos no ativo imobilizado, por exemplo, com base nas incertezas de valores de uso, a partir dos efeitos financeiros negativos produzidos nos negócios. Todavia, essas mesmas incertezas devem ser consideradas e observadas com cautela, para realização de estimativas e possíveis reconhecimentos de perdas. A CVM, reconhece essas dificuldades de quantificações. Com base no Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 02/2020, destaca que:

As Áreas Técnicas da CVM entendem que, apesar da difícil tarefa de quantificação monetária dos impactos futuros, é necessário que as Companhias Abertas e seus Auditores Independentes, cada qual exercendo o seu papel, empenhem os melhores esforços para prover informações que espelhem a realidade econômica da entidade que reporta e que possuam potencial preditivo. Nesse sentido, a CVM ratifica a necessidade de manutenção da qualidade do processo de elaboração e auditoria das demonstrações financeiras, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade e de auditoria (CVM, 2020a, p. 2).

Além disso, com base nas orientações dos órgãos de controle, como a CVM, fica claro o importante papel dos preparadores no fornecimento de informações adicionais sobre os impactos da pandemia nos dados financeiros das entidades:

Em adição, à luz das Deliberações CVM 684, de 30 de agosto de 2012, e 676, de 13 de dezembro de 2011, que aprovam respectivamente o Pronunciamento Técnico CPC 40(R1) - IFRS 7 e o Pronunciamento Técnico CPC 26(R1) - IAS 1, as Áreas técnicas da CVM ressaltam a necessidade de os preparadores proverem qualquer informação adicional que permita aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem o impacto da pandemia da COVID-19 na posição financeira e na performance da entidade que reporta (CVM, 2020b, p. 3).

Para os julgamentos, de forma geral, há uma expectativa da CVM sobre a atuação de auditores e preparadores de demonstrações, por estarem em posições privilegiadas devido ao conhecimento e experiências acumulados:

Dessa forma, as áreas técnicas da CVM entendem que é condição fundamental para a aplicação adequada e eficiente dos CPC/IFRS que o relevante julgamento profissional seja exercido, sendo este um papel intrínseco relacionado à aplicação das normas contábeis, do qual preparadores de demonstrações contábeis e auditores independentes não podem se olvidar. Deve-se salientar também que o conhecimento das

informações e das características relacionadas a transações e eventos coloca esses dois atores em posições privilegiadas para a aplicação de tal julgamento.[...] Fazer julgamentos com qualidade para temas complexos é uma tarefa desafiadora e que requer obviamente, conhecimento, experiência acumulada (e neste particular o ideal é o envolvimento de um time de profissionais experientes no tema avaliando os possíveis “outputs”), bom senso, independência e, o principal, uma mente questionadora e crítica (CVM, 2022, p. 4).

Assim, os julgamentos devem ser exercidos, analisando a quantidade, a qualidade de evidências e a adequação das probabilidades e estimativas, de acordo com a realidade econômica, a robustez e a consistência das decisões para as escolhas contábeis, evitando o comportamento oportunista e a redução de viés e outras “armadilhas mentais” (CVM, 2022).

Nesse tema, ao apresentar alguns desses “atalhos de julgamento” utilizados pelos contadores na busca de institucionalização das normas relativas aos bens do ativo imobilizado, demonstro o quanto essas práticas se distanciam das IFRS e parecem tão próximas das normas fiscais.

Embora a participação de profissionais com diferentes conhecimentos e capacidades possa ser útil para a geração de informações na contabilidade, o contador precisa ser crítico e reflexivo, esforçando-se para apresentar informações mais relevantes e fidedignas na contabilidade, se seguir o discurso da implantação dos padrões internacionais na contabilidade.

## **5.5 Interdisciplinaridade como alternativa na realização de tarefas**

Desde a realização das primeiras entrevistas, foi possível constatar que profissionais de diferentes áreas de atuação contribuem com a contabilidade desde o JDM diário, relacionado às decisões mais operacionais, de classificação dos bens, estimativa de vida útil e outras informações, até as questões de gestão do ativo imobilizado, auxiliando em revisões anuais desses ativos e mensurações de estimativas necessárias, tais como perdas por recuperabilidade.

Para os julgamentos profissionais diários, basicamente, algumas empresas têm contado com profissionais e estudantes de contabilidade, para a realização de conciliações, classificações e relatórios. Geralmente, são equipes com um número reduzido de pessoas participantes dessas tarefas, com no máximo sete participantes, como se depreende dos comentários de entrevistados:

*“Mas, assim, via de regra, isso tudo é feito pela equipe contábil e são no máximo três pessoas, porque a gente dentro da equipe contábil a gente segrega, né? As funções, alguns vão cuidar especificamente de caixa de cinema, né? Conferir documentação de cinemas, outro faz só a parte fiscal efetivamente, de receber a nota e essas duas ou três pessoas são as que têm o crivo, vamos pensar, de avaliar tantas as despesas que são lançadas, se estão corretas, se tem alguma dúvida do que vem do cinema e os ativos imobilizados, né? Se isso é ativo, se isso vai ser classificado como consumo” (E26).*

*“É contabilidade e especificamente três pessoas, vamos dizer assim, que é uma substituí a outra durante as férias, mas são as pessoas que acabam imobilizando mesmo” (E06).*

*“É uma avaliação própria minha, a contadora. Chega a nota fiscal, aí eu avalio se ele vai ser lançado [...] se um item, né? Ou ele é lançado como despesa, na no plano de conta de despesa tem o item imobilizado de pequeno valor” (E07).*

*“Julgamento, ‘ahm’, julgamento pode se dizer que são...nós temos uma pessoa no imobilizado, né? Dentro da equipe da contabilidade ele, no caso ele tá focado, ele é cem por cento imobilizado, né? Ele tem um outro rapaz lá da nossa equipe também que ajuda ele, né? Mas mais é, mais é algum preenchimento de sistema mesmo, colocar as informações pra dentro do sistema quando tem muito volume, né? Ele ajuda. Daí eu, né, como coordenador e a minha gestora que é a gerente da área [...]. Sim, sim, todas as pessoas são contábil” (E08).*

*“Bom, atualmente hoje são duas pessoas, somos contadores, os dois somos coordenadores, um coordenador contábil e o outro coordenador de controladoria. Basicamente somos nós dois que definimos e tratamos o registro” (E13).*

Nas situações relatadas, enquanto a participação é predominantemente contábil, não são abordadas questões de estimativa de vida útil ou estas ocorrem timidamente, e não coincidentemente, os relatos de predominância de taxas fiscais são frequentes (por exemplo, E04, E07, E13) e de utilização taxas fiscais para itens não administrativos também (E20, E23, E25).

Em outras companhias, há o envolvimento de pessoas com diferentes qualificações profissionais, entre os quais se destacam: engenharia, administração, contabilidade, tecnologia da informação, gestores de operações, analistas de compras e analistas de patrimônio (com formações variadas). Essa sinergia entre os setores para julgamentos diários deve contribuir para que as informações sejam mais

fidedignas, no momento em que aqueles que realmente utilizam os bens, devem possuir maior conhecimento técnico sobre eles. Os contadores relatam como ocorre esse processo:

*“Dentro da área, a gente tem vários tipos de profissionais ali, tem uma equipe grande tem profissionais da área contábil, normalmente são da área contábil já. Mas tem também engenheiros, tem administradores, tem vários tipos de profissionais dentro da área [...]. A gente conhece a norma contábil, equipamento, como a equipe é muito grande, eles não têm assim domínio total de equipamentos” (E02).*

*“Para os bens que a gente adquiriu depois, né, o que que a gente olha? Por exemplo, se eu vou adquirir um equipamento muito específico pra manutenção [...] uma máquina, alguma coisa muito específica, a área de manutenção ou o engenheiro responsável pela aquilo, ele vai ... a gente pergunta, com a verdade de pergunta, qual é a vida útil estimada desse bem? E aí ele diz, qual é a vida útil estimada. E aí deprecia pela aquela vida útil, né” (E03).*

*“Toda, todo imobilizado novo, um equipamento, investimento, um tanque, uma unidade, alguma coisa assim, a partir dali, foi feito tudo internamente, se definiu vida útil, enfim, por engenheiro interno, a classificação foi feita interna e não teve esse olhar de fora, vamos dizer assim” (E05).*

*“Então, no conjunto de informações que eu vou recebendo das áreas, mas essas informações não chegam prontas, então, eu tenho tipo um “questionariozinho” toda vez que que bate a informação, que eu replico pro responsável” (E09).*

*“Então nós temos duas pessoas aqui no Sul e no Nordeste temos mais quatro pessoas. Essas quatro pessoas estão subordinadas à uma supervisão que dá o suporte técnico, uma coordenação e a gerência de controladoria (E16).*

Alguns contadores comentaram sobre a ocorrência de revisões de vida úteis, conforme sugere a norma, com a utilização de mão de obra interna (E12, E16, E18, E20, E21, E25, E26, E27, E28) para auxiliar na geração de informações:

*“Isso. Nós temos uma pessoa específica que cuida do patrimônio. É feito em conjunto essa análise porque, como eu te falei, nós como técnicos contábeis a gente não tem como definir qual é a vida útil. Isso tem que ser uma coisa bem da operação. Então normalmente a gente pergunta pro pessoal da operação... Os técnicos, quem faz a compra... raramente é o pessoal dos suprimentos porque eles também não conseguem definir isso.*

*Então é mais os técnicos...estimar quantos técnicos eu não consigo, assim [...], mas deve ser algo em torno de dez, por aí” (E12).*

Quando as empresas são indústrias e possuem engenheiros internos em seu corpo de funcionários, as ações parecem mais sustentáveis em termos financeiros (por não incorrer em custos adicionais) e de informações (os profissionais têm conhecimento técnico da utilização dos bens):

*“Anualmente se faz a revisão tanto do método como das taxas, né? Conforme prevê o CPC vinte e sete. Nós temos anualmente um laudo de engenharia que faz a revisão tanto da vida útil dos principais equipamentos, obviamente a gente não vai ficar fazendo revisão de vida útil de móveis e utensílios, de bens que na composição do nosso imobilizado, não tem relevância. Então nós temos uma pré-seleção, quando a gente foca os bens que fazem dentro de uma lógica aparente oitenta vinte, né? Os bens que representam o nosso negócio, que são relevantes. Máquinas, equipamentos de tecnologia, enfim, e com base nesses bens a gente faz toda essa questão de revisão [...]. A gente tem mapas, porque esses mapas eles suportam o laudo de engenharia, né? O laudo de engenharia ele é, com base na listagem desses bens que nós consideramos relevantes, na vida útil estimada para esses bens, ao qual é levado para a engenharia a fazer a avaliação e a revisão. Se tem que alterar, se não tem que alterar, e isso vai sendo suporte pro laudo de engenharia, o laudo técnico” (E16).*

Porém, não parece haver questionamentos, por parte dos contadores, quando são fornecidos os laudos pela engenharia interna. Talvez o envolvimento e as discussões internas sobre os aspectos técnicos e contábeis entre os profissionais poderiam contribuir para uma informação mais apurada. O E20 menciona:

*“E aí, que acontece? A área de engenharia, área responsável, para dar manutenção, a gente acaba pedindo pra eles o aspecto de um laudo. É, a gente faz. Então a gente pode ter algum que é mantido basicamente, porque a gente define aí como padrão de cinco, dez anos ou em, tem algumas que você tem um foco mais específico em função até do montante da importância que aí a gente vai diretamente na turma responsável, engenharia que dá manutenção, nos engenheiros responsáveis e aí eles é que nos diz o seguinte: olha, pra esse bem, para esse tipo de utilização, pela quantidade de horário que a gente trabalha, quatro horas, o tempo de vida dele é x, pronto aí a gente está documentado para seguir a contabilização desse bem do ponto de vista” (E20).*

O teste de *impairment* também conta com a participação dos profissionais de engenharia interna, em alguns casos:

*“Fazemos o teste de impairment anualmente, tá? Bens que deixam de entrar em processo de, não são utilizados no processo de industrialização, ah uma linha saiu, uma linha de do processo de produção saiu... Não temos mais produtos com aquela, aquele processo, essas máquinas são retiradas da do processo de produção, é feita uma avaliação de venda. Se tem como recuperar essa, essa venda ou, no caso de, não existindo, a gente faz o teste de impairment ou faz a baixa como sucata [...]. Sempre internamente junto com as nossas, com as nossas áreas de engenharia interna. Então aqui trabalha muito junto controladoria e engenharia, né” (E16).*

O trabalho na ORG16 parece ser diferenciado nesse sentido, comparado com o que ocorre nas demais organizações, segundo relato dos entrevistados:

*“Isso todo ano tem, tá Gabriela? Todo ano a gente tem, porque nós temos alguns equipamentos que a nossa empresa é bastante investimento em tecnologia, alguns equipamentos já não, eles são úteis, mas não mais para a tecnologia que a empresa usa. Então a gente pega e faz o teste, verifica isso. E se tem lá o residual, esse valor não tem mais capacidade de gerar fluxo de caixa pra empresa, ele não é um bem que vai ser vendido por questões estratégicas ou pode ser vendido. E, nesse caso, a gente faz o teste” (E16).*

Na mesma esteira, o E21 informa sobre o teste interno:

*“O teste é feito todo ano. Normalmente, normalmente não é, mas normalmente, só no final do ano, quando a gente tá fazendo o fechamento do ano. Tem sim, reconhecimento de perda. Inclusive, se não me engano a última vez foi em dois mil e dezoito, dezembro de dezoito fizemos aí um impairment grande, que foi revertido em parte em dezenove e um pouquinho agora em vinte” (E21).*

Em uma empresa no setor de serviços, que teve suas atividades interrompidas devido aos protocolos de combate à covid-19, a E26 informa sobre a necessidade de reconhecimento de perda e realização do teste de *impairment* anual, devido às exigências da auditoria:

*“Olha, com esse cenário que a gente teve da pandemia, a gente teve, a gente sempre teve a premissa de ter que fazer esse teste, né? Porque a gente é auditado por big four, então eles exigem esse teste uma vez por ano, né? Então [...], mas com o cenário da pandemia a gente acabou tendo necessidade realmente de fazer esses testes trimestralmente e reconhecer*

*uma perda no ano de 2020 de mais ou menos um milhão, um milhão e meio. Nós fazemos internamente” (E26).*

De todos os participantes da pesquisa, somente dois informaram que não contrataram consultores externos para o trabalho exigido na adoção inicial às IFRS e mensuração do ativo imobilizado, realizando esse trabalho internamente, devido à disponibilidade de mão de obra interna e aos altos custos associados à possível contratação externa de consultores. O contador relata:

*“Era mais um processo burocrático que custaria muito. A nossa, nossa decisão foi ao contrário. É usar nada, não havia, e muitos, inclusive, falaram que não poderia ser uma engenharia interna, isso não tava escrito em lugar nenhum, tá? Isso era para vender consultoria e muitas, muitos, muitas empresas que eu lembro, colegas meus citando que tinha que contratar, porque era obrigado a contratar um terceiro e a nossa linha, foi o contrário” (E16).*

Já o outro participante (E21) não utilizou consultoria externa para o ativo imobilizado na convergência porque a empresa já utilizava vidas úteis societárias antes desse período e contava com profissionais internos aptos ao trabalho.

A partir da fala do E16, foi quando iniciaram os primeiros questionamentos sobre o papel das empresas de auditoria e de consultoria nessa prática, sendo necessário aprofundar mais adiante o conhecimento sobre o tema e buscar bases normativas ou orientações que explicassem, de alguma forma, os motivos que podem ter causado essa dependência de profissionais externos para a geração de informações contábeis ou a manutenção das práticas tributárias como fuga das questões de julgamento profissional.

Para as empresas que dispõem desses profissionais internos que possam contribuir na geração de informações, isso parece adequado e sustentável, em termos de não incorrência de custos adicionais para análises dos bens, o que necessita também de um papel mais proativo dos profissionais contábeis, os quais precisam se desenvolver profissionalmente e contribuir para essa tarefa, buscando melhorar a comunicação entre as áreas e, conseqüentemente, os controles internos desses bens.

O contador de uma empresa de varejo comentou sobre investimentos em recursos tecnológicos e robustos para os ativos imobilizados, com o fim de ter mais controle físico desses bens e eliminação dos custos com inventários terceirizados. Além disso, a dispersão geográfica das unidades em todo o Brasil, torna o inventário

muito demorado e oneroso para a companhia, o que exigiu uma mudança nos processos:

*“Isso, então, o que eu queria comentar é que assim a gente está desenvolvendo um projeto que a gente começou o ano passado, pelo que a gente já pesquisou de mercado, assim é um, é um projeto muito inovador na área de ativos. Pelo menos no nosso segmento, porque realmente tem aí esses desafios ainda que é a gente passar a ter o controle do ativo imobilizado por RFID, né? O que isso vai mudar na nossa vida? O que vai mudar na nossa vida é que eu terei um controle mais efetivo dos ativos de uma forma mais inteligente, de uma forma mais prática. Não vou precisar mais ter uma equipe terceirizada, né? Itinerante em todas as lojas, porque a gente vai dar condições para cada unidade de fazer o seu inventário sua contagem sem exigir uma equipe terceirizada” (E10).*

Logo, é preciso considerar que essa alternativa incorreu em custos elevados para a empresa, o que precisou de análises de longo prazo para optar pela implantação desse controle:

*“E o investimento para isso. O custo, o investimento total realmente dessa tecnologia ele é maior, mas a gente fez um estudo de cinco anos, onde mostrava um VPL positivo, uma vez que eu comparasse o custo que eu teria para fazer um inventário terceirizado, com uma equipe itinerando no Brasil todo. Então, acho que a gente já inventariou, tombou a metade das nossas lojas, gente conclui esse projeto este ano e pelo que eu levantei assim... Quando a gente fez esse trabalho, a gente também já aproveitou e implementou para os estoques comerciais também o RFID” (E10).*

O participante destaca também os benefícios dessa mudança:

*“Pelo, pelo, por esse novo processo, usando RFID, a gente tem levado assim, em um tombamento em torno de três horas. Então isso começa a viabilizar a própria unidade fazer o seu inventário... O que a gente ganha com isso? Eu consigo fazer as contagens com uma periodicidade menor e a ideia talvez é a fazer duas vezes por ano, de seis em seis meses. E aí eu vou administrando de acordo com a necessidade de acordo com as perdas indicadas eu posso criar indicadores onde tem lojas, unidades onde eu percebo que perde mais eu posso inventariar com uma frequência maior, outras menos, talvez observando o limite de um ano [...]” (E10).*

A E15 destaca alguns benefícios de ter um controle patrimonial estruturado, contribuindo para as decisões da companhia:



*“Então, acho que isso, sim, faz com que a gestão de controle patrimonial fique de uma forma mais eficiente e como foi colocado, muito bem colocado ao nosso setor ali da parte de ativo patrimonial, ela começa desde essa partezinha inicial, que é do controle, ajuda na gestão dos investimentos, até a finalização para rodar uma depreciação. Então a gente vê o todo do início ao fim e a gente consegue fazer esse acompanhamento junto às unidades [...]. Então, acho que essa proximidade, essa gestão toda, de tu saber onde tu vai investir é fundamental pro controle como um todo” (E15).*

O E16 salientou sobre os estudos que foram necessários para que a área de controladoria conseguisse aplicar os conceitos e implementar os padrões IFRS:

*“[...] usar a nossa engenharia interna sem custo adicional nenhum, tá? Então, o que mais demandou foi estudos da nossa parte da área de controladoria, né? De entendimento, de conceituação, de aplicação desses conceitos” (E16).*

A participação da auditoria interna parece fundamental para a manutenção desses processos de controle, os quais, nessa empresa, são mais simples, comparados à tecnologia empregada na ORG10:

*“Desafio é ter a disciplina de realizar auditorias periódicas, né? Que nem nós temos um cronograma de auditoria com os principais equipamentos de informática, nos principais equipamentos industriais, ferramentas, então esses equipamentos há uma auditoria trimestral realizada em todas as plantas. Nós temos todos os bens codificados com código de barra, a pessoa vai para dentro da fábrica, ela faz, ela coleta isso em leitura óptica, né? Joga para o sistema, o sistema faz uma auditoria eletrônica. Então, para manter tudo isso organizado, nós temos tudo isso com responsabilidade por centro de custo, ou seja, o nosso auditor, a pessoa que trabalha no ativo fixo ele vai fazer auditoria, ele vai acessar o centro de custo tal, ele já codifica, faz auditoria, gera um relatório, apresenta para o gestor do centro de custo, responsável por aqueles bens, as divergências. Esse gestor tem que ir atrás de resolver essas divergências, tem todo um processo sistêmico de qualquer transferência entre centro e custo é comunicado isso via intranet da companhia” (E16).*

Logo, ele relata que a elaboração de treinamentos e a comunicação com outras áreas da empresa é fundamental para que se tenha sucesso nesse trabalho:

*“Então, tem a auditoria, tem um programa de auditoria, tem um sistema de controle, treinamento com esses usuários, né? Cada supervisor responsável por centro de custo foi treinado pra entender a sua responsabilidade sobre aquele bem, entender que houve investimento da*

*companhia, que aquela, aquele investimento está dando a ele uma responsabilidade, a empresa confia nele a responsabilidade de cuidar daqueles equipamentos, então tem toda uma estrutura de educação, que a gente chama educação corporativa sobre esse item aqui, como tem os demais que a controladoria faz a gestão e que nos mantém com um sistema, com um controle muito muito, muito eficiente[...] Tem que elaborar treinamento, tem que ir lá no chão de fábrica, tu tem que visitar as pessoas, tu tem que fazer as pessoas visitarem a tua área. Então é um conjunto de ações que aí depois da frente, vamos começando a colher os resultados, começa a ter uma outra visibilidade, as pessoas começam a enxergar um pouco diferente a própria área, né?” (E16).*

O teste de recuperabilidade também tem a participação do setor contábil, e o contador reconhece a responsabilidade do setor de executar o controle patrimonial:

*“Eu tenho que olhar o teste de impairment. tem que olhar se eles estão controlados. Se é feita uma manutenção preventiva adequada, se porque a área de manutenção também é uma área muito, muito ligada e a gente tem muita relação com ela em relação ao imobilizado, né? Porque não adianta ter uma máquina nova se eu não tenho uma manutenção adequada. Isso vai afetar a vida útil dela e a vida útil que veio da engenharia não vai fechar com a vida útil porque não tenho uma manutenção. Então, essa conexão: manutenções preditivas, engenharia, vida útil, isso aí tem que tá conectado, se não a função de controlar o patrimônio da empresa, que é da nossa responsabilidade, ela começa a ficar comprometida” (E16).*

Parece que a tecnologia é uma aliada dos contadores nessa tarefa de reduzir o custo e o tempo dos inventários, o que necessita que realmente a administração da empresa reconheça essa necessidade.

*“É, o inventário hoje a gente faz internamente, tá? Através dessa equipe que eu te comentei do patrimonial, de cinco pessoas, a gente dá um suporte, mas a gente precisa que todos os setores nos ajudem, né? Não tem como nós sair, ir em cada setor fazendo um levantamento, né? Só que isso demora em torno de três meses até que a gente colete todas as informações e atualize o cadastro no sistema. O que a gente está fazendo para reduzir esse tempo aí, é criando um aplicativo ele já tá, já foi desenvolvido, ele tá em fase de testes, mas a gente está aproveitando essa questão da tecnologia aí para nos ajudar a diminuir o tempo com, com inventário, né? Que hoje é de três, em torno de três meses, a gente que reduzir aí pra no máximo um mês a gente conseguiu fazer, levantar todas as informações e atualizar no sistema” (E16).*

O aprimoramento da comunicação entre setores e a dependência da contabilidade das informações das demais áreas são relatados na fala da E23:

*“Mas hoje em dia isso já está bem mais disseminado nas grandes companhias, de tirar um pouco aquela imagem de que só o contador que é responsável pela demonstração financeira e só ele gera as informações, né? A empresa inteira gera informação. Então, na minha empresa, por exemplo, a gente tem uma, uma rotina grande quando vai preparar, elaborar as demonstrações financeiras. Acho que quase todos os departamentos da empresa recebem e-mail da contabilidade, solicitando informações pra que a gente possa usar na demonstração financeira. Então assim, eles já se sentem bem participativos e colaborativos aí nesse processo” (E23).*

Para finalizar, um entrevistado menciona sobre a responsabilidade pelo controle físico dos bens atribuído à operação na companhia à qual ele pertence:

*“A equipe é pequena, aqui na nossa empresa a gente tem uma particularidade, que o controle físico ele fica com a operação, por isso que a nossa equipe é pequena[...] Outra que o pessoal da operação eles têm a maior boa vontade de querer fazer o certo, a partir do momento que você faz a devida orientação e mostra qual que é a preocupação, o que isso pode trazer para o balanço contábil, se tem algum problema tributário, né?[...] Então quando você leva toda essa preocupação para o pessoal, os riscos, todo mundo vai querer fazer o certo” (E28).*

Com base nos resultados, o treinamento, a comunicação intersetorial e a tecnologia possuem papéis relevantes para que se tenha mais controle dos bens, permitindo que, com base em diferentes conhecimentos, o ativo imobilizado e a base de depreciação possam ser mais adequados à expectativa de geração de benefício para as empresas. Logo, a informação apresentada nas demonstrações deve ser mais próxima ao que se esperava com a implementação das normas IFRS para esse grupo de bens.

Despertou minha atenção o quanto essas atitudes que podem trazer melhorias são isoladas, enquanto poucos contadores relataram com maior profundidade a existência de processos internos de gestão e de controle de ativos imobilizados, o que vai de encontro com as outras práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, como o deslocamento de responsabilidades das tarefas para empresas de consultoria e/ou a simplificação de registros contábeis.

Desse modo, as três práticas identificadas e interpretadas com base na experiência dos contadores com o trabalho realizado sobre o ativo imobilizado e aspectos de depreciação não são excludentes, ou seja, pode ser que esses

profissionais adotem diferentes práticas, por exemplo, contratando laudos de revisão de vidas úteis de consultores externos para os bens mais relevantes e reconhecendo, no resultado, os bens com valor inferior àquele estipulado pela RFB, para fins de dedutibilidade de impostos e simplificação contábil.

Outro exemplo seria a utilização de taxas fiscais para itens administrativos, como forma de reduzir os custos dos laudos externos, contratando a estipulação e revisão de vidas úteis somente dos bens mais significativos. Já em relação ao terceiro tema, parece que, quando ocorre essa participação de outros setores, além da contabilidade nesse trabalho, e quando o processo de comunicação interna funciona de forma mais satisfatória, não há tantas necessidades desses atalhos de julgamento presentes nos demais temas. Essa foi uma interpretação, sem disposição alguma de generalização. Assim como os demais resultados, limito-me a descrever e refletir sobre o contexto de investigação.

Nos próximos temas, discuto algumas relações percebidas e desafios relatados pelos profissionais, que também devem interferir na forma como eles respondem às necessidades de julgamento.

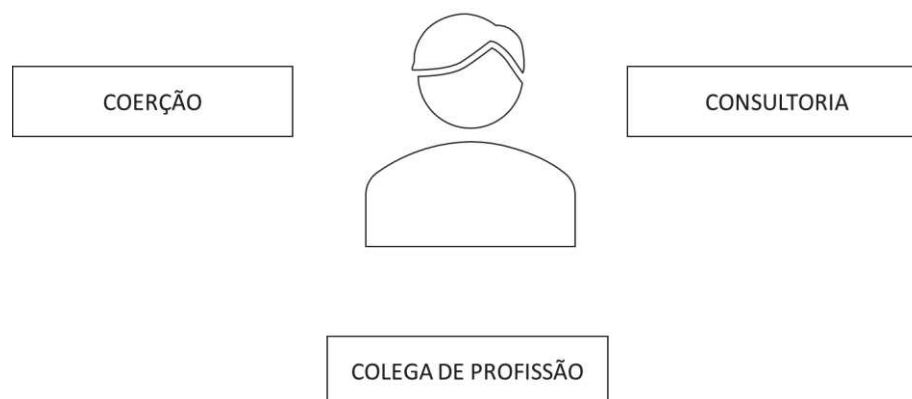
## **5.6 Relações de poder, conflito e dependência estabelecidas**

Algumas relações que podem auxiliar na compreensão da forma como ocorreu a implementação das normas IFRS em relação aos bens do ativo imobilizado e a sua transformação em atividades práticas, ou não, são apresentadas nesse tema. Elas foram constatadas durante as entrevistas e refletidas com maior profundidade na análise dos dados, sendo desconhecidas por mim no momento do planejamento da tese.

### **5.6.1 Os múltiplos papéis da auditoria externa**

No período de campo, por meio das experiências dos participantes, foi possível observar e refletir sobre as diferentes atuações dos auditores externos no contexto do JDM do ativo imobilizado, ilustradas na Figura 8, a seguir.

Figura 8 - Múltiplos papéis da auditoria externa



Fonte: elaborada pela autora.

As revisões de vidas úteis e testes anuais de recuperabilidade aparentemente são realizados em função de atendimento às exigências das empresas de auditoria, por coerção, e não porque os contadores consideram relevante o atendimento da norma ou constatam necessidade desse procedimento.

A exigência de realização do teste de *impairment* para o ativo imobilizado foi frequentemente comentado pelos participantes:

*“Mas em procedimentos tanto para atendimento de exigências de auditoria ou procedimentos internos como procedimentos de inventário, a gente acaba fazendo alguns ajustes. Então se no momento do inventário se identificou que algum bem pode ter, pode estar num estado digamos que não estaria numa situação de plena utilização a gente identifica ele para ver quanto que ele estaria registrado no sistema e faz um uma provisão para perda, tá?” (E01).*

*“Tem uma empresa, a gente contrata uma empresa todo ano, a auditoria independente que exige, que a gente faça a análise, né?” (E03).*

*“Tu sabes que isso já foi um dos pontos que nós tivemos apontamento nas auditorias. Mas como a gente entende que o nosso processo, ele é, ele tem uma manutenção constante dos nossos ativos, por conta de que eu tenho todo um procedimento mensal de incorporação, de baixa e de um controle bem forte, em termos de inventário. A gente entende que o nosso ativo não estaria superavaliado, né?” (E04).*

*“Também não, esse ano a empresa virou lucro real e teve debêntures então agora a gente tá sendo auditado por Big Four, tá tendo que fazer as demonstrações... Inclusive foi uma solicitação da auditoria o teste de impairment [...] Às vezes, vem muita empresa de auditoria e fala pra gente*

*que a gente tem que fazer alguma coisa [...] e a gente, ‘poh’ [...] ah, vamos fazer que talvez tenha sentido [...]” (E09).*

*“Os ativos salas de aula, por exemplo, o que a gente mais tem, benfeitorias que são transformadas em sala de aula. Esse sim a gente faz um papel, a própria auditoria cobra isso. A auditoria faz a pressão para que a gente sempre esteja adequado às normas, né? [...]. Depende muito da questão do quem está prestando serviço de auditoria externa. Se é uma Big Four. Quem tem Big Four, geralmente não, isso não é conclusivo, tá? Geralmente tem uma tendência a ter um ativo mais ajustado às IFRS” (E11).*

*“Como eu falei pra você, a gente faz. Agora a gente faz. Nós fazemos, obviamente o teste para ver se tem algum indicativo. [...]então quando é a gente vai fazer o impairment, salvo um grande impacto na questão do mercado a nível de preços e tal, que o preço caia muito, vai dar um bom indicativo. Fora isso, a gente faz mais pra cumprir a exigência da auditoria externa, né?” (E20).*

*“Porque a gente é auditado por Big Four, então eles exigem esse teste uma vez por ano, né? A auditoria realmente exigiu, né? E como a gente na verdade tava com os cinemas fechados em si, não tinha muito o que avaliar in loco, né os itens? Mas realmente avaliação do resultado, né? Porque a premissa do cálculo dessa recuperabilidade de ativos ela tá baseada também no resultado futuro, né? [...]. A gente tem adequar, até porque, como a gente tem auditoria trimestral, se a gente não faz, não tem auditoria... então é meio que um ciclo, né?” (E26).*

Assim como as exigências de laudos pelas auditorias, para comprovação das estimativas de vida útil e de perdas:

*“Acredito que fora, a gente também tem a auditoria externa, né? A própria auditoria externa também nos solicita a atualização dos laudos. Então, nesse ponto, seria mais nesse sentido mesmo, a vida útil” (E17).*

*“Hoje eles que estimam essa vida útil pra a gente, todo ano a gente tem que fornecer um laudo de vida útil, né? De vida útil remanescente dos principais equipamentos de produção da empresa pra auditoria externa [...]. Esse laudo tem, tem que ser assinado pelo, por algum engenheiro que conhece, pode ser um engenheiro terceiro, hoje é interno, e como a gente tem essa área, esta área dedicada dentro da empresa é o chefe da área que assina. Então, então é sempre engenharia interna, né?” (E21).*

Houve menções de pontuação de deficiências de controle pelos auditores, o que levou à revisão também das vidas úteis dos bens:

*“É importante, a gente já tem isso, como plano, a empresa já tem de fazer um geral, vamos dizer assim, até pra fazer um saneamento mesmo do ativo imobilizado, a própria auditoria externa, nós fomos, né auditados externamente, tem auditor independente, a auditoria já vem inclusive recomendando isso, né?” (E05).*

*“Sim. A gente inclusive, esse ponto de revisão de vida útil, ele é um ponto que já há três anos está no nosso relatório de auditoria e se não fosse por isso a administração não faria não, viu? (risos). Eles estão cobrando a validação do nosso ativo, da nossa vida útil cadastrada, do processo, né? Do inventário, pra seguir as normas, né? Então não pega uma vez por ano, a gente sabe que uma vez por ano não é possível diante da grandiosidade da empresa e do custo que isso tem né? Mas, como já fazia cinco anos, então quando completou cinco anos a gente começou a ser pontuados no relatório de recomendação final, né? [...]. Ele entra como ponto de controle, uma deficiência de controle né” (E24).*

*“Na nossa situação, eles cobram, tá? Até foi um ponto de controle que eles colocaram no relatório deles, né? Assim, de não ter um laudo anual né? Pra revisão de vida útil, mas aqui o imobilizado ele é bem tranquilo assim, né” (E29).*

Porém, são poucos os casos que os contadores comentam que argumentam com os auditores por causa de divergência, quando ocorrem as exigências:

*“Então, até esse ano que eu entrei na empresa, eu acho que eu fiz uns cinco ou seis memorandos de práticas contábeis que a gente aplica na companhia e que eles não estavam muito de acordo com que a gente tá fazendo, né? Então eu tive que explicar, eles não estavam convencidos, aí eu tive que pegar o CPC, colocar em qual parágrafo do CPC que a gente tava se baseando pra fazer aquela aplicação e fui escrevendo... nossa, eu acho que fiz uns cinco ou seis memorandos técnicos assim, colocando o CPC e eles entendiam que o parágrafo anterior dizia uma coisa e eu falava que o parágrafo que eu tava utilizando, que eu tava me baseando era outro. Então, gera algumas discussões que até o próprio CPC é confuso, né? O mesmo parágrafo que te dá, tem um parágrafo que te dá chance de fazer alguma coisa e o outro parágrafo anterior fala que você já não pode” (E29).*

Essas situações me levaram a refletir sobre – além da existência da coerção – o quanto os contadores são passivos quando é necessário discutir e fazer julgamentos mais complexos, de forma geral. Saliento que essa foi uma percepção minha, com base nas evidências encontradas. Em geral, os contadores consideram os auditores como “parceiros profissionais”, com os quais trocam ideias e experiências (como colegas de profissão) e recebem orientações com base nas práticas do mercado a

que eles não têm acesso, embora mencionem frequentemente as exigências impostas pela auditoria.

*“Mas da auditoria sim a gente acaba tendo uma [...] não dá, dá pra dizer que é um pouco de influência no sentido até de algumas trocas de figura assim já, né? [...]. E de consultas porque a auditoria também não, não deixa de ser um parceiro e algumas tomadas decisão, porque eles nos auxiliam inclusive até pra mostrar práticas de outras empresas mesmo que eu não tenho contato direto, às vezes através da auditoria a gente utiliza” (E05).*

*“No caso da empresa que eu trabalho, a gente tem uma base muito grande de ativo né? É uma empresa muito grande, uma siderúrgica grande. Então a gente, a gente é auditado pelas auditorias externas, a gente aproveita que a gente tem esse contato bem próximo com eles, que estão lá quase que no dia a dia com a gente, chama eles, pede a opinião deles” (E21).*

*“Como a gente tem auditoria externa aqui que está sempre no mercado, está sempre por dentro eles nos dão dicas” (E12).*

*“Então, a discussão que a gente tem com os auditores aí é diária e constante, porque muitas vezes depende de ponto de vista e de argumentos e comparações com outras legislações ou outras empresas do mesmo segmento” (E23).*

Inclusive, em alguns casos, os auditores contribuem com a geração dos números contábeis, além da validação:

*“Então eles têm uma equipe multidisciplinar e nos auxiliou a ter esse número junto com a auditoria externa, né? Pra validar o número e a auditoria envolve os especialistas também dentro da empresa, que a gente sempre trabalha com uma das Big Four, né? Então na época da convergência, era a X que estava à frente então eles fizeram toda a validação do trabalho também da consultoria” (E24).*

*“Então, o que a gente acabou fazendo foi feito um piloto, né? Um modelo e depois em cima disso, a gente acabou trabalhando junto com a auditoria, porque assim querendo ou não, né? Eu sempre falo, essas coisas, esses cálculos, né? Você tem que ter um check final com a auditoria, né? Porque pode ser que mude alguma coisa, algum formato, né? Principalmente porque o caso do impairment, a gente tem a situação de taxa de desconto, né? Então, você tem que usar o site específico que a auditoria utiliza pra validação, então isso aí, a gente acabou alinhando com ele e internalizou” (E26).*



Além disso, a dupla atuação das empresas de auditoria como consultoria também permite algumas reflexões sobre possíveis conflitos de interesses e falta de independência na execução dos trabalhos:

*“Nós fizemos, nós temos auditoria externa da Y que hoje é quem faz a revisão dos saldos de balanço. Mas nós fizemos uma contratação em separado com eles, então eles prestaram consultoria, a gente apoiou, apoiou esse processo, porque até para que a gente pudesse ter depois uma pouca de certeza naquilo que a gente estava fazendo, né? Não, que quem essa parte toda foi a controladoria. Fez toda a parte de revisão e ajuste no imobilizado, mas a Y pela consultoria dela ela deu apoio e fez a revisão, fez os ajustes. Depois, validou o processo” (E11).*

*“E aí, no caso, a nossa empresa pagou essa consultoria deles, a gente tem que fazer análise de quase mil contratos e análises bem chata, você pega um contrato de serviço, liga pra quem faz o contrato, pra fazer algumas perguntas que a auditoria coloca para poder classificar o contrato, se era ou não era é um arrendamento, então assim foi um trabalho cansativo, longo, com o apoio de uma empresa que a gente tava pagando pra nos ajudar, pra que a gente pudesse fornecer os melhores números pra demonstração financeira[...] Aí nesse caso, a gente chamou uma outra auditoria, não sei se pode falar os nomes, mas não foi a auditoria que estava nos auditando, foi uma que tinha acabado de sair da empresa, porque tem um ciclo de auditorias e aí a gente achou que eles tinham mais conhecimento, a auditoria já estava com conhecimento do assunto mais formado do que a auditoria que estava nos atendendo. E aí em cima disso, a gente fechou toda essa classificação e ao mesmo tempo a gente chamou a auditoria, a auditoria que estava nos auditando pra gente validar os números, já bater o ok deles lá de uma vez” (E21).*

*“Então a gente teve que fazer um processo, contratamos a empresa de auditoria, eles foram e verificaram qual que era o preço real. Aí a gente fez um ajuste, pode se chamar também né? É o impairment” (E14).*

Parece incoerente a ocorrência de divergências e discussões somente pela troca da empresa de auditoria, se os procedimentos de trabalho dos auditores são semelhantes e regulamentados pela profissão:

*“A auditoria, por exemplo, eles avaliam, mas também não conseguem, assim... o que eu vejo aqui é que eles não conseguem julgar 100% se tá adequado ou não se eles não fizerem, se não tiverem o laudo, né? Então, como o laudo foi exatamente nosso auditor que foi feito na, na época 2015, 2015 não eram eles os auditores, né? Mas eles que fizeram o laudo e agora eles estão nos auditando. Então acaba que tem uma confiabilidade melhor. O que eu acho, que talvez quando a gente mudar de auditoria pro ano que*

*vem, aí eu acho que talvez deve gerar algumas discussões em relação a isso daí, né? [Inaudível] Vão querer revisar também. Então assim, pra gente não tá tendo influência de auditoria e nem de órgãos externos por enquanto, a gente tem seguido o que foi definido sem muitos problemas” (E29).*

Além disso, os contadores informam contratar empresas específicas de consultoria devido à credibilidade delas com as auditorias:

*“Pra fazer o teste de impairment? Eu tenho fluxos de caixa dentro da empresa, mas todo mundo prefere contratar o cara, porque auditoria pode ser que aceite mais, questione menos, porque a própria auditoria quando é questionada também dá aquela travada” (E09).*

*“É, a consultoria a gente tem, na verdade, a empresa X, que é nossa parceira, dizendo assim, praticamente sempre acaba contratando eles, que eles têm a uma um crédito bem bom com as auditorias” (E08).*

Com base nessas evidências de múltiplos papéis na atuação da auditoria, é possível perceber que os contadores/empresas buscam atender às exigências impostas pela auditoria externa porque também há interesse de que ocorra a emissão de um relatório sem ressalvas, o que deve proporcionar e/ou garantir a legitimidade das companhias perante os acionistas, usuários, órgãos de controle e mercado. Ao mesmo tempo, sequer questionam quando ocorre essa dupla atuação “consultoria e auditoria”, o que, pensando racionalmente, deve e pode comprometer a independência para a emissão de opinião sobre as informações contábeis.

Além disso, as exigências de laudos externos beneficiam o crescimento de um mercado já mencionado nos resultados, de oferecimento de serviços para deslocamento de tarefas de testes de *impairment* e revisões de vidas úteis, previstas pelas normas IFRS. Nessa linha, as indicações constantes na ITG 10 – e, aparentemente, veladas –, as quais aumentam os custos da geração de informações quando as empresas não possuem pessoas internas capacitadas para fornecimento desses laudos, também permitem concluir que o próprio CPC, com respaldo de seus representantes, elabore orientações locais sem referência às IFRS que sustentam o comportamento dos auditores (em cobrar laudos) e consultores (no oferecimento de serviços como “obrigatórios”). Isso também pode limitar os contadores à dependência técnica de auditores e consultores, o que contribui para que o comportamento seja mais passivo, havendo resistência as situações de julgamento.

### 5.6.2 O contador e a dependência técnica de profissionais externos

O JDM dos contadores parece sofrer influências dos auditores e consultores, além da dependência técnica percebida. Em alguns momentos essas interferências são observadas:

*“A única questão que a gente tem é essa parceria com uma empresa de consultoria ao final do ano para a gente fazer o teste de avaliação e conversar um pouco sobre os registros da empresa, né? Essa empresa de consultoria, ela avalia e analisa tudo o que foi registrado ao longo do ano, mas o único momento que a gente troca ideia aí com algum terceiro” (E13).*

*“Acredito que nesse ponto, interferir talvez a consultoria com a determinação da vida útil, né?” (E17).*

A aprovação, orientação ou conferência da auditoria sobre os julgamentos e decisões dos contadores parecem servir como uma validação do trabalho, garantindo a eles segurança e sensação de conformidade:

*“E além disso, o próprio auditor, ele faz um teste de uma inspeção física, ele pega lá uma meia dúzia, uma quantidade itens que foram adquiridos e vai presencialmente verificar. Então, é um grupo bastante importante dentro da companhia, né? E a auditoria passa a ter uma, uma atenção muito especial, né?” (E28).*

*“Daí a gente faz os cálculos tudo, repassa pra auditoria, eles validam e a gente contabiliza” (E26).*

*“E os auditores revisam né? [...]. Por exemplo, esses laudos de reavaliação, quando a gente faz, não necessariamente no final do ano, pode ser em qualquer período do ano, eles também revisam, alguns trabalhos também de análise do valor justo das nossas propriedades pra investimento que a gente não registra, mas a gente tem que divulgar. Então eles também fazem esse trabalho fora da auditoria de final de ano. Então assim, é auditoria o ano inteiro” (E23).*

*“Mas, tem um conjunto de pessoas envolvidas seria, pra tu ter uma noção eu diria que a controladoria central faz conjuntamente com a auditoria externa, faz esse mapeamento. Depois, submete à superintendência. Ai a partir dali sim, passa para as entidades, para as filiais vamos dizer assim, passa para o ente local... Sempre alinhada com a auditoria, né? Que esse é o ente que nos, que revisa nossas demonstrações” (E11).*

*“Ele é revisado, todo mês a gente dá uma olhadinha em alguns itens, né? Pra ver como é que tá a depreciação, faz alguns testes e pela auditoria também” (E06).*

Além disso, em alguns casos, parece que a participação do contador no JDM do ativo imobilizado é de coadjuvante, deixando sob a responsabilidade de consultores e auditores as revisões de método de depreciação e outras avaliações. Quando perguntei à E07 acerca da revisão do método de depreciação, ela apresentou dúvidas sobre a ocorrência:

*“É, então, ele é, aparentemente os valores são revisados por essa consultoria. Isso, fora porque a gente passa por auditoria, então eles só confirmam. Mas a revisão mesmo é por essa outra empresa especializada” (E07).*

A empresa à qual ela está ligada utiliza taxas fiscais predominantemente para a depreciação. Por praticidade, tem a contabilização e os julgamentos diários do ativo imobilizado centralizados somente na contadora e realiza inventários a cada dois anos, por meio de consultoria que, inclusive, mensura estimativas de perdas que são reconhecidas, sem qualquer análise da contabilidade interna da companhia.

Essas relações de dependência parecem contribuir para que os contadores sejam extremamente conformados. Em relação às mudanças da contabilidade para os padrões internacionais, foi possível observar um desconforto relatado, por aumentar a carga de trabalho devido às necessidades de julgamento profissional:

*“É bom porque não é uma regra estabelecida. Eu acho que a contabilidade é muita regra estabelecida e às vezes tu fica sem resposta, mas é ruim por causa dos controles paralelos que tem que ter, né? Que aumenta um pouco trabalho, dá mais trabalho” (E12).*

Isso é resolvido, muitas vezes, pela contratação de consultorias, quando a companhia dispõe de recursos financeiros para a tarefa:

*“Agora nessa revisão que a gente vai fazer pra esse ano a gente também tem cotado empresas externas, né? A gente, a fábrica ela tem um pessoal muito antigo de fábrica, o pessoal conhece muito bem a fábrica. Então tem alguns que se aposentaram e às vezes eles, eles tinham muita prática de colocar as pessoas pra prestarem serviços nessas situações de fazer inventário do imobilizado. Então traz as pessoas que já conhecem a*

*máquina, sabe onde tá tudo, né? Então vai utilizar..., mas a gente tá numa fase de profissionalizar um pouco essas situações e contratar empresas externas mesmo, com mais capacidade, dar uma profissionalizada um pouco melhor na companhia” (E29).*

O E16 apresenta sua visão sobre a responsabilidade da contabilidade e a necessidade da colaboração dos profissionais contábeis que, por vezes, preferem terceirizar esse trabalho, sem o conhecimento real acerca da complexidade:

*“A responsabilidade é da contabilidade, é do controller, não é do outro. Como é que eu vou querer que o outro controle o patrimônio se eu não saio daqui e explico para ele a importância desse controle, que ele precisa me passar a informação se ele vai transferir de fábrica ou de centro de custo, se ele vai sucatear bem. Se ele não tiver essa informação, ele não vai adivinhar que eu preciso, e aí vai recorrer numa consultoria, que vai fazer um trabalho meia boca e vai cada ano estar ganhando dinheiro. Quando na realidade tu poderia com um profissional se pagando, pra fazer um trabalho profissional, de qualidade e que não é difícil. Ele é trabalhoso, ele não é difícil. Ele não é um trabalho complexo, ele só é trabalhoso, então dá trabalho. Só que a acomodação da maioria é melhor, né? Muitos preferem a acomodação” (E16).*

Essa afirmação dele sobre responsabilidade pelas informações vai ao encontro de uma colocação que fiz anteriormente sobre a necessidade de proatividade e participação dos profissionais contábeis no JDM sobre bens do ativo imobilizado, devido à sua competência técnica, somada à sua experiência e ao conhecimento do negócio e do contexto. Inclusive, é possível que mudanças nesse comportamento possam ser um meio de valorização profissional do trabalho do contador, como comentado pelos entrevistados:

*“Agora é desafiador nesse sentido, traz você para uma linha, para um patamar enquanto profissional da área de contabilidade, com o brilho da importância que você precisa, que você tem para a companhia, né? Aí cabe saber de você se você tem esse desejo de caminhar nessa linha. Porque é assim, às vezes é muito bom, muito cômodo com as coisas todas tranquilas, mas isso também as vezes te joga num grau de insignificância. Todo dia, não muda nunca, tem um lado cômodo, bom, mas tem um lado de pouca significância. Então isso acaba mexendo com você: olha, tem que correr” (E20).*

*“Acho que as normas acabam dando um pouco mais de visibilidade pra nossa área, queira ou não queira, a gente não é só um contador pra pagar*

*impostos como era antigamente, né? Hoje tudo que a gente faz, eu acho que tem mais valor do que antes assim, né? (E29).*

Embora alguns contadores reconheçam as mudanças na profissão contábil, ocorridas na última década, o comportamento passivo dos contadores ainda é predominante, contribuindo para a dependência técnica já mencionada.

### 5.6.3 O contador e a coerção das normas

Não há dúvidas de que as normas e leis influenciam e orientam o JDM dos contadores sobre o ativo imobilizado. Quando perguntei aos contadores sobre as principais influências para seu JDM do ativo imobilizado, eles demonstraram a necessidade e busca por adequação às normas e leis:

*“Tudo que se utiliza pra fazer pra definir alguns critérios, a primeira coisa é a legislação” (E05).*

*“Então, hoje a gente tem um procedimento que a gente construiu em cima dessas normas[...]com certeza, as alterações na legislação também influenciam bastante” (E15).*

Alguns participantes buscam metodologias para atendimento às normas, considerando o custo e o benefício da informação, mencionados na Estrutura Conceitual:

*“A gente procura fazer as classificações e os julgamentos de acordo com as normas vigentes. Isso é o nosso, é o norte assim, que determina a melhor prática. Assim, quando a gente está convencido dentro de uma metodologia que está amparada pela uma norma, mesmo que haja pessoas com opiniões divergentes, o que prevalece é o que está na norma” (E10).*

*“Não, nós vamos seguir especificamente o que determina a norma, tendo a estrutura conceitual que nos coloca sempre a questão da relevância e do benefício da informação” (E16).*

O *compliance* das empresas participa desse trabalho na busca de adequação e atendimento às normas:

*“Vamos analisar, isso aí vai mudar a vida útil do bem de fato ou outra característica? Aí a gente começa a buscar algum tipo de substância legal, do ponto de vista legal pra dar a devida classificação[...]mas assim, gente precisa fazer o que manda a lei. O nosso compliance que é mais forte na companhia, o nosso compliance, a gente tem que tá seguro de que estamos fazendo o que a lei manda, do ponto de vista de classificação, mensuração, divulgação” (E20).*

Nos sentidos produzidos pelos contadores entrevistados, eles parecem que se sentem confortáveis e em conformidade com o atendimento das normas, embora, muitas vezes, os julgamentos sejam executados por terceiros:

*“O processo é todo [...] nasce e termina todo sim, respeitando todos os limites das normas independente da consequência[...]O que a gente faz é assim, óbvio tem que seguir a legislação, mas assim, adequar ao máximo possível da legislação à nossa operação” (E23).*

Além das contábeis, as normas tributárias também influenciam o JDM dos contadores:

*“Mas assim, o nosso foco sempre é o IFRS. Então, olhar qual o norte que tá, o que tá norteando o IFRS, Receita Federal se tem algum ponto, algum item novo, alguma informação nova também a gente usa como referência[...] É, seria mais a legislação. A parte regulatória” (E27).*

As revisões anuais de vida útil exigidas pelas normas, assim como a manutenção de formas de reconhecimento baseadas no custo histórico, são pontos de insatisfação de alguns participantes:

*“A gente está fazendo só para ver se não tem uma defasagem muito grande e depois a gente toma um tombo lá na frente, né? Tem que fazer uma baixa grande de valor, mas assim, eu acho que a frequência anual acho que é muito grande, se não é uma empresa que tem uma rotatividade muito grande dos ativos, né? [...]. Eu acho que no caso de uma fábrica como a nossa ou fábrica mais fixa, sem muita movimentação acho que talvez não precisaria tanto tempo, todo ano” (E29).*

*“Porque é muito, em especial nos imobilizados que são imóveis, quando ele é reconhecido a valor histórico, o que a nossa legislação não permite atualizar, você tem uma informação irreal [...] mas se você for olhar aquele bem, ele é um bem antigo, mas que foi bem tratado, bem cuidado, que você quando vai olhar ele a valor de mercado, ele custa sei lá 10 milhões, 5 milhões, tá entendendo? Então, o imobilizado possui essa... como é que eu*

*posso dizer? Essa fragilidade de reconhecimento e dificuldade de quem olha os nossos demonstrativos. Isso acaba, para um leitor leigo, um usuário externo leigo, ele não vai entender isso” (E27).*

A adoção do IFRS 16 também foi uma questão de bastante contestação dos participantes devido à complexidade e à percepção de não adequação/aplicação, ou seja, a ocorrência de cobranças generalizadas e falta de razoabilidade:

*“É, mas assim, eu acho que tem muitas coisas que poderiam ser mais simples, né? E talvez não ter tanto... tem coisas que não são aplicáveis aqui para o Brasil, queira ou não queira...é muito difícil, né? [...]. Se olhar o IFRS 16, de locação, né? Por que que eu tenho que fazer? Você viu, eu tive que fazer um memorando, acho que o memorando deu umas 30, 40 páginas do IFRS 16, sendo que eu tive só, eu tenho só três imóveis alugados” (E29).*

O que fica evidente, pela fala do E24, é que as revisões acabam ocorrendo com menos frequência por causa dos custos e do trabalho que devem ser dispensados para as atividades: *“Então esse período de fato pelo alto custo e pela demanda de trabalho, ele acaba sendo bem maior do que o que a legislação pede” (E24).*

Com base no exposto, é fundamental que as empresas encontrem formas mais sustentáveis e menos onerosas para atendimento das exigências normativas e que, a partir da discussão desse tema, os profissionais possam refletir de forma mais crítica sobre o quanto essas relações de poder, conflito e dependência técnica podem estar ocorrendo e direcionando suas atitudes.

#### 5.6.4 A administração e o contador: conflito e coerção

Pelos relatos dos entrevistados, em algumas oportunidades, a administração acaba ignorando alguns procedimentos e aceitando outras práticas, devido à percepção de benefício e reflexos no resultado:

*“Depois que você faz tudo isso, toda essa correria, quase morreu, tá lá, perdendo fôlego.... [risos], 45 minutos do segundo tempo... Você leva pro cara, ele fala assim, não, mas, mas o impacto é muito grande. Não, deixa as IFRS pra lá [inaudível] [...]. É, e assim, ah, o teste de impairment, vai, desvalorize..., vai desvalorizar o meu ativo. Se eu tiver que fazer o ajuste, né? Se ele der o ajuste. Ah, isso vai impactar o resultado? Ai, mas vai diminuir o valor de ativos no meu balanço, no meu grupo do ativo, né? Grupo de balanço. Ah, mas pra quem olha, vai ver que tem algum, alguma*



*coisa errada. Então, tipo, não vai atrair investidor. Então, tem um pouco de resistência ali, eu acho que é um pouco de modo brasileiro, né, sempre querer tirar proveito de alguma coisa então não... vamos deixar do jeito que tá. Que pode piorar pro meu lado [risos]” (E09).*

*“A auditoria não tá me incomodando e eu não tenho benefício econômico, a entidade fica muito na dela, na entidade que você está entrevistando ela uma entidade religiosa então ela tem... Não é uma fábrica, uma indústria, né? [...]. Como as decisões são mais, mais demoradas, não é que elas não existam, não aconteçam. Elas são mais refletidas, não há assim o apetite por resultado, vamos dizer a última linha não precisa ser exaustivamente buscada. Então tem um pouco de lentidão no processo. Tem que ter um pouquinho aqui, né? Onde ela vê benefício ela adota (E11).*

Ainda, em alguns casos, parece haver mais interesse da administração quando a companhia está passando por uma fase de dificuldade financeira:

*“É. Não, e a gente percebe que aparece esse interesse por estar atualizado quando a empresa está passando por um momento pouco difícil, digamos assim. Onde acaba sendo espremido todas as despesas, os custos e aí, querendo ou não a despesa da depreciação tá lá dentro do setor, né? Aí o setor começa a olhar pra esse número, né? E questionar, poxa por que eu estou pagando tanta depreciação? Cara, tem todos esses bens aqui dentro do teu, da tua gestão aí, estão todos aí ou não? Aí, eles começam a demonstrar interesse e ir atrás de atualizar esses cadastros, sabe? E quando a empresa está bem, está faturando, ninguém tá apertando, ninguém tá questionando, daí eles esquecem que têm que cuidar dos bens” (E17).*

No entendimento dos contadores, a ocorrência e a robustez dos trabalhos de geração e controle de informações do ativo imobilizado dependem das intenções da administração e do quanto ela julga esse trabalho importante:

*“É, se isso não vier de cima [...]. Se o administrador, o presidente ou o diretor financeiro de fato não entender a importância disso, desse investimento sempre fica pra depois” (E24).*

*“Vai melhorar e eu acho que assim, quando a gente tem também uma, eu acho que tudo também vem da liderança da empresa. Eu acho que quando a liderança passa essa visão, essa necessidade de que todo mundo tem que participar e que quanto maior, mais confiáveis e mais transparentes forem as informações, melhor pra a gente, melhor para o mercado, melhor pra todo mundo. Eu acho que quando essa mensagem vem de cima para baixo eu acho que a cultura começa a mudar, né? Mas óbvio que não é da noite pro dia, é muito difícil mesmo” (E23).*

Assim, é preciso estar atento às questões de adoção de procedimentos por oportunismo e percepção de benefício, conflitando com os interesses para atendimento das normas, dificultando essa institucionalização. Enfim, essas relações percebidas entre os “participantes” das atividades de JDM, que vão além dos contadores, devem ser investigadas e observadas com mais atenção e profundidade, inclusive pelas autoridades contábeis, que parecem velar alguns tipos de comportamentos e atitudes.

Por fim, resumo as principais relações (Quadro 15), as quais possuem destaque no contexto da investigação e devem ser observadas de forma mais crítica para minimizar os vieses e as distorções das informações, além dos custos excessivos.

Quadro 15 - Participantes do JDM e relações estabelecidas

Participantes do JDM	Relação
Auditor – Contador	Poder e coerção
Contador - Auditor	Dependência, conformidade
Auditor – Consultor	Conflito de interesses, dependência
Contador - Consultor	Dependência
Administração - Contador	Conflito de interesses, poder e coerção

Fonte: elaborado pela autora.

Na sequência, são discutidas no último tema apresentado na análise temática as barreiras e os desafios para aplicação das normas de ativo imobilizado nas empresas, mencionadas pelos contadores entrevistados.

### 5.7 Barreiras e desafios na aplicação das normas de ativo imobilizado

Nesse tema, busco discutir as barreiras e os desafios percebidos pelos contadores, enquanto buscam transformar os conceitos e orientações das normas em práticas relacionadas ao ativo imobilizado.

As práticas de implementação adotadas por contadores podem variar entre as empresas devido à disponibilidade de recursos que estas dispõem para auxílio no desenvolvimento das tarefas práticas. Em alguns casos, podem ser desafios a serem superados, contudo, em algumas situações, são consideradas barreiras que prejudicam o desenvolvimento do trabalho prático.

Durante as entrevistas, os contadores comentaram sobre diversas dificuldades para execução das tarefas diárias referentes ao ativo imobilizado e sobre a existência de deficiências de controles desses bens. Acredito que, com base nas experiências dos participantes, é possível refletirmos mais sobre cada aspecto destacado, os quais dividido em quatro itens: os recursos (financeiros, humanos e tecnológicos), o conhecimento técnico, a comunicação e o controle dos bens.

#### 5.7.1 A informação sobre ativo imobilizado é cara

Essa afirmação deve balizar as diferentes práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, com ênfase na depreciação. É preciso admitir que, para reconhecer um bem e controlá-lo nos padrões IFRS, exige-se disponibilidade de recursos: financeiros, humanos e tecnológicos. Nesse item, abordo três tipos de recursos que são necessários para o trabalho de JDM do ativo imobilizado. Contudo, destaco os recursos financeiros, sendo que os demais, geralmente, devem ser reflexos da disponibilidade deste primeiro.

Os custos de controle dos bens, principalmente dos inventários periódicos, são altos e demandam tempo, e, conseqüentemente, tornam-se mais custosos ainda. Dois entrevistados relatam bem essa questão:

*“Na medida em que eu começo a crescer as unidades, eu posso chegar a um momento que eu não vou ter condição de cobrir o ciclo dentro do próprio ano e isso seria ruim para fins de reconhecimento do balanço e também o custo de eu fazer um inventário periodicamente, conforme recomendado, com um investimento tão grande, uma vez que eu tenho que ter uma equipe itinerante em todo o Brasil, tem deslocamento, têm custos de viagem, hospedagem” (E10).*

*“E essas empresas, elas vêm, dão uma olhada em quanto, a quantidade de bens tu tem, se são bens fáceis ou não de identificar de... E eles fazem um orçamento e em cima desse orçamento, você tem que trabalhar as suas possibilidades ou realidades né? Pensando como qualquer outro, qualquer empresa na verdade. Então você fazer esse laudo e toda essa movimentação anual com um terceiro é complicado, não só pela questão financeira, mas pela questão de trabalho também, tá” (E17).*

A entrevistada conta sobre a experiência da sua empresa com os inventários:

*“Esse é um detalhe que é legal comentar, que assim a gente até gostaria e nos esforçaríamos para fazer mais vezes um inventário geral, por exemplo. Mas o custo realmente é super alto para as empresas, né? Então, acredito que já se dentro do nosso grupo a gente já não consegue manter aquela periodicidade que a gente gostaria em função de custo, eu penso como são as empresas lá fora, fica mais complexo ainda” (E15).*

As revisões anuais de vida útil dos bens e a realização de teste de recuperabilidade também são custos observados pelos entrevistados, quando esses não dispõem de equipe interna para o trabalho ou devido à crença de que os laudos externos são mais consistentes e aceitos, como já mencionado.

*“Pra nós lá na nossa empresa, anualmente eu tenho um gasto de cento e cinquenta mil reais só pra fazer laudo” (E22).*

*“Eu acho que a dificuldade, acho que são vários tipos de dificuldade: tem a dificuldade realmente do valor, porque a gente sabe que pra manter uma contabilidade de acordo com os padrões internacionais não é realmente barato. Porque você tem aí alguns custos, com laudos, consultorias, publicações, divulgações, departamentos bem estruturados de RI, de assessoria de imprensa” (E23).*

*“Também. Isso, o custo é altíssimo, muito, muito relevante e fica difícil da gente fazer, contratar um serviço desse, tanto pelo custo, quanto pela questão do rigor e critério” (E27).*

O E29 relata sobre os orçamentos de revisão de vida útil:

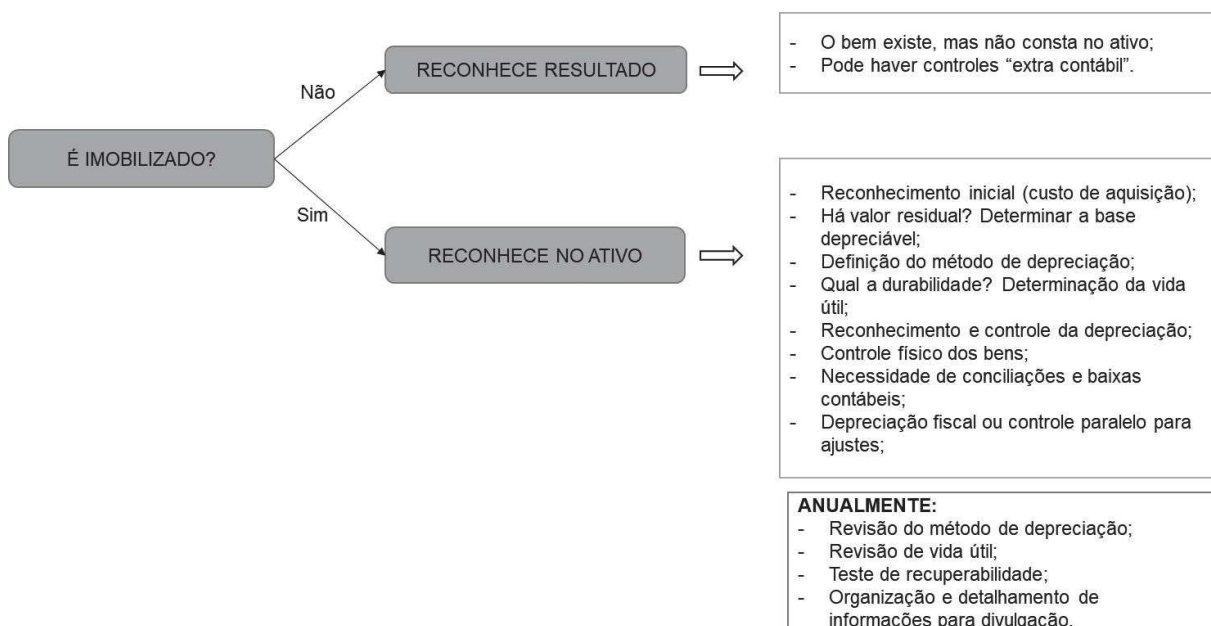
*“[...] a gente fez, eu já tenho três orçamentos pra esse ano e fica na faixa de...pra fazer para as três fábricas fica em torno de 350 mil, 400 mil reais. Então se a empresa não tem uma estrutura de capital bem controlada, dificilmente eles vão investir nisso daí” (E29).*

Entre outros relatos, e considerando que o ativo imobilizado representa um único grupo de bens do balanço da empresa, podemos refletir o quanto os custos da contabilidade nos padrões IFRS são elevados, o que pode se tornar, por vezes, inviável, dependendo dos recursos disponíveis.

No contexto investigado, a inobservância das revisões anuais e o uso de atalhos de julgamento parecem ter relação com os custos necessários para o controle físico e contábil dos bens. Quando a companhia opta por reconhecer um bem no resultado do período, custos e controles dispensados para monitorar o bem são

demasiadamente reduzidos, incluindo as revisões e divulgações anuais orientadas pelas normas. Na Figura 9, a seguir, elenquei algumas questões que necessitam de julgamento e tomada de decisão e são significativamente minimizadas quando os contadores recorrem aos atalhos de julgamento, com base em normas tributárias e outros facilitadores.

Figura 9 - JDM e controles para o ativo imobilizado



Fonte: elaborada pela autora.

Essa e outras decisões parecem ser tomadas, levando em consideração os dois subtemas citados no início deste capítulo: se o grupo de ativo imobilizado é significativo e relevante para o negócio, admitindo que, em caso afirmativo, há interesse pelas informações sobre os itens. Logo, acrescento outra questão: a entidade dispõe de recursos financeiros para manutenção dos controles e apuração de informações periódicas? No Quadro 16, são considerados quatro cenários (um em cada linha) e resumidas as possíveis práticas que os contadores devem adotar ao implementar as IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, com base na significância dos bens para o negócio e na disponibilidade de recursos financeiros para geração e controle de informações.

Quadro 16 – Cenários e possíveis práticas relacionadas ao ativo imobilizado

O ativo imobilizado é significativo e relevante?	A entidade dispõe de recursos financeiros para gerar e controlar as informações?	Práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado
Sim	Sim	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Deslocamento de tarefas para consultorias;</li> <li>- simplificação de registros e controles contábeis;</li> <li>- interdisciplinaridade como alternativa na realização das tarefas;</li> </ul>
Sim	Não	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Simplificação de registros e controles contábeis;</li> <li>- interdisciplinaridade como alternativa na realização das tarefas;</li> </ul>
Não	Não	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Simplificação de registros e controles contábeis;</li> </ul>
Não	Sim	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Deslocamento de tarefas para consultorias;</li> <li>- simplificação de registros e controles contábeis;</li> <li>- interdisciplinaridade como alternativa na realização das tarefas;</li> </ul>

Fonte: elaborado pela autora.

Nesse sentido, entendo que os atalhos de julgamento podem ser utilizados pelas empresas com ou sem recursos disponíveis para a geração e manutenção das informações, com o intuito de simplificação, de redução da subjetividade do JDM, e, conseqüentemente, da complexidade das tarefas diárias. Afirmando isso com base nas evidências que, mesmo os contadores daquelas entidades que possuem recursos para contratação de laudos externos de consultores para revisões e inventários ou que contam com equipes internas capacitadas para os trabalhos necessários, acabam recorrendo à depreciação de alguns bens, principalmente os administrativos, com base em taxas tributárias, sob o argumento de irrelevância e custo-benefício dos controles paralelos entre fiscal e contábil.

Essas colocações contribuem para, mais uma vez, reforçar o quanto os aspectos tributários são presentes na contabilidade e, além disso, por meio dos resultados, é possível constatar que, como nesses casos, além de orientarem a contabilidade, são amplamente aceitos pelos profissionais, incluindo os auditores externos que revisam as informações contábeis e aceitam essas taxas como estimativas de vida útil razoáveis.

As limitações dos recursos tecnológicos também foram mencionadas pelos participantes como desafios, devido aos custos elevados para contratação desses serviços. Principalmente em empresas públicas, sociedades de economia mista e entidades sem fins lucrativos, os contadores relatam frequentemente sobre dificuldades na adequação dos sistemas:

*“Só que daí, no nosso sistema, ele não permite item a item fazendo o ajuste do valor [...]. Então, mesmo que não fosse obrigatório até tipo teria intenção só que aí a gente teria que adequar nosso sistema de informática. O sistema operacional. Porque a parte patrimonial é a parte menos desenvolvida do sistema, do nosso ERP[...]o bloco lá o sistema a parte que é o patrimonial, ele é bem simplificado, aí precisaria alterar esse programa primeiro pra dar um suporte pra poder fazer toda a questão” (E07).*

Nesse caso da E07, na entidade, utilizam-se taxas tributárias para todos os bens depreciables e se contrata consultorias externas para inventários e cálculos de estimativas de perdas a cada dois anos. Além disso, os contadores das sociedades anônimas fechadas também mencionam essas limitações:

*“Eu acho que o maior problema que aconteceu, maior desafio nessa fase aí, foi quando entrou IN quinze, que teve a adoção inicial. Que aí tinha que... Agora, exatamente não lembro o detalhe da IN quinze, mas essa foi a que mais complicou essa parte do ativo imobilizado, com a questão da vida útil para quem tinha e quem não tinha aderido lá o CPC vinte e sete. Então eu acho que falta o sistema, hoje a gente tem um sistema que ele não é especialista em ativo imobilizado, ele é um software estrangeiro, que lá não tem toda a legislação que tem aqui no Brasil, né? Então, talvez o desafio maior de controle é a questão do software” (E18).*

*“Mas porque a gente tem dificuldades sistêmicas pra pegar outros tipos de informação, por exemplo, mão de obra, pra colocar o item em funcionamento, seguros, a gente não tem informações ainda [...]. Então, assim, é meio difícil algumas informações, tanto lá quanto nas empresas onde eu já trabalhei...Alongar o meu tempo de vida útil e tudo mais, só que pra isso eu preciso de sistema, pra conseguir fazer o controle fiscal, e o controle da IFRS. Então, hoje o nosso sistema é muito defasado. Então, esse ano a gente deu prioridade pra melhorar sistema, pra gente ter condições de dois mil e vinte, fazer as implantações necessárias” (E09).*

Nas companhias abertas, em geral, essas limitações de sistemas ocorreram mais na adoção inicial às normas IFRS, aliadas às mudanças de tantas práticas na contabilidade.

*“Isso era assim, na verdade foi muito complicado para gente fazer o controle disso do sistema, né? Porque até hoje eu tenho residual disso, né? Mas é muito complicado, influencia em diferido, você tem que ficar lá controlando isso no teu balanço e a gente tem a holding. Então assim, eu acho que o que mais, mais complexo de tudo foi realmente isso, né? De você ter esse controle e às vezes você vai falar com alguém da área de sistemas sobre isso, né? A pessoa nunca ouviu falar, então é pior ainda, né” (E26).*

*“Dificuldades não sei até que ponto, talvez alguma coisa de sistema pra adequar” (E17).*

*“Então, por isso, a gente teve que abrir algumas áreas de avaliação dentro do sistema para quem a gente tratasse essa, a reavaliação, né? A mais valia lá do bem e a nova vida útil também que nesse momento, além de fazer a reavaliação, a empresa também calculou uma nova vida útil para os itens. A gente teve que criar algumas áreas para adequar, foi dificultoso, mas depois servimos até de modelo para outras empresas que tinham a intenção de fazer, de tratar também dessa mesma maneira, né” (E14).*

Somente um contador mencionou a identificação de erros em cálculos internos de depreciação e nos sistemas, pontuados pela auditoria externa:

*“Foi um problema de mensuração, erro de cálculo. Nós tivemos um erro de cálculo, eu descobri que além de erros no processo, houve erros também no próprio sistema. O nosso sistema patrimonial ele tava fazendo cálculos errados. E aí, foi quando a gente descobriu inclusive erro no próprio sistema mesmo ERP, que fazia o cálculo do imobilizado, entendeu? Então, fizemos toda essa revisão e de lá pra cá, eu nunca mais tive problema com ponto de controle referente a isso, entendeu? No ano seguinte ele já saiu” (E27).*

De forma geral, foi possível perceber a existência de questões tão parametrizadas dentro dos sistemas integrados, que alguns contadores sequer reconhecem os julgamentos que estão por trás dessas configurações, considerando trabalho do ativo imobilizado simples, pois o sistema integrado e/ou a consultoria externa executam.

Com base nas evidências apresentadas, é oportuno destacar o quanto a tecnologia pode contribuir para a geração de informações de maior qualidade e reduzir a complexidade das tarefas, o que não deve obscurecer o relevante papel do profissional contábil sobre o processo, dada sua responsabilidade profissional e conhecimento técnico. Desse modo, os recursos humanos disponíveis também pareceram reduzidos, principalmente para atuação nas tarefas de controle dos ativos



imobilizados, enquanto as equipes são limitadas, sendo que, às vezes, isso inviabiliza que se tenha um controle efetivo.

*“Eu não tenho, não tenho uma pessoa, eu vou deixar a contabilidade dedicada só pra isso, né? Então, eu não tenho uma pessoa dedicada para cuidar do imobilizado, né? Enfim que cuide dessa parte patrimonial, exclusivamente, não, a equipe é bem enxuta e tem várias coisas acontecendo ao mesmo tempo, então é... vida normal” (E05).*

*“Não dá pra ir a campo, né? Em todos os lugares pra ver os itens, o que tá próximo a mim é da dou molhada, né? Então aqui tem que se esbarrar nessa questão da avaliação, de ter alguém mais técnica, apurada e digamos assim... Tem que ter alguém separado pra fazer isso. Que o contador se for uma pessoa só igual eu, eu não dou conta” (E07).*

A ausência de pessoas internas para esses controles ocorre até mesmo em grandes empresas, embora possuam um ativo imobilizado representativo e relevante para o negócio:

*“Mas pra isso tinha que ter uma área exclusiva pra isso, com quase vinte funcionários, gerentes, coordenadores, quase vinte... que a gente tem duas plantas industriais, então teria que ter umas dez pessoas em cada planta pra cadastrar, pra etiquetar, pra cadastrar no sistema. Então já tem uns dez ou quinze anos, pelo menos que a gente não faz mais isso. Acredito em função do custo-benefício, já que a nossa empresa que é uma siderúrgica, noventa por cento do valor do nosso ativo, são os próprios equipamentos” (E21).*

*“No nosso caso, ao invés de entrar mais gente na área de patrimônio, foi reduzindo, se ficar uma pessoa, uma pessoa só faz o estritamente necessário” (E24).*

Além disso, o E21 menciona que a carga de trabalho sob responsabilidade dos contadores também influencia nessas decisões:

*“É, bem difícil. Realmente o dia a dia de todas as empresas, independente do tamanho dela não é fácil assim a gestão de imobilizado. Talvez a prática seja mais, mais bonita assim, talvez a gente ponha a plaquetinha, fica fácil e tal, mas não é fácil no dia a dia porque a não ser que a empresa tenha a área dedicada só para isso, aí beleza. Se o serviço da área é só fazer isso aí vai fazer bem. Mas se não for, gostem a gente que é contador, trabalhando nas demonstrações, participando de reunião, pensando lá nos*

*números, lá em outras coisas, como é que você vai olhar esses detalhezinhos? É complicado...” (E21).*

Enfim, parece que equalizar o custo-benefício das informações com os recursos humanos limitados para execução desses controles não tem sido uma questão fácil de resolver:

*“Essa é uma dificuldade que a gente ainda tem, que a gente tem que encontrar uma forma da gente, como controlar isso sem gerar, sem gerar um trabalho extra pra pessoa porque se não, se eu colocar uma pessoa para preencher um time shift que demora duas horas, esquece” (E25).*

Para isso, são necessárias ações das autoridades contábeis locais, com iniciativas mais efetivas para que a informação fornecida pela contabilidade em relação aos ativos imobilizados seja executável, em termos financeiros, e torne-se menos complexa. Ao fazer uma análise geral do processo de institucionalização dessas normas, a exigência ou a crença atual dos contadores de que são necessários laudos técnicos anuais externos (possivelmente com base na ITG 10), mesmo após mais de dez anos da adoção obrigatória às IFRS para as companhias abertas, parece ter comprometido a implementação das normas devido aos ruídos de comunicação e ao distanciamento dos contadores das tarefas que exigem julgamento profissional, recorrendo aos atalhos de julgamento e/ou deslocamento de tarefas para terceiros (consultores/auditores).

#### 5.7.2 A complexidade das normas e o conhecimento técnico necessário

Em certos momentos das entrevistas, perguntei aos participantes sobre os desafios e dificuldades encontrados ou ainda presentes na aplicação das normas contábeis sobre os ativos imobilizados. Os contadores reconhecem a existência de complexidades já no momento da ativação dos bens:

*“Eu acho que o processo de ativação acho que ele é complexo [...]. Estabelecer o que que é, estabelecer o controle necessário pra ativar o bem. Então, já nascer no orçamento de CAPEX aprovado, então todo o processo. Então quem trabalha com planejamento e orçamento tem que entender o que é um ativo imobilizado, o que que não é... pra já fazer o orçamento ali que será ativado ou não [...]. Fazer a seleção correta daquele campo né, pra entrada da nota fiscal pra gente seguir todo o fluxo de*

*ativação do bem. Eu acho que o dia a dia é o mais complexo. Fazer isso tudo funcionar bem” (E02).*

*“Eu acho que é fazer com que todos tenham entendimento assim, do que é um ativo fixo, do que pode ser imobilizado ou não. Porque às vezes assim até falando da, da empresa... às vezes as pessoas têm requisições e daí acaba caindo direto alguma coisa do resultado, isso não se tratando da usina, tá? Tratando mais do administrativo e daí a gente tem que ficar lá, cuidando todo mês, olhando o resultado, se é ativo imobilizado ou não, reclassifica, mais pela questão do fisco mesmo de seguir a regra para que não esteja jogando na despesa direto o que pode ser imobilizado e depreciar ao longo da vida útil” (E22).*

Estar atento às mudanças e conhecer os reflexos dos fenômenos internos e externos nos parâmetros dos bens parece outra tarefa complexa:

*“O maior desafio... acho... o maior desafio vai ser sempre informações, porque o ativo imobilizado não é um item, não é só uma classe e cada um tem uma interferência de mercado, de uma forma, né? No que acontece no mercado, né? Então se desvalorizou o dólar, se valorizou, se perdeu, teve defasagem tecnológica, no caso, é... o quanto vai me render? Como que tá o mercado de locação? Subiu, desceu, tipo, vai, vai diminuir o fluxo de caixa? Tem que estar sempre atento a todas essas movimentações do negócio, do mercado e refletir, porque como eu disse não é refletir numa conta[...] Então, o maior problema aí é você tá atento a todas as movimentações, que são muitas, são muitos itens do ativo, são muitas influências” (E09).*

Os contadores brasileiros ainda parecem bem alinhados com a questão de objetividade e apegados a uma contabilidade baseada em regras contábeis e fiscais, buscando isentar-se dos julgamentos profissionais, representando desconforto com as questões “mais abertas” das normas IFRS:

*“Mensurar também, o que que entra no ativo, o que não entra no ativo. Porque a legislação ela deixou muito aberta essa questão de dizer assim: todos os gastos inerentes a colocar o produto em atividade podem ser somados no ativo principal, né? Todos os gastos ele deixa uma margem muito grande pra análise e aí colocar todas as mentes que estão pensando, fazer análise seguindo o mesmo raciocínio, acho que é um desafio também” (E18).*

*“A gente tem a própria dificuldade da legislação também, que boa parte delas não é muito clara, muito objetiva, o IFRS tem um cunho de grande de subjetividade. Então tem muitos desafios, por exemplo, pode não contratar*

*da melhor forma, podem não emitir a nota da melhor forma, podem não contabilizar os impostos da melhor forma, poderão não contabilizar a própria nota da melhor forma. Podem não contabilizar a nota na hora que tem que contabilizar a nota, podem contabilizar algum tempo depois, e aí a gente tem o problema da competência. Então, assim, são muitos desafios, mas todos relacionados a documentação e a processo” (E23).*

Essa visão eu acabei obtendo no início de cada entrevista, quando uma das primeiras perguntas era sobre os critérios de definição se um bem seria reconhecido no ativo imobilizado ou não, e os participantes uniam conceitos contábeis e tributários para a classificação do bem no ativo ou reconhecimento direto no resultado.

Além das normas serem complexas, as novas normas que surgem causam desconforto aos profissionais, como a implementação da IFRS 16, comentada por diversos contadores:

*“Hoje, pra nós, o que está sendo o maior desafio foi a mudança, em dois mil e dezoito do IFRS dezesseis, que trata os contratos de arrendamento que antes eram arrendamentos operacionais e que eu considerava como despesa de aluguel e tratava como despesa de aluguel hoje eu considero isso dentro do imobilizado. Esse para nós tem sido o maior desafio porque o volume de contratos da empresa é gigantesco. Então, em torno de trinta mil contratos e cada contrato tem uma, tem uma vida útil diferente, com características diferentes e isso tem trazido bastante complexidade” (E19).*

Mesmo em companhias em que esse trabalho foi menos complexo, os contadores ficaram inseguros devido às mudanças, e houve dificuldades de compreensão e aplicação:

*“O problema que esse CPC que veio, eu acho que é o IFRS dezesseis, ele trouxe uma série de dificuldades pra mim, porque primeiro eu tinha que sentar com todo mundo, explica o seguinte: Gente, se vocês comprarem, se vocês fizerem algum contrato de leasing operacional, isso vai ser tratado como um bem do imobilizado com direitos de uso, que vai sofrer depreciação, que têm que deixar de ser OPEX para ser CAPEX. Rapaz, olha, eu fiquei um ano discutindo com todo mundo, pra mim foi um grande desafio porque eu assumi que eu não ia fazer isso contratando uma empresa, não eu vou tentar matar no peito [...]. Acho que o maior desafio então seria esse. Essa questão de você se manter atualizado na questão do imobilizado como uma norma como essa, que chega de paraquedas e que trouxe um barulho danado no mercado, como trouxe porque, graças ao bom Deus, eu até digo assim, a minha empresa é a maioria dos contratos de serviços, eles não são muito extensos, não são valores exorbitantes. Eu digo assim, de serviço que tem embutido ativo imobilizado*

*que você tem que fazer essa operação. Mas eu fico imaginando os colegas que, tinham lá n tipos de serviços que tinha n tipo de equipamento envolvido, porque é uma matemática louca, é um controle complicado pra você fazer” (E20).*

*“A gente tem alguns contratos de arrendamento, que teve que fazer um grande trabalho interno à empresa, de selecionar que tipo de contrato de serviço, de prestação de serviço que tinha algum bem ativo imobilizado atrelado a ele para poder cadastrar no ativo e depreciar. Então assim, foi um trabalho muito grande no caso da nossa empresa, pra um resultado pequeno, entende? em termos de valores, né? [...]. Então a gente teve um tempo para se programar, mas também a correria do dia a dia não é fácil, né? E no final das contas, a gente tentou fazer interno, só com a mão de obra própria, mas depois a gente viu que precisaria de alguém com mais conhecimento pra validar o nosso número” (E21).*

Logo, a adoção da norma IFRS 16, devido à coerção, faz-se presente nas tarefas diárias dos profissionais contábeis:

*“Na verdade, a gente na adoção do IFRS, a gente teve um impacto grande porque a gente tem que agora contabilizar como ativo, né? De arrendamento, todos os nossos contratos de locação. Então foi um processo assim um pouco complexo e assim, na época foi uma coisa que ninguém tinha muita certeza do que era pra ser feito na verdade, né? Então é esse que foi mal problema aqui, você fazia um cálculo e depois na hora de revisar, né? Ah, não...não é assim, vamos voltar, vamos refazer..., mas aí a gente a gente fechou todo esse imbróglio aí do IFRS no final de 2019, mas todos os nossos contratos foram, foram ativados e sofrem daí depreciação, né? [...]. A gente foi na opção do obrigatório... [risos] A contragosto ainda, porque é muito complicado, bem complexo” (E26).*

As questões de compreensão, discussões internas e externas e justificativas de escolhas para a auditoria exigem bastante dos contadores, os quais deveriam estar mais acostumados e conformados a essas ações, depois de transcorridos 12 anos da adoção às IFRS:

*“Então você vê que essas normas novas conforme vão acontecendo, a gente vai tentando implantar, você vê que ela não tá muito bem cravada, né? Pra todo mundo assim, o entendimento é muito, muito amplo, né? [...]. Assim, aqui tem situações que a gente coloca assim o nosso entendimento e a gente vai buscar uma forma de defender, né? Pelo CPC, então assim, a gente tem um conceito nosso de como deveria ser e aí a auditoria questiona e a gente vai na defesa do que a gente tem entendimento. E aí coloca os parágrafos do CPC, mas é uns dois ou três lendo aqui do nosso lado e eles perguntando e a gente tentando embasar né? Mas aí é... assim,*

*cada um que lê o mesmo parágrafo do CPC vai ter 2 ou 3 entendimentos diferentes, então” (E29).*

Essa atitude do E29 parece exceção enquanto os contadores demonstram ceder às exigências, por meio da contratação de profissionais externos, quando não há uma comunicação interna bem estabelecida entre setores, assim como profissionais disponíveis e dispostos a executar as tarefas.

Ainda, a adoção de procedimento por exigência ou busca por legitimidade e conformidade normativa dos bens do ativo imobilizado pode tornar o JDM ainda mais distante do contador e pouco reflexivo, quando este percebe “mais um trabalho complexo exigido” e busca atalhos para reduzir esses julgamentos e facilitar as tarefas.

### 5.7.3 Os desafios da comunicação interna

A existência de problemas de comunicação interna entre os setores foi bastante presente nas falas dos participantes. Se a contabilidade é responsável pelo registro dos bens e reconhecimento da depreciação, e a área operacional tem contato diário com os equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, parece evidente que a comunicação entre os profissionais de contabilidade e operação deve ser frequente e de qualidade. Logo, com base na responsabilidade atribuída ao contador pelas informações contábeis e nas exigências das normas contábeis sobre o nível de informação necessário para reconhecimento e mensurações adequadas desses bens, contar com a colaboração e o conhecimento de outros profissionais parece fundamental.

Entretanto, deslocar essas tarefas para terceiros, sem envolvimento da contabilidade, não parece adequado, dado que os demais profissionais podem não ter ideia da dimensão e dos impactos das informações geradas para a contabilidade. Com base nos resultados, percebe-se que as deficiências de comunicação interna colaboram para que os controles dos bens sejam insuficientes ou inexistentes no dia a dia, o que parece ser superado, em parte, com a realização dos inventários periódicos, incorrendo em custos elevados para a realização dessa tarefa:

*“A gente tem um processo que a gente criou, uma ferramenta que a gente criou dentro da SAP, a gente conseguiu desenvolver e tal, mas a gente*

*depende da pessoa que tá lá na área, ela imputar as informações no sistema. Se não faz isso, a gente fica perdido, a gente não tem como adivinhar que o bem foi tirado de lá e sucateou, o cara jogou fora. Jogou na baia de sucata, lá e tal. A gente só vai conseguir ter o acompanhamento mesmo depois que for fazer o inventário, que o cara vai ver que o bem não existe mais aí, aí a gente vai efetuar a baixa [...]. Então esse contato assim, entre a nossa área de gestão patrimonial, com a área lá de processos, ela tinha que ser mais integrada para que a gente pudesse ter um maior controle dos ativos” (E14).*

*“Então porque, quem tá lá dentro, eles não entendem a necessidade de enviar informação pra contabilidade, então a gente acredita que o nosso ativo possa estar superfaturado assim, porque não foi dado baixa dos itens que foram substituídos, né? Então é muito mais nesse sentido que acaba sendo, tendo a necessidade de contratar o inventário, né? Do que, apesar da gente também saber que esses itens que são substituídos também já são bem antigos o valor residual deles já tá bem próximo de zero, enfim ou dentro do estipulado, mas o principal ponto mesmo é esse” (E24).*

Com base no exposto, faço as seguintes reflexões: e se a entidade não dispor de recursos financeiros para a realização periódica de inventários? Como superar esse desafio para que as falhas de comunicação não se tornem barreiras na implementação das normas?

Melhorar a comunicação interna entre os setores e envolver múltiplos talentos para contribuírem com a geração de informações contábeis sobre o ativo imobilizado deve ser a forma mais sustentável para se aproximar do exigido pelas normas IFRS, desconstruindo crenças de que as informações externas, em geral, são mais consistentes. Todavia, isso exige proatividade, iniciativa e treinamento interno para que todos os envolvidos tenham conhecimento da importância das informações qualitativas e quantitativas sobre os bens, fundamentais para a contabilidade da entidade.

*“Então acho que os principais, digamos desafios é realmente as principais dificuldades né no monitoramento para se ter uma adequação real ao que de fato a informação está produzindo para empresa... é saber certinho, ter um alinhamento com as áreas operacionais com a área fim que é a área que controla, né” (E01).*

*“Eu acho que esse, esse contato assim com do usuário conosco, que às vezes é um pouco complicado, mas a gente tenta, por vezes ensinar, treinar e praticar com eles de que exerçam esse controle efetivo, porque nós*

*somos uma equipe de seis pessoas para controlar uma base de ativos de muitas empresas e a quantidade de ativos é muito grande” (E15).*

*“O problema de controle e justamente, esse controle pressupõe um processo de comunicação entre a área executante lá que é a manutenção, a engenharia, a produção e a contabilidade. Então hoje, por exemplo, o que a gente fez um trabalho pra melhorar isso e não teve como ser diferente, é pelo menos a gente fazer obviamente daqueles relevantes[...]às vezes não, quem tá lá na área, não sabe se aquele também ele efetivamente acabou estando como imobilizado, era uma peça só de manutenção só de reposição, então, daqui a pouco eu não informo por que acho que não preciso, então, esse daí é o nosso, é o nosso problema” (E05).*

*“Eu acho que é, a maior dificuldade que a gente tem aqui é fazer... O pessoal faz movimentações entre setores e não nos informam, né? Então, o maior desafio é isso, essa transparência lá com o pessoal da fábrica que está utilizando o bem versus a equipe que faz a atualização do cadastro” (E17).*

Foram comuns as menções aos profissionais das áreas operacionais que não colaboram para esse fluxo de informações:

*“É, eu acho que eu acho que um dos pontos bem fracos, mas aí varia de empresa pra empresa, essa questão da comunicação...porque, principalmente, o pessoal de chão de fábrica não tem muito essa importância, sabe? Eles não conseguem dar esse valor para o equipamento, né” (E08).*

*“É bem difícil o engajamento assim. Conseguir anualmente ou semestralmente engajar as pessoas da área técnica para que possam sempre te dizer assim, mostrar a importância na contabilidade quando vende uma sucata, porque às vezes não avisam, né? Acontece... ou quando compram um bem para substituir o outro e descartam. Então conseguiu manter essa proximidade é o nosso maior acho que desafio [...]. Por mais que tenha uma parceria bacana, tenha uma comunicação, tu conseguir fazer uma pessoa que não, não é contadora...é mais técnico, enfim, que não sabe os impactos, conseguir fazê-lo enxergar o quanto impacta caso não seja avisado, não seja feito tudo certinho, essa burocracia que quem tá do lado de lá, às vezes, não entende (E12).*

Esses relatos permitem mais alguns questionamentos: os profissionais dos setores operacionais possuem conhecimento e compreendem o quanto essas informações são necessárias para a contabilidade? Existem iniciativas para internalizar esses conhecimentos?



Com base nos resultados apresentados, fico segura em mencionar, mais uma vez, sobre o papel passivo de alguns contadores, de forma geral, que desejam colaboração nas tarefas, mas não se desafiam a instruir os demais envolvidos com o ativo imobilizado dentro da companhia. Esse comportamento dos contadores não é surpreendente se considerarmos as limitações de suas atividades ao atendimento de exigências de regras tributárias, à desvalorização profissional e às exigências de “objetividade”, que orientaram a contabilidade brasileira por diversos anos. Assim, com a adoção aos padrões IFRS, também foram exigidas diversas mudanças nos serviços contábeis.

No entanto, um contexto de alta coerção (das normas, empresas de auditoria e órgãos de controle) para convergência às IFRS e com orientação e capacitação, impulsionado por adaptações com o auxílio e/ou deslocamento de tarefas para empresas de consultoria e auditoria, parece ter contribuído significativamente para que o contador se comporte de forma tão semelhante aos seus pares em outras empresas, apoiando-se em atalhos de julgamento, mantendo o *status quo* da contabilidade.

Enfim, desenvolver a comunicação interna e contínua entre os profissionais de contabilidade e demais setores deve contribuir para o processamento e a geração de informações mais próximas aos padrões IFRS, desmistificando essa centralização de responsabilidade técnica do contador ao executar um processo mais colaborativo e sustentável para melhorar os julgamentos e a tomada de decisão.

#### 5.7.4 Os controles dos bens não existem ou são ineficazes

Frequentemente, os contadores relataram a ineficácia ou inexistência de controles dos bens, principalmente derivadas dos problemas de comunicação sobre baixas dos bens do ativo imobilizado. Embora os participantes sejam conscientes desses problemas, não foram mencionadas atitudes e mudanças comportamentais que possam colaborar para reverter a situação.

*“Quando a gente fala do processo como um todo, o grande desafio é o que a gente mais hoje tem, quando a gente vai falar que a gente precisa até do saneamento, alguma coisa assim, numa revisão geral, é conseguir realizar as baixas necessárias do imobilizado[...].Acontece que normalmente a gente comprou equipamento novo, sei lá, o compressor que vai ser sei lá utilizado numa unidade, a questão hoje, bem complicada, é fazer com que*

*aquele compressor, que foi tirado, seja realizado a baixa correta, do seu item lá, zerado” (E05).*

Logo, a manutenção dos processos ao longo do tempo é um desafio, prejudicando os controles:

*“Eu acho que essa é o grande...Uma das grandes questões que tá no escopo desse trabalho aí que vai revisar, vai fazer de tudo. No momento que a gente, remapeasse. Vamos dizer assim, né? Fazer toda uma recontagem, né? Reavaliação do nosso imobilizado, com uma identificação um pouco mais clara, porque hoje tem coisa...imagina, a empresa tem oitenta, fez oitenta e três anos, é uma planta muito antiga, ela tem equipamentos antigos, né? E que uns foram lá nomeados e taguados de um jeito e outros de outro e outros a gente tem critérios, coisas que perderam ao longo do tempo” (E05).*

E os controles geralmente funcionam quando as companhias investem nesse tipo de informação:

*“É que tudo depende da parte do tudo depende também da empresa, né? O quanto que ela resolve investir nisso, né? Eu acho que a minha empresa poderia investir mais nisso, por ser uma área muito importante, a gente tem muito, a gente tem muito fornecedor, né? Comodatos, a gente tem muito, muitas máquinas grandes, muitos dispositivos, moldes que são considerados ferramentas como imobilizado ali, né? Então a gente tem essa, eu acho que poderia ser um investimento maior nisso, porque é uma dificuldade de controle pra nós” (E08).*

Dessa forma, reforço que esses controles dependem de recursos financeiros e humanos, conforme a colocação do E11:

*“O desafio sempre é de hoje você ter ferramentas, né? Fundamental para isso e de recursos humanos... Sabe que tudo em ferramental envolve custo e recursos humanos também, né? Então, a gente tem, apesar da gente já ter um ferramental adequado para fazer o input do ativo, do item né...Depois de todo o controle, acompanhamento e também tem que ter pessoas para fazer esse acompanhamento e controle, tendo isso controlado, ajuda na hora de você identificar, identificar um bem e fazer um acompanhamento [...]. Mas acho que o desafio das entidades como um todo é você manter um controle dos bens, acho assim o maior desafio” (E11).*

Embora as empresas, por vezes, tenham segurança na classificação dos bens como ativo imobilizado ou não no momento da aquisição, a deficiência de controles atualizados dos bens parece um problema recorrente:

*“Então, não adianta só imputar no sistema e colar uma plaquinha nele, tem todo um outro controle que tem que ser feito, né? Então, eu acho que é, isso é o desafio de manter isso atualizado” (E11).*

*“Eu acho que é mais complicado da gente trabalhar com um, ter um padrão de avaliação de baixa, valor residual. Então, acho que a diversificação de ativos ela talvez possa ser um ponto que dificulte essa questão do tratamento, né? Do ativo imobilizado” (E13).*

*“Porque a empresa é muito grande, ela tem sete unidades industriais. Tem assim, não lembro agora o número correto de fazendas, mas eu vou lembrar, mas sim tipo, sei lá... dez mil áreas mais ou menos, mais que isso talvez. Escritórios, escritórios internacionais, CDs, que é os centros de distribuições. Então é uma empresa muito grande, então pra gente ter o controle realmente, a gente tinha que ter uma maior integração entre as áreas e o nosso departamento. Mas infelizmente a gente não tem braço para fazer isso. O ideal seria você ir nos locais e tal, mas infelizmente por conta do tamanho a gente não tem braço pra isso” (E14).*

O que parece ser um agravante quando falamos de grandes empresas ou volumes elevados de bens, ou ainda, entidades mais antigas:

*“Porque como quando a empresa é muito grande, como a minha ela tem muitos itens que as pessoas da operação vão lá e tira de uso, sucateia, extravia, some, entendeu? E a gente não tem essa informação assim né? Não é um negócio dinâmico, é desativou o item ali, desinstalou e já a gente já consegue saber e fazer a baixa ou fazer a transferência pra outro centro de custo” (E14).*

*“Primeiro é o volume, o volume de bens eu acho. É um volume bem grande para ser monitorado. A gente até está tentando estruturar na área uma questão de inventário cíclico que vai nos dar mais subsídios, mais controle sobre os bens” (E15).*

*“Hoje assim, o nosso maior desafio é questão de quando se movimentam os bens. A gente, como é uma estrutura muito grande, a gente movimenta muito bem, muito, muito mesmo. Então essas movimentações, elas acabam nos causando uma grande dificuldade, entendeu? Nesse controle de movimentação, mas a gente tem feito, tem feito assim, algumas coisas*

*a gente falha no processo, mas identifica, corrige. E aí vamos indo, né? Faz parte” (E27).*

Até mesmo devido ao contexto da pandemia de coronavírus, enquanto os contadores relatam que os controles dos bens não foram tão pontuais nesse período:

*“Realmente a gente tem, assim que a gente até falou sobre o inventário, o que a gente tem assim, maior dificuldade é realmente no controle depois do bem tá na área. Agora, agora principalmente por conta da pandemia, a gente não tem... a entidade ela tem a prática de colocar plaqueta em cada item. Nós temos aqui o tipo de material que é um tipo, não sei se você conhece que é do SAP mesmo... O MBW ele é ativo fixo, então todo o material que entre na companhia que é desse tipo de material MBW, a gente sabe que a gente tem que colocar a plaquetinha nele, é uma plaqueta de ativo ele vai sofrer depreciação separada lá no cadastro patrimonial, item por item e tal. E como a gente não está fazendo, a gente tem essa dificuldade, a gente até cria o item, mas a gente não consegue ter o controle dele lá na área. Este ano foi assim bem ruim porque a gente não conseguiu fazer os emplaquetamentos dos ativos, a gente não conseguiu fazer inventário” (E14).*

*“E hoje em dia também com home é pior ainda. Se você pensar que teve um momento lá atrás onde a gente mandou o pessoal pra home office, né? Qual a segurança que você tem que esse ativo tá lá? Não tá. Então isso complicou muito, a questão de controle em si” (E26).*

Já aqueles “bens de pequeno valor”, classificados com base tributária para evitar os controles contábeis, reconhecidos diretamente no resultado, também foram percebidos como uma falha no processo:

*“É, essa dificuldade de controle... Então, assim, sabendo que é controle de itens de pequeno valor, considerando a empresa, mas pelo custo-benefício de ter esse controle, optou-se para não ter e aí focar nos grandes itens, que são os grandes equipamentos, as grandes edificações. Então eu acho que aí é um desafio e tanto, você fazer uma gestão assim, sem ter tanto a rastreabilidade dos pequenos itens, né?” (E21).*

O E29 reconhece a importância de contar com recursos tecnológicos para melhorar os controles e, conseqüentemente, reduzir a necessidade e a dimensão do trabalho dos inventários físicos:

*“O desafio é tentar o automatizar esse negócio, o nosso sonho é colocar uma plaquinha só pra passar uma maquininha e mostrar como está a*

*informação do bem, se tá tudo lá, mas é o controle do imobilizado numa fábrica dessas, que às vezes cai a plaqueta, acaba sendo mais difícil, né? Então sempre quando a gente vai ter esses trabalhos de inventário de imobilizado, que...ou fazer até o próprio colocar as plaquetinhas, né? De imobilizado acaba gerando sempre um trabalho maior do que o necessário. O ideal é que esse bem já viesse com um código padrão pra todo mundo e quem comprasse ele já tivesse isso no próprio cadastro do produto, né? Sem ter que ficar etiquetando nada, né? Essas situações... tinha que tentar dar uma automatizada nessa situação” (E29).*

Todavia, parece distante da realidade da companhia a que ele está vinculado, conseguir melhorar esses controles, conforme exposto pelo E29: *“É o controle em si, eu acho que talvez tinha que criar uma forma de automatizar esse e padronizar essas coisas, mas isso é um pouco utópico... Um sonho” (E29).*

A percepção de inexistência ou ineficácia dos controles dos bens, observada pelos contadores entrevistados, foi surpreendente, comparada aos demais desafios e barreiras elencados nesse tema, nos quais eles parecem se isentar dos problemas, atribuindo responsabilidade para a administração que não investe em recursos, para as normas porque são complexas, para o pessoal do setor operacional que não informa sobre as movimentações e baixas, embora, nesse ponto dos controles dos bens, eles reconhecem a possível inadequação das informações reais ao conteúdo reconhecido na contabilidade.

Desse modo, ao abordar as barreiras e os desafios para aplicação das normas IFRS sobre os bens do ativo imobilizado evidenciados nas entrevistas, espero que os participantes possam refletir sobre a existência desses elementos nas suas atividades diárias relativas aos bens do ativo imobilizado, e que, assim, possam buscar possibilidades mais sustentáveis e menos onerosas para abordar as questões.

Nos próximos capítulos, discuto os temas à luz da abordagem de Heurísticas e JDM e finalizo com uma discussão sob o ponto de vista da Teoria Institucional, a qual teve uma capacidade de explicação dos resultados e consequências bastante promissora na tese.

## 6 DISCUSSÃO DOS TEMAS SOB AS PERSPECTIVAS TEÓRICAS

Neste capítulo, complemento a discussão já iniciada no capítulo 5, à luz das abordagens teóricas que auxiliam na compreensão dos achados da pesquisa. Na seção 6.1, discuto alguns temas desenvolvidos na ATR com as heurísticas no JDM do ativo imobilizado. Na seção 6.2, discuto o processo de institucionalização das normas analisadas, relacionando os temas com o isomorfismo e *decoupling*. Na seção 6.3, sintetizo os temas elaborados na ATR.

### 6.1 Uso de heurísticas no JDM do ativo imobilizado

Ao analisar os significados atribuídos pelos contadores para tratamento contábil do ativo imobilizado, a partir dos resultados apresentados na ATR, buscando simplificações de registros e controles contábeis ou deslocamento de tarefas para a consultoria, foi possível fazer a conexão desses comportamentos com a abordagem de “heurísticas e vieses” (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). Desse modo, os três tipos de heurísticas (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974), foram constatados nos resultados e devem contribuir teoricamente para explicar esses comportamentos.

Com base nos resultados e a partir da experiência adquirida durante a execução da pesquisa, existem evidências de que os julgamentos nas questões do ativo imobilizado são mais inconscientes e intuitivos, sendo utilizados “atalhos de julgamento” (KPMG, 2011) e estão ligados às restrições cognitivas enfrentadas pelo tomador de decisão (SBICCA, 2014) e já constatadas na pesquisa de Haberkamp (2018). Isso não quer dizer que esses atalhos sejam utilizados intencionalmente ou para benefício próprio, embora essa possibilidade não esteja sendo descartada, pois não foi objeto de análise.

Tive a percepção de que os contadores não estão conscientes do quanto algumas práticas mencionadas estão desalinhadas com a adoção das IFRS, tais como a utilização de critérios tributários para a depreciação e o deslocamento de tarefas para empresas de consultoria e auditoria, sem questionamentos. Com base no exposto, considero que as heurísticas de representatividade, de disponibilidade e de ancoragem estão presentes nas práticas dos contadores na implementação das IFRS no tratamento do ativo imobilizado, enquanto, por meio do uso desses atalhos, os contadores buscam materializar e embasar suas práticas.

Com base nos temas “deslocamento de tarefas para as consultorias” e “simplificação de registros e controles contábeis”, destaco o uso de algumas heurísticas para os julgamentos, tornando-os menos complexos, interpretados por mim e apresentados a seguir, no Quadro 17.

Quadro 17 - Heurísticas para julgamentos no ativo imobilizado

	Representatividade	Disponibilidade	Ancoragem
<b>Deslocamento de tarefas para a consultoria</b>			
Vidas úteis por consultoria			Valores estipulados sem questionamentos.
Teste de <i>impairment</i> por consultoria			Valores estipulados sem questionamentos.
<b>Simplificação de registros e controles contábeis</b>			
Vidas úteis tributárias	As taxas da RFB são representativas e existe a crença de que se aproximam da realidade da empresa.	As taxas da RFB são geralmente aceitas.	As taxas fiscais podem ser “aproximações”.
“Valor mínimo” R\$ 1.200 imobilizado	Existe a aceitação de que o valor está próximo do estereótipo de um bem durável.	Frequentemente, de forma geral, os bens abaixo desse valor não duram mais de um ano.	O valor é âncora para definição de um bem como ativo ou não, evitando o julgamento.
Laudos desatualizados			Mesmo antigos, são base para bens novos. Evitam o julgamento e mecanizam as decisões.

Fonte: elaborado pela autora.

As estimativas de valores e prazos apresentadas em laudos por consultores externos são âncoras para a tomada de decisão nos casos de *impairment* de ativos e revisão de vidas úteis. Ainda, constatei que algumas empresas utilizam laudos da adoção inicial de estimativa de vida útil (elaborados em 2010) para o reconhecimento dos bens até o período atual, como âncoras.

O uso de critérios tributários para redução da necessidade de julgamentos pode ser baseado nos três tipos de heurísticas. Por exemplo, o contador entende que as taxas de vidas úteis estipuladas pela RFB representam o seu ativo imobilizado e padrão de depreciação (representatividade, disponibilidade e ancoragem). Ou, ainda, ele pode considerar: “eu acho que os bens do ativo imobilizado que são relevantes são maiores que R\$ 1.200,00” (representatividade); “frequentemente compro bens

abaixo desse valor não duram um ano” (disponibilidade); “o valor de R\$ 1.200,00 facilita ou reduz a necessidade de julgamentos” (ancoragem).

O terceiro tema apresentado, relacionado às práticas de implementação das IFRS adotadas por contadores, identificado e discutido na ATR “Interdisciplinaridade como alternativa na realização de tarefas”, também deve afastar-se dessas heurísticas ou utilizá-las com parcimônia, a fim de evitar vieses na realização de estimativas e probabilidades, para atendimento das normas contábeis. Os vieses não são discutidos na pesquisa devido ao fato de que não há suporte empírico para tal afirmação, haja vista que até mesmo a percepção de utilização dessas heurísticas foi relacionada de forma tardia ao trabalho.

Precisamos reconhecer que as tarefas contábeis são diferentes entre si e requerem a aplicação de conhecimentos, habilidades e esforços variados, despendidos pelo tomador de decisão (LIBBY; LUFT, 1993). Ainda, os tomadores de decisão são distintos no ambiente organizacional e vão ser necessários ajustes das demandas da tarefa a partir dos interesses distintos. Logo, o desempenho da tarefa será determinado por ajustes nesses itens, ou seja, vai depender dos recursos empregados pelos diferentes tomadores de decisão (LIBBY; LUFT, 1993). Sintetizando as questões abordadas na revisão de literatura, de forma geral, as tarefas em contabilidade possuem algumas características que dependem de conhecimento, ambiente e motivação (LIBBY; LUFT, 1993) para que elas sejam concluídas com sucesso, conforme resumidas a seguir, no Quadro 18.

Quadro 18 - Características das tarefas contábeis

<b>Características da tarefa</b>	<b>Recursos e procedimentos</b>	<b>Determinante</b>
Oportunidades de aprendizagem	Educação, treinamento, experiência.	Conhecimento
Orientação e auxílio	Tipos de orientações e recursos tecnológicos.	Ambiente
Grupos hierárquicos	Indivíduos com diferentes <i>status</i> , habilidades, responsabilidades e incentivos.	Ambiente Motivação
Sequenciais e periódicas	Várias etapas e são repetidas em períodos futuros.	Ambiente Motivação

Fonte: adaptado de Libby e Luft (1983).



Fica evidente, nos resultados e na discussão dos subtemas no item 5.2.1 e 5.2.2, que as práticas de implementação das normas relativas ao ativo imobilizado podem variar, dependendo da relevância e da representatividade dos bens, além do impacto das informações geradas (por exemplo, o quanto a despesa de depreciação impacta no resultado) para a tomada de decisão de outros atores e usuários. Ainda, devido ao custo elevado das informações, discutido no item 5.7.1 e em outras partes do texto, essas tarefas são executadas de formas distintas, com base na disponibilidade de recursos financeiros, humanos e tecnológicos das empresas.

De forma adicional, gostaria de destacar que, embora o contador tenha responsabilidade técnica sobre o conteúdo das demonstrações contábeis, ele está subordinado à gestão, havendo uma relação hierárquica entre eles. Essa e outras relações foram discutidas no tema “Relações de poder, conflito e dependência estabelecidos”.

A partir das experiências relatadas pelos participantes, é perceptível que a adoção de certos procedimentos depende do quanto a gestão/empresa está disposta a investir e/ou interessada em obter a informação resultante da tarefa, logo, os achados corroboram com a visão de Libby e Luft (1993) de que a existência de grupos hierárquicos, com pessoas com diferentes habilidades, *status*, conhecimentos e incentivos influenciam no desempenho da tarefa.

Logo, centralizar a responsabilidade de geração de informações somente na figura do contador e esperar que sejam realizados bons julgamentos parece simplista. Com base nas experiências relatadas pelos participantes, a necessidade de atender às expectativas informacionais e pressões de diferentes atores para a produção de informações que sejam relevantes e fidedignas, buscando equilibrar custos e benefícios (CFC, 2019) na transformação das orientações normativas em tarefas práticas, coloca o profissional em uma situação desconfortável, que incorre no uso de heurísticas para os julgamentos ou em custos elevados e dependência técnica externa, ou ambos.

Dessa forma, o treinamento, a comunicação intersetorial e a tecnologia parecem contribuir para que os julgamentos sejam mais analíticos e reflexivos, ao invés de intuitivos, como mencionados anteriormente. Portanto, a implementação das IFRS na execução das tarefas relativas às decisões de ativo imobilizado, realizando um trabalho interdisciplinar e integrando diferentes conhecimentos internos da empresa, parece ter contribuído para que a implementação das normas IFRS, no que

tange ao ativo imobilizado, ocorresse com mais consistência e estabilidade em algumas organizações.

Logo, esses achados são coerentes com Libby e Luft (1993), que admitem que o conhecimento (específico para cada tarefa, pode melhorar com alternativas de aprendizagem), o ambiente (as tecnologias disponíveis, decisões em grupo e tarefas periódicas) e a motivação são determinantes do desempenho da decisão em contabilidade, considerando que, nos relatos dos contadores das entidades que desenvolvem as tarefas de JDM do ativo imobilizado de forma interna, investindo em um processo elaborado de comunicação interna e controle dos bens, atribuindo responsabilidades e proporcionando a capacitação e o treinamento, a percepção do uso de heurísticas ficou menos evidente. Afirmando isso com base nos temas discutidos e na percepção de familiaridade na forma como os contadores detalhavam sobre a contribuição de cada profissional para o julgamento e a tomada de decisão sobre as tarefas relativas ao ativo imobilizado, por exemplo, a participação efetiva de engenheiros internos nessas tarefas. Logo, esses participantes demonstravam desapego às práticas fiscais e maior domínio do conteúdo das IFRS referentes ao ativo imobilizado, o que se alinha com a institucionalização normativa das IFRS, de fato.

O desenvolvimento de um processo de comunicação interna eficiente e o investimento em tecnologias, capacitação profissional e controles eficazes devem reduzir a complexidade das tarefas contábeis e proporcionar um desempenho mais satisfatório. As análises de “custo-benefício” das informações podem ser mais elaboradas, e não somente um possível pretexto para justificar a falta de controles e a inobservância de alguns quesitos normativos.

Por exemplo, será que o investimento em um controle de bens ou outros auxílios à decisão não é mais sustentável, comparado às contratações periódicas de inventários e revisões externas? Ou ainda, embora não venha a substituir esse trabalho, pode ter potencial de redução da complexidade das tarefas executadas e, conseqüentemente, dos custos inerentes a elas.

Evitar que as tarefas sejam mecanizadas ao ponto de tornarem os tomadores de decisão insensíveis a novas situações (LIBBY; LUFT, 1993) também é importante. Em alguns momentos das entrevistas, tive a percepção da ausência ou insuficiência dos julgamentos profissionais, enquanto os contadores mencionavam que “faziam o *input* do bem no sistema, com base no laudo do consultor que serviu para

parametrização de vidas úteis para basear cálculo da depreciação e depois o sistema calculava”, o que contrasta com o reconhecimento de deficiências de controles físicos dos bens. Podemos pensar:

- Os bens estão sendo depreciados “no sistema”, mas, de fato, eles existem?

Se a gestão desses bens não é efetiva, a empresa pode estar incorrendo em custos desnecessários para algumas mensurações e estimativas, que ficam distantes das características de relevância e fidedignidade dos discursos das IFRS. De forma geral, ao estudar sobre JDM em relação às tarefas relacionadas ao tratamento contábil e à gestão dos bens do ativo imobilizado no contexto dessas empresas, foi possível encontrar explicações teóricas a partir dos dados e propor reflexões para melhorar a tomada de decisão, sendo que os julgamentos nem sempre são de boa qualidade (BONNER, 1999) e ocorrem em bases racionais e estratégicas.

## **6.2 Análise institucional e o *decoupling* no JDM do ativo imobilizado**

Ao estudar acerca do JDM no campo teórico e, especificamente, após a conclusão da tese, foi possível pensar com maior profundidade sobre as complexidades existentes na execução dos julgamentos do ativo imobilizado, enquanto os participantes mencionaram dificuldades, desafios e informações que precisavam obter para tomar decisão. Dessa maneira, sinto-me apta a trazer algumas contribuições que possam auxiliar os participantes a compreenderem as limitações observadas nesses julgamentos, além de propor oportunidades para mudanças desse quadro.

Nesta seção, busco compreender as práticas de implementação das IFRS, com maior detalhamento ao ativo imobilizado, relacionando meus resultados de pesquisa com a literatura relevante sob o ponto de vista da teoria institucional, trazendo alguns *insights*, reflexões e contribuições para que o contexto investigado possa ser mais bem compreendido. Procuo apresentar as discussões na mesma ordem dos conceitos da seção 3.1, Teoria Institucional, embora possa ter falhado nesse aspecto ao buscar contar uma história convincente e relevante sobre os resultados, conforme sugerido por Braun et al. (2019) e Braun e Clarke (2006). Por meio da análise dos temas e da literatura sobre a institucionalização das IFRS em diferentes países,

permito-me trazer algumas considerações sobre o Brasil, nosso contexto de investigação.

A institucionalização das normas IFRS exigia uma mudança comportamental e conceitual da contabilidade, incluindo a prática e a teoria. Devido às influências das autoridades tributárias sobre a contabilidade brasileira, já poderíamos imaginar que mudar os padrões contábeis, efetivamente, não seria uma tarefa fácil.

Embora a coerção das autoridades e das associações contábeis brasileiras, por meio da emissão de normas e pressões para adaptação e adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, tenha sido intensa no período de convergência, principalmente os esforços despendidos pelo CPC (GHIO; VERONA, 2015), CFC e CVM, pondero que, talvez, não foram suficientes para que a implementação e a conformidade com todas as práticas ocorresse.

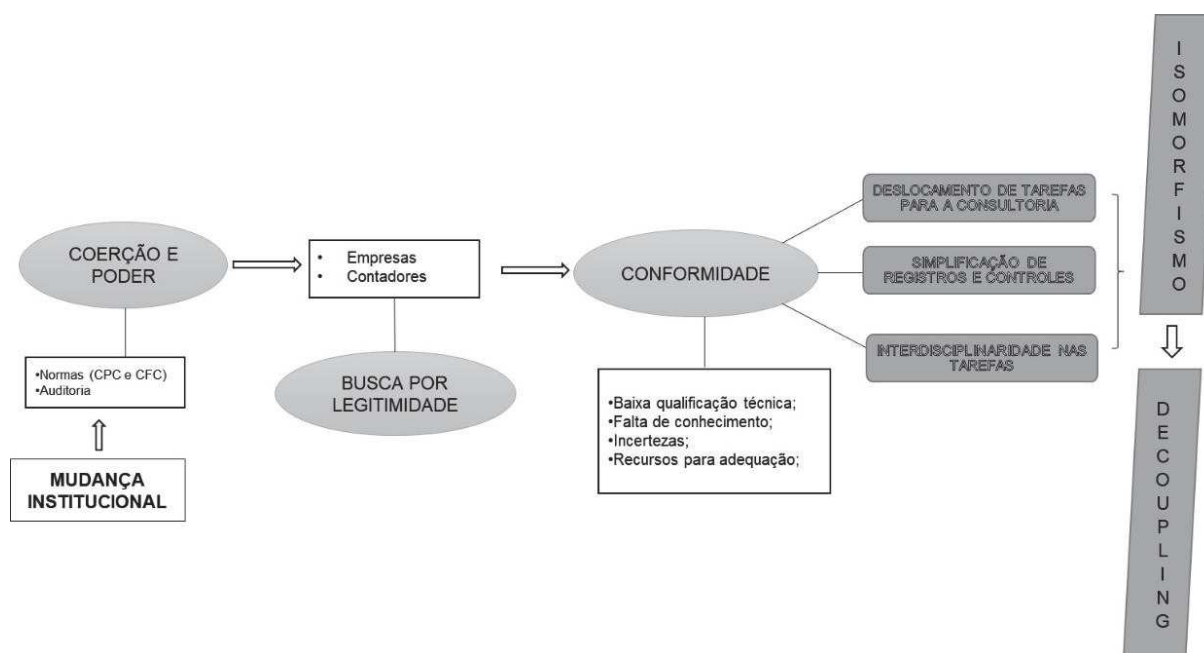
Sob a expectativa de maior comparabilidade, relevância e comparabilidade das informações, além da busca das empresas por legitimidade (LASMIN, 2011; PRICOPE, 2016), somada às pressões coercitivas, as empresas parecem ter cedido às pressões iniciais dos principais agentes de mudança. Considerando que o CPC é composto por participantes com interesses distintos, como auditores, contadores e associações representantes das companhias, é razoável aceitar que estes tinham interesses na mudança, apesar dos receios pelo “desconhecido”. O próprio CFC, ao mesmo tempo em que impulsionou a contabilidade brasileira para adoção às IFRS, buscou manter, paralelamente, as orientações normativas locais, como os Princípios de Contabilidade.

É oportuno comentar sobre a baixa teorização e capacitação dos profissionais contábeis na institucionalização das normas IFRS, quando se viabilizou a convergência por meio do deslocamento generalizado de tarefas de mensurações e avaliações de ativo imobilizado e outros itens para profissionais externos (consultores e auditores). Logo, os contadores não foram capacitados para essas mudanças, o que pode ter contribuído para a dependência técnica presente há mais de uma década, que fez as empresas reféns de consultores e auditores para gerar informações adequadas ao padrão IFRS. Ainda, o contexto proporcionou o fortalecimento (intencional ou não) de grupos específicos, enquanto os auditores e consultores atuaram com protagonismo para a ocorrência dessas mudanças e adequações da contabilidade brasileira.

Os esforços dos pesquisadores foram percebidos, buscando observar os benefícios e impactos econômicos das mudanças de padrões contábeis, argumentando que, por vezes, os benefícios não ocorreram devido à adoção ter sido “parcial”, em consonância com o discurso hegemônico do IASB, difundido em todo o mundo. Não sou ingênua ao ponto de acreditar que as empresas não obtiveram benefícios para a aceitação das mudanças institucionais. Muito pelo contrário: os contadores afirmaram repetidas vezes que as mudanças nos aspectos de depreciação trouxeram impactos significativos para as empresas e que as informações agora são mais adequadas e relevantes se comparadas à cultura anterior.

As mudanças institucionais ocorrem de forma gradual e não linear, ou seja, são complexas e dinâmicas, e dependem da aceitação ou resistência dos indivíduos (ARROYO, 2012; TOLBERT; ZUCKER, 1996; ZUCKER, 1977). Nessa linha, parece que a adoção aos padrões IFRS nas práticas analisadas foi aceita pelos contadores e empresas inicialmente, os quais as materializaram das seguintes maneiras: “deslocamento de atividades para a consultoria” e “simplificação de registros e controles” (com base em Heurísticas), e, de forma mais pontual, utilizando a “interdisciplinaridade interna como alternativa na realização de tarefas”. Em um primeiro momento, essas ações poderiam representar legitimidade e conformidade com as mudanças propostas. Porém, isso pode ter ocorrido mais por formalidade e homogeneização, principalmente dos discursos, com a aceitação dos mitos institucionalizados (MEYER; ROWAN, 1977), não se limitando, mas abrangendo a busca por legitimidade, cedendo às pressões por conformidade e levando as empresas a um isomorfismo institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MEYER; ROWAN, 1977). Apresento a seguir, na Figura 10, um resumo da minha interpretação desse processo institucional.

Figura 10 - Contextualização da institucionalização das práticas estudadas



Fonte: elaborada pela autora.

Logo, no contexto investigado, vejo as empresas de auditoria e as autoridades contábeis como agentes mobilizadas à ocorrência da mudança institucional, por meio de pressões coercitivas e miméticas, incluindo um “poder velado” das empresas de auditoria, as quais exigem procedimentos que são adotados para garantir a legitimidade das empresas que contam com um relatório do auditor independente sem ressalva, atestando “conformidade contábil” aos usuários.

Porém, por intermédio das conversas com os contadores, foi possível compreender que a institucionalização completa das normas, nesse aspecto, se tornou insustentável para algumas empresas, enquanto esses trabalhos de laudos de terceiros e os investimentos em tecnologias e sistemas são ofertados com custos elevados, o que prejudica ou inviabiliza que as informações sejam atualizadas, tais como estimativas e revisões de vidas úteis, testes de recuperabilidade e controle físico dos bens do ativo imobilizado.

Ao contrário do previsto, este contexto de difusão de normas (BOXENBAUM; JONSSON, 2017) parece contribuir para a perpetuação da “objetividade” e das normas fiscais na contabilidade. Afirmo isso, pois, na prática, a aceitação das taxas fiscais como estimativas razoáveis de vidas úteis para alguns bens (como administrativos) pelas empresas de auditoria e órgãos de controle pode ter contribuído para algumas distorções conceituais por parte dos contadores, relativas a esses bens.

Além disso, é bastante contraditório, enquanto, nas próprias orientações emitidas na fase de convergência, o CFC e o CPC já reconheciam a defasagem desses procedimentos.

Por meio dos resultados, é perceptível uma lacuna entre normas e práticas, enquanto os discursos dos relatórios contábeis demonstram a institucionalização e conformidade com as práticas, em oposição às atividades de trabalho ilustradas por meio dos sentidos atribuídos pelos preparadores das informações contábeis. De forma geral, as IFRS no ambiente de estudo parecem “mitos institucionalizados” (MEYER; ROWAN, 1977), os quais evitam reclamações por negligência quando parecem apoiar a mudança institucional, em busca de legitimidade (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

É oportuno comentar sobre algumas relações de poder e influência que foram percebidas. Destaco, desse modo, os múltiplos papéis da auditoria externa no contexto de preparação de informações contábeis: fornecendo orientações, exigindo trabalhos previstos nas normas, contribuindo na geração de informações (como consultores e auditores) e emitindo opinião sobre as informações contábeis. Esse comportamento é coerente com a afirmação de Meyer e Rowan (1977), de que organizações poderosas constroem seus objetivos e procedimentos na sociedade como regras institucionalizadas, fazendo suas redes se adaptarem às suas estruturas e relações.

Por conseguinte, a crença da necessidade de “laudos” (geralmente externos) para estimativas e revisões de vidas úteis e *testes de impairment*, pode estar sendo fortalecida pela coerção exercida pelas grandes empresas de auditoria e, conseqüentemente, a partir do oferecimento desses serviços pelo próprio mercado desenvolvido, sob a alegação de “imparcialidade”, “objetividade” e “tecnicidade”. Esse mito dos laudos é tão difundido como sinônimo de eficácia das avaliações que poucos contadores fazem questionamentos ou discordam do conteúdo. Esse resultado também é coerente com prêmios, certificações externas e endossos de profissionais sobre avaliações, comumente utilizados pelas grandes organizações como forma de demonstração de conformidade e adequação, o que, conseqüentemente, evita a inspeção ou a fiscalização (MEYER; ROWAN, 1977).

Com base nas questões discutidas dentro de cada tema, a utilização de um discurso de conformidade aos padrões IFRS, em alinhamento com as normas tributárias e/ou o deslocamento das tarefas de JDM do ativo imobilizado às consultorias especializadas, é característica do fenômeno de *decoupling* (MEYER;

ROWAN, 1977). No início, houve uma busca por “conformidade”, mas por questões de eficiência, altos custos da geração de informações e controles e conhecimentos técnicos limitados, algumas empresas passaram a adotar uma “conformidade cerimonial” ou *decoupling* (BOXENBAUM; JONSSON, 2017; MEYER; ROWAN, 1977).

O conceito *decoupling* foi investigado teoricamente após o período de entrevistas, quando a análise dos dados demonstrava, além de um comportamento isomórfico (DIMAGGIO; POWELL, 1983) e de conformidade, uma conformidade cerimonial (MEYER; ROWAN, 1977), mostrando inconsistências entre o conteúdo teórico e descritivo apresentado nas notas explicativas e nos discursos dos profissionais entrevistados, com as práticas detalhadas pelos contadores. Além disso, a percepção dos contadores sobre a conformidade, inclusive daqueles que utilizam puramente as taxas fiscais para a depreciação, vai ao encontro dessa adoção cerimonial que, muitas vezes, não é intencional.

Por exemplo, na entrevista 13, perguntei ao entrevistado sobre sua visão acerca dos impactos das IFRS na qualidade das informações contábeis, se havia melhorado a qualidade daquelas relativas ao ativo imobilizado. Na companhia na qual esse participante é contador, são utilizadas somente taxas tributárias para a depreciação, e mesmo assim, ele considera que seguem orientações da NBC TG 27 (R4) para o tratamento contábil dos bens do ativo imobilizado:

*“Não, a gente não teve nenhum impacto assim tão, tão grande com relação à adoção. A gente segue o CPC vinte e sete, que ele é o Norte aí para a gente poder fazer os registros contábeis do ativo imobilizado e da depreciação, mas não teve nenhum impacto tão significativo [...]. Porque assim, isso depende. Depende muito da empresa, depende da peculiaridade de cada empresa. Para a nossa realidade como eu falei, a gente não teve um impacto tão grande até porque a gente já seguia os preceitos e as normas contábeis e o IFRS como veio para complementar isso, a gente não teve um impacto tão grande, a gente continuou dando atenção como o IFRS orienta, mas a gente não sofreu impacto com isso, não teve um impacto tão grande” (E13).*

O entrevistado foi enfático na afirmação de não ocorrência de impactos, o que é compreensível porque, em termos práticos, as normas fiscais continuam orientando as práticas contábeis referentes ao ativo imobilizado. Porém, a percepção e o sentimento de conformidade com as IFRS na fala do participante, nesse quesito,



deixam explícito o distanciamento entre o discurso formal e as práticas contábeis, corroborando para a aceitação da ocorrência de *decoupling*.

Parece tardio, no ano de 2022, esperar uma iniciativa das autoridades contábeis sobre aspectos de treinamento e capacitação profissional dos profissionais contábeis, buscando desmotivar a dependência técnica externa que incorre em custos elevados das informações contábeis e não garante informações relevantes e fidedignas, como esperadas pelas IFRS. Porém, ao trazer essas discussões ao trabalho, convido os participantes a refletirem, com base em uma perspectiva externa, o quanto as práticas de julgamento têm se distanciado das exigências das normas quanto ao ativo imobilizado e podem estar fortalecendo grupos com interesses específicos, contribuindo para a manutenção do *status quo*.

Reforço que não há o intuito de sugerir a centralização das responsabilidades e execuções das tarefas na figura dos contadores, ao contrário, busco motivar a reflexão sobre a necessidade de inclusão de capacidades multidisciplinares para a execução de julgamentos de boa qualidade e reflexivos, principalmente dos diversos setores das empresas, que possuem conhecimento sobre o negócio, evitando erros comuns e vieses do julgamento individual (LIBBY; LUFT, 1993; TVERSKY; KAHNEMAN, 1974).

Logo, espero que as discussões apresentadas nesta tese colaborem para que os contadores percebam o quanto esses atalhos e influências podem estar prejudicando seus julgamentos de forma sistemática e reflitam sobre a necessidade de engajamento profissional nesse processo, caso desejem estar próximos às IFRS, de fato. Desse modo, a dissociação entre estruturas e atividades reforça a ideia de que o processo de harmonização pode representar um mito no contexto brasileiro, sendo que esse comportamento pode incentivar fraudes, atividades ilícitas (GHIO; VERONA, 2015) e fortalecimento de grupos com interesses distintos (MEYER; ROWAN, 1977).

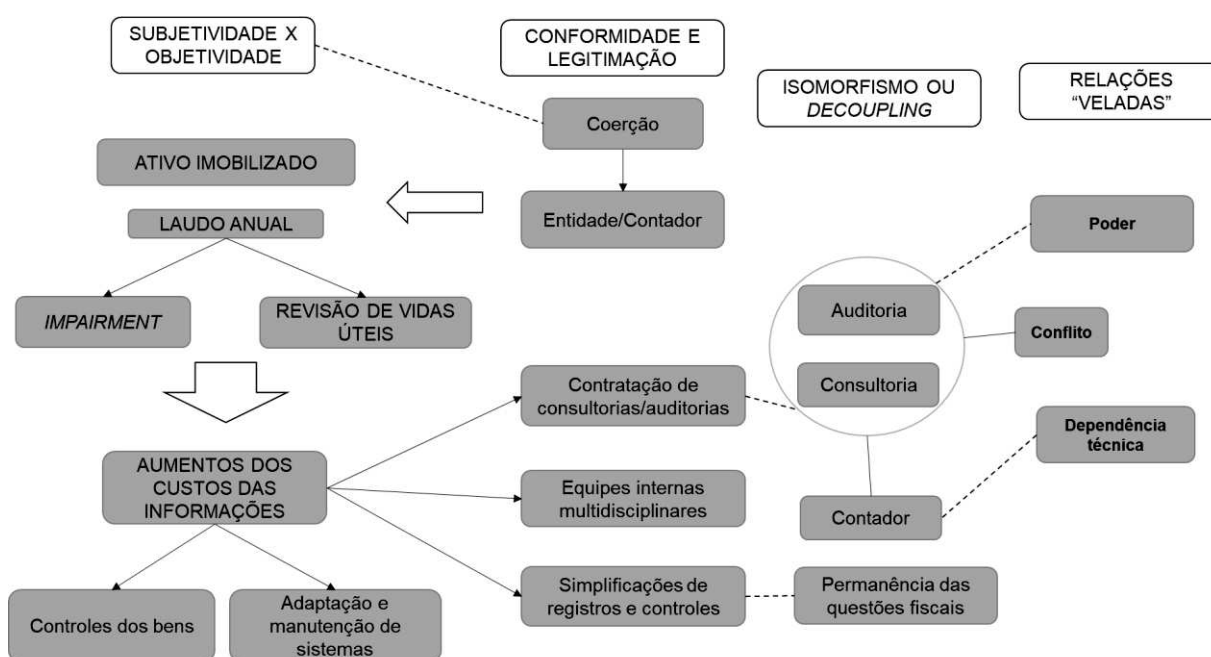
As pressões coercitivas exercidas pelas normas e pelas empresas de auditoria para adequação do ativo imobilizado ao padrão IFRS foi, recorrentemente, citada pelos contadores, inclusive, fica evidente que muitas tarefas só são realizadas, simplificadas ou designadas frente às exigências. Além disso, observei que a influência de pressões miméticas, principalmente difundidas pelas empresas de consultoria, com a padronização de soluções entre as empresas, contribuiu para que

as práticas, até mesmo de *decoupling*, sejam semelhantes entre as empresas, coerentes com abordagem institucional de DiMaggio e Powell (1983), de isomorfismo.

Por fim, o isomorfismo normativo, com base em pares profissionais, apareceu, embora timidamente, nos resultados, enquanto notei que os contadores consideram os consultores e auditores como “parceiros”, com quem trocam informações. Quem sabe, fosse mais sustentável e oportuna essa relação de parceria se houvesse orientações para desenvolvimento das tarefas futuras internamente? Além disso, vejo a academia com um grande desafio educacional na capacitação de futuros profissionais, enviando ao mercado profissionais mais qualificados e aptos a realização desses e de outros trabalhos.

Na Figura 11, a seguir, resumo os principais temas e conceitos institucionais discutidos a partir dos resultados da ATR, ligados à teoria.

Figura 11 - Resumo da institucionalização e das relações discutidas na ATR



Fonte: elaborada pela autora.

### 6.3 Sintetização dos temas

Nesta seção, apresento, com base na sugestão de Braun e Clarke (2006), o resumo de cada tema em duas frases (no máximo). Os três temas sintetizados no Quadro 19 estão ligados diretamente ao tema abrangente – práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado – e atendem

ao objetivo geral. A seguir, o Quadro 19 apresenta as três práticas observadas, que foram utilizadas pelos contadores para implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, no contexto de investigação.

Quadro 19 - Síntese dos principais temas da ATR

<b>Tema</b>	<b>Síntese</b>
DESLOCAMENTO DE TAREFAS PARA A CONSULTORIA	As consultorias assumiram algumas tarefas relacionadas à implementação das IFRS relativas aos bens do ativo imobilizado, incluindo revisão de vida útil e <i>impairment</i> .
SIMPLIFICAÇÃO DE REGISTROS E CONTROLES CONTÁBEIS	A simplificação de registros e controles com base em taxas e conceitos fiscais foram alternativas encontradas pelos contadores para reduzir a complexidade das tarefas e controles contábeis.
INTERDISCIPLINARIDADE COMO ALTERNATIVA NA REALIZAÇÃO DE TAREFAS	A participação de diferentes profissionais internos às empresas parece ser uma alternativa mais sustentável para realização das tarefas exigidas para adequação às normas.

Fonte: elaborado pela autora.

Os temas expostos a seguir, no Quadro 20, possuem relação com o tema abrangente e auxiliam na compreensão de como essas práticas foram institucionalizadas pelos profissionais, ao implementar as IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, no contexto brasileiro:

Quadro 20 - Síntese dos temas da ATR relacionados ao tema abrangente

<b>Tema</b>	<b>Síntese</b>
RELAÇÕES DE PODER, CONFLITO E DEPENDÊNCIA ESTABELECIDAS	Os múltiplos papéis da auditoria externa no contexto investigado, assim como a relação de dependência técnica entre contadores, auditores e consultores para essas e outras tarefas foram discutidas nesse subtema.
BARREIRAS E DESAFIOS NA APLICAÇÃO DAS NORMAS DE ATIVO IMOBILIZADO	Os custos da geração de informações, a complexidade das normas, a falta de conhecimento técnico, os problemas de comunicação e as deficiências de controles contábeis foram as barreiras e os desafios para a aplicação das normas, mencionados pelos participantes, e que auxiliam na compreensão do cenário atual.

Fonte: elaborado pela autora.

Por fim, o tema abrangente “práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado” engloba todos os dados agrupados nos temas, compondo a análise geral dos resultados. Os subtemas representam duas narrativas

distintas dos contadores, que devem influenciar a materialização dessas práticas. Os subtemas relativos ao tema abrangente estão sintetizados no Quadro 21.

Quadro 21 - Síntese dos subtemas da ATR

Tema	Síntese
ATIVO IMOBILIZADO É SIGNIFICATIVO E RELEVANTE PARA O NEGÓCIO	Com base nos relatos dos participantes, quando há relevância desse grupo para os negócios da empresa, há um cuidado maior com as informações geradas.
AS INFORMAÇÕES DO ATIVO IMOBILIZADO NÃO SÃO INTERESSANTES	De acordo com os contadores, algumas empresas e usuários não se interessam por essas informações, e, por isso, não são despendidos esforços para melhorar a execução das tarefas.

Fonte: elaborado pela autora.

Por fim, ao discutir os temas sob a perspectiva institucional sociológica, busquei comentar sobre as múltiplas interações que interferem no JDM dos contadores e que sobressaem às características do indivíduo racional, que age estrategicamente e de forma consciente. Por sua vez, as Heurísticas foram maneiras encontradas para a materialização das práticas, de um modo menos complexo e amplamente aceito no campo institucional para operacionalizar e simplificar as tarefas contábeis.

Devido às forças institucionais de múltiplos níveis, a utilização de heurísticas parece ser imperceptível pelos profissionais que as usam de forma inconsciente e deliberada quando buscam legitimidade perante os auditores e demais atores sociais. Por sua vez, a contabilidade tem suas práticas atuais baseadas nos antigos conceitos de objetividade e tecnicidade enquanto os contadores acatam, sem questionar, as pressões das empresas de auditoria, adotando uma conformidade cerimonial ao admitirem as IFRS sem a devida implementação e transformação das práticas contábeis no tratamento dos bens do ativo imobilizado e aspectos de depreciação.

No capítulo seguinte, comento sobre as principais conclusões, incluindo um breve resumo da pesquisa, o alcance dos objetivos, as contribuições teóricas e práticas do trabalho, as limitações da tese e possíveis oportunidades para desenvolvimento de pesquisas futuras.

## 7 CONCLUSÕES

Optar por escrever sobre um tópico de pesquisa que desperta meu interesse, utilizando métodos e técnicas com as quais estou familiarizada, e amplamente utilizados em minha área de investigação, com o apoio de uma literatura bastante desenvolvida e com escolhas teóricas delimitadas, parece tentador. Porém, em algum momento, talvez surja um desconforto, certo tédio ou a sensação de que as coisas não se encaixam... que, assim, não conseguirei chegar aonde quero...

Essas foram as sensações que carreguei durante grande parte do desenvolvimento da minha pesquisa de doutorado. Principalmente após o momento da qualificação do trabalho, sempre vinha à mente o questionamento de um professor que marcou minha trajetória, quando dizia: “e daí?”

“Respondeu à questão de pesquisa... e daí?” Para quem servirão as contribuições? Quais as implicações? Quais as limitações do trabalho? No que pesquisas futuras podem avançar ou complementar meus resultados? Questões como essas motivaram-me a sair da zona de conforto e trilhar outros caminhos, estudar sobre novos métodos e técnicas de análise e ir em busca de outras abordagens teóricas.

Ampliar a visão, entender os significados atribuídos por realidades distintas e refletir sobre questões contextuais, políticas e sociais para compreender um fenômeno, partindo de um problema prático para fazer observações teóricas (o caminho inverso da pesquisa *mainstream* na contabilidade) fez deste trabalho um grande desafio, o que também considero uma das principais contribuições que tenho a apresentar.

A institucionalização das normas IFRS no contexto brasileiro exigia que ocorressem mudanças comportamentais e conceituais na forma de fazer contabilidade, o que poderia tornar-se difícil devido à presença e à predominância das autoridades tributárias e conceitos fiscais na contabilidade. Apesar das pressões das autoridades contábeis para adequação da contabilidade aos padrões internacionais na fase inicial de convergência, estas não foram suficientes para que a implementação e a conformidade das práticas de fato ocorressem.

A viabilização da convergência por meio do deslocamento de tarefas de mensurações e avaliações de ativo imobilizado e de outros itens para consultores e auditores contribuiu para o estabelecimento de uma dependência técnica de terceiros

para geração de informações nos padrões IFRS, fortalecendo grupos específicos como auditores e consultores, os quais se tornaram protagonistas para a ocorrência das adequações contábeis.

A busca por legitimidade corrobora para que os profissionais contábeis e as organizações aceitem as mudanças e pressões impostas em um primeiro momento, o que pode assemelhar-se a uma conformidade contábil. Porém, essa conformidade parece não passar dos discursos disseminados pelas autoridades contábeis mundiais, tornando-se insustentável para algumas empresas devido aos altos custos necessários para a geração das informações.

Por isso, a utilização de heurísticas tornou-se uma alternativa para evitar julgamentos complexos e/ou custosos, contribuindo para a permanência das normas tributárias na contabilidade sob a alegação de objetividade, amplamente aceitas como estimativas razoáveis, ao mesmo tempo em que existem distorções conceituais relativas ao tratamento contábil dos ativos imobilizados.

Com base na minha interpretação, partindo dos relatos dos contadores entrevistados, constatei três práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado, no contexto investigado: 1) o deslocamento de tarefas que exigem julgamentos mais complexos para consultorias externas; 2) a simplificação de registros e exigências de controles com base na utilização de critérios tributários; e, de forma mais tímida, 3) a interdisciplinaridade como alternativa na realização de tarefas.

A utilização de uma dessas práticas não exclui as demais. Por exemplo, a simplificação de registros e controles foi predominante nas entrevistas, o que, em parte, não foi uma surpresa, pois a permanência das taxas fiscais nas notas explicativas como estimativas de vida útil foi o que motivou inicialmente a pesquisa. Porém, por meio dos diálogos com os contadores, foi possível compreender, de forma mais profunda, o que pode motivar esse comportamento, o que se tornaria mais difícil perceber se eu fosse a campo com questões teóricas restritas.

Aparentemente, os critérios tributários ainda são, em parte, aceitos por auditores, CVM e CFC. Faço essa afirmação com base nos relatos de pesquisa, apresentados na seção 2.1 da tese, somados aos resultados da ATR. Ainda, pontuo que os participantes não procuraram ocultar essas práticas, alegando, em alguns momentos, que o principal critério para classificação de um bem era “o valor mínimo”, já discutido nos resultados.

De forma geral, pode discutir algumas barreiras e desafios que esses profissionais encontram quando precisam implementar as normas, traduzindo-as em práticas dentro das organizações: o custo da geração das informações é alto; as normas são complexas e exigem conhecimentos técnicos específicos; os profissionais não são capacitados para essas atividades; existem problemas de comunicação entre setores internos das empresas para elaboração de estimativas e controles referentes aos ativos imobilizados; e os controles contábeis dos bens são inexistentes ou ineficazes, o que pode decorrer das barreiras e desafios anteriormente citados.

Por sua vez, as relações de poder, conflito e dependência que foram identificadas como um padrão nos resultados, embora não estivessem diretamente ligadas às questões do guia de entrevista, auxiliaram de forma significativa a ampliação da compreensão sobre o fenômeno de investigação, pois não havia sido encontrado nada semelhante no contexto brasileiro. Essas e outras relações estabelecidas e suas possíveis consequências já têm sido investigadas na literatura internacional, principalmente sobre o protagonismo das grandes firmas de auditoria na implementação das IFRS, fundamentais para a ocorrência da mudança institucional (ABUROUS, 2019; ALON; DWYER, 2016; BOTZEM, 2012; MAHONEY; THELEN, 2009; OLIVER, 1991). Vejo os contadores com um papel passivo nesse trabalho, delegando tarefas aos auditores e consultores, e, sem perceber, perdendo espaço e encolhendo a profissão, enquanto a auditoria tem se expandido e ampliado sua atuação como consultores, o que também foi percebido na pesquisa de Aburous (2019).

Nessa linha, é possível depreender que as formas como os contadores traduzem as normas em práticas podem variar, principalmente em função da coerção e do poder: a administração e a auditoria parecem ser determinantes nessas escolhas. Por exemplo, se a auditoria exige laudos de vidas úteis e teste de *impairment*, é provável que os contadores respondam de duas formas: deslocando as atividades para a consultoria e, se houver disponibilidade, gerando essas informações internamente, com auxílio de outros profissionais. Ainda, para evitar esse tipo de trabalho – e, conseqüentemente, o custo –, parece que simplificar registros e controles contábeis tem sido uma alternativa bastante utilizada, evitando revisões anuais, reduzindo necessidades de controles e utilizando critérios que evitam ou simplificam o julgamento, como as taxas fiscais. Essa prática também pode satisfazer a administração porque, da mesma forma, reduz os custos de geração de informações.

A aceitação das empresas e contadores às pressões impostas é compreensível, pois buscam legitimidade e dependem dessas pessoas – principalmente dos auditores – que impõem práticas. No contexto de investigação, já era esperado que as pressões coercitivas e miméticas influenciariam a tomada de decisão dos contadores (HABERKAMP, 2018; PACHECO, 2021) e tornariam as organizações mais similares, principalmente devido às exigências para adequação às normas.

Logo, vou além das questões de influências e aspectos individuais de quem toma decisão, apresentando alguns reflexos decorrentes da aplicação prática das IFRS em relação aos bens do ativo imobilizado, com base nos resultados desta pesquisa: os contadores, considerando os participantes do estudo, dependem tecnicamente de outros profissionais e perdem espaço de atuação; os custos altos dos serviços impossibilitam a realização das tarefas relativas ao ativo imobilizado na periodicidade exigida pelas normas; os laudos externos são atestados de conformidade e adequação; e as normas tributárias ainda são amplamente aceitas para fins contábeis, contribuindo para uma conformidade cerimonial aos padrões IFRS.

A partir da compreensão das diferentes ações dos contadores para transformar as orientações das normas IFRS e societárias em atividades práticas, delimitadas aos bens do ativo imobilizado, a principal contribuição teórica dessa pesquisa reside no desenvolvimento e na confirmação da seguinte tese: o contexto de baixa capacitação profissional e o custo elevado da geração de informações oportunizaram o uso de atalhos de julgamento, contribuindo para a ocorrência de isomorfismo e/ou *decoupling* relativos às práticas do ativo imobilizado e depreciação.

Ainda, a análise qualitativa com abordagem interpretativa, empregando um método de análise flexível e aplicável à contabilidade, como a ATR, utilizada em pesquisas internacionais contemporâneas (CARUNGU; DI PIETRA; MOLINARI, 2021; DAVID; HILL, 2021; DONALD; ASHLEIGH; BARUCH, 2021; HAMIDAH, 2017; IGBOKE; RAJ, 2021; MALOA, 2018; NEGASH; LEMMA, 2020; SENN; GIORDANO-SPRING, 2020), deve incentivar e orientar o desenvolvimento de outras pesquisas.

Do ponto de vista prático, a pesquisa deve contribuir para os participantes das entrevistas, que foram tão solícitos, comprometidos e amigáveis, ao dispensarem seu tempo para contribuir para o estudo. A partir das reflexões aqui abordadas, espero



que esses profissionais possam desenvolver formas mais sustentáveis e reflexivas para atendimento às exigências normativas impostas pelas IFRS.

Adicionalmente, busco demonstrar o quanto esses atalhos e práticas tributárias se distanciam das exigências das normas e podem ser evitados, com mudanças sutis no comportamento, obtenção de conhecimentos, atualização e engajamento profissional, melhorando a comunicação intersetorial. O uso da tecnologia aliado a diferentes conhecimentos, contribui para que o ativo imobilizado e a base de depreciação possam ser mais adequados à expectativa de geração de benefício para as empresas.

Além disso, a pesquisa deve contribuir para que as entidades de classe contábil e órgãos de controle tomem conhecimento e adotem atitudes com base nas questões profissionais enfrentadas na implementação das normas IFRS no Brasil pelos profissionais contábeis, permitindo um maior acompanhamento e fortalecimento de ações capazes de melhorar o cenário atual. Ainda assim, devem observar o quanto algumas questões aqui mencionadas podem contribuir para a ocorrência de fraudes, atividades ilícitas, fortalecimento de grupos com interesses distintos e influenciar na independência da auditoria para dar opinião sobre as informações contábeis.

Por fim, as universidades precisam ir além das questões da tecnicidade tão priorizada na contabilidade, contribuindo para o desenvolvimento de um ambiente mais crítico na formação de futuros profissionais contábeis, incentivando o desenvolvimento do protagonismo contábil e valorização da profissão.

Embora tenham sido tomadas precauções, como apresentadas no capítulo 4 desta tese, é importante destacar que algumas limitações podem interferir nos resultados, a saber:

- a) a percepção da ocorrência do uso de heurísticas e de *decoupling* se limita ao escopo da investigação, não havendo o intuito de generalização para outros aspectos não abordados nessa pesquisa;
- b) a adequação da coleta de dados ao formato virtual, no cenário pandêmico, pode ter limitado a abrangência dos resultados devido à incapacidade de contato físico direto entre os participantes, embora tenha viabilizado o alcance de contadores de diferentes regiões do território brasileiro, o que pode ter contribuído para a diversidade cultural dos participantes da pesquisa;

- c) considerando que o instrumento de coleta de dados (guia de entrevista) foi elaborado para uma análise dedutiva, ele pode ter limitado os resultados, devido às mudanças de método e abordagem teórica.

Em suma, considero que as limitações aqui apresentadas se tornam oportunidades para qualificar estudos futuros, que podem incluir:

- a) avaliar outros itens substancialmente modificados com a adoção das IFRS, com o fim de compreender se as relações, barreiras, dependência, falta de qualificação, problemas de controles e comunicação também são percebidos;
- b) entrevistar contadores distintos de forma a corroborar com os resultados discutidos;
- c) entrevistar auditores e consultores para obter diferentes significados atribuídos sobre as questões discutidas na pesquisa;
- d) utilizar abordagens teóricas com potencial para avançar os resultados da pesquisa realizada, tais como o Trabalho Institucional, Lógicas Institucionais e Empreendedorismo Institucional (GUERREIRO; RODRIGUES; CRAIG, 2020); e
- e) experimentar diferentes técnicas de análises de dados, além da análise de conteúdo de Bardin (2011), frequentemente citada nos trabalhos nacionais na área contábil.

## REFERÊNCIAS

- ABUROUS, Dina. IFRS and institutional work in the accounting domain. **Critical Perspectives on Accounting**, [s. l.], v. 62, p. 1-15, 2019.
- AKBAR, Rusdi; PILCHER, Robyn Ann; PERRIN, Brian. Implementing performance measurement systems. **Qualitative Research in Accounting & Management**, [s. l.], v. 12, n. 1, p. 3-33, 2015.
- ALBU, Nadia *et al.* A story about IAS/IFRS implementation in Romania. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 76-100, 2011.
- ALBU, C. N. *et al.* Implementation of IFRS for SMEs in emerging economies: stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. **Journal of International Financial Management & Accounting**, [s. l.], v. 24, n. 2, p. 140-175, 2013.
- ALBU, Nicolae; ALBU, Nadia. The power and the glory of Big 4: a research note on independence and competence in the Context of IIFRS Implementation. **Journal of Accounting and Management Information Systems**, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 43-54, 2011.
- ALBU, Nadia; ALBU, Cătălin N.; GRAY, Sidney J. Institutional factors and the impact of international financial reporting standards: the Central and Eastern European experience. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 44, n. 3, p. 184-214, 2020.
- ALON, Anna; DWYER, Peggy D. Early adoption of IFRS as a strategic response to transnational and local influences. **International Journal of Accounting**, [s. l.], v. 49, n. 3, p. 348-370, 2014.
- ALON, Anna; DWYER, Peggy D. SEC's acceptance of IFRS-based financial reporting: an examination based in institutional theory. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 48, n. 1, p. 1-16, 2016.
- ARIMANY, Nuria *et al.* What lies behind compliance with operating leases disclosure? **Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad**, [s. l.], v. 47, n. 4, p. 485-506, 2018.
- ARROYO, Paulina. Management accounting change and sustainability: an institutional approach. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [s. l.], v. 8, n. 3, p. 286-309, 2012.
- ASHWORTH, Rachel; BOYNE, George; DELBRIDGE, Rick. Escape from the iron cage? Organizational change and isomorphic pressures in the public sector. **Journal of Public Administration Research and Theory**, [s. l.], v. 19, n. 1, p. 165-187, 2007.
- BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BAZERMAN, Max H. *et al.* Explaining how preferences change across joint versus separate evaluation. **Journal of Economic Behavior & Organization**, [s. l.], v. 39, n. 1, p. 41-58, 1999.

BOGDAN, Victoria; BAN, Olimpia Iuliana; TARA, Ioan Gheorhe. Endogenous human variables affecting performance of JDM: experimental research on romanian students. *In: EUROPEAN CONFERENCE ON RESEARCH METHODOLOGY FOR BUSINESS AND MANAGEMENT STUDIES*, 14., 2015, Valetta. **Proceedings** [...]. Valetta: University of Malta, 2015.

BONNER, Sarah E. Judgment and decision-making research in accounting. **Accounting Horizons**, [s. l.], v. 13, n. 4, p. 385-398, 1999.

BOTZEM, Sebastian. **The politics of accounting regulation**: organizing transnational standard setting in financial reporting. [S. l.] : Edward Elgar Publishing, 2012.

BOXENBAUM, Eva; JONSSON, Stefan. Isomorphism, diffusion and decoupling: concept evolution and theoretical challenges. *In: GREENWOOD, Royston et al.* (eds.). **The sage handbook of organizational institutionalism**. 2. ed. London: Sage Publications, 2017.

BOYATZIS, Richard. Developing themes and codes. *In: BOYATZIS, Richard* (Ed.). **Transforming qualitative information: thematic analysis and code development**. Thousand Oaks: Sage, 1998.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 10 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm). Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm). Acesso em: 27 abr. 2021.

BRAUN, Virginia *et al.* Thematic analysis. *In*: LIAMPUTTONG, P. (Ed.). **Handbook of research methods in health social sciences**. Singapore: Springer Nature Singapore Pte, 2019.

BRAUN, Virginia; CLARKE, Victoria. Using thematic analysis in psychology. **Qualitative Research in Psychology**, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 77-101, 2006.

BRAUN, Virginia; CLARKE, Victoria. Reflecting on reflexive thematic analysis. **Qualitative Research in Sport, Exercise and Health**, [s. l.], v. 11, n. 4, p. 589-597, 2019.

BRAUN, Virginia; CLARKE, Victoria. One size fits all? What counts as quality practice in (reflexive) thematic analysis? **Qualitative Research in Psychology**, [s. l.], v. 18, n. 3, p. 328-352, 2020.

BURLAUD, Alain; NICULESCU, Maria. Accounting standards that appeal to the professional. **Audit Financiar**, [s. l.], v. 14, n. 144, p. 1325-1334, 2016.

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

CALLADO, Antônio André Cunha; 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**, [s. l.], v. 25, n. 2, p. 119-137, 2014.

CANNING, Mary; O'DWYER, Brendan. Institutional work and regulatory change in the accounting profession. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 54, p. 1-21, 2016.

CARMONA, Salvador; TROMBETTA, Marco. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. **Journal of Accounting and Public Policy**, [s. l.], v. 27, n. 6, p. 455-461, 2008.

CARUNGU, Jonida; DI PIETRA, Roberto; MOLINARI, Matteo. The impact of a humanitarian disaster on the working approach of accountants: a study of contingent effects. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [s. l.], v. 34, n. 6, p. 1388-1403, 2021.

CESCHI, Andrea *et al.* Dimensions of decision-making: an evidence-based classification of heuristics and biases. **Personality and Individual Differences**, [s. l.], v. 146, p. 188-200, aug. 2019.

CLARKE, Victoria; BRAUN, Virginia. Thematic analysis. In: TEO, T. (Ed.). **Encyclopedia of critical psychology**. New York: Springer, 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM nº 619, de 22 de dezembro de 2009**. Aprova a Interpretação Técnica ICPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da aplicação inicial ao ativo imobilizado e à propriedade para investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 28, 37 e 43. Brasília, DF: CVM, 2009. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0600/deli619.pdf>. Acesso em: 15 out. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 02, de 10 de março de 2020**. Efeitos do coronavírus nas demonstrações financeiras. Brasília, DF: CVM, 2020a. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/oc-snc-sep-0220.html>. Acesso em: 20 jan. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 03, de 16 de abril de 2020**. Orientação quanto aos impactos das medidas de enfrentamento à pandemia da COVID19 no cálculo de perdas esperadas para fins de aplicação da Deliberação CVM 763, de 22 de dezembro de 2016. Brasília, DF: CVM, 2020b. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/oc-snc-sep-0320.html>. Acesso em: 20 jan. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 1º de fevereiro de 2022**. Orientações quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Contábeis para o exercício social encerrado em 31.12.2021. Brasília, DF: CVM, 2022. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/ocsncsep012022.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Brasília, DF: CFC, 2005. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1055.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf). Acesso em: 23 nov. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.263, de 10 de dezembro de 2009**. Aprova a ITG 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento. Brasília, DF: CFC, 2009. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1263.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1263.pdf). Acesso em: 23 nov. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Revogação da Resolução nº 750/1993**: contexto e considerações. Brasília, DF: CFC, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>. Acesso em: 10 maio 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 37(R5) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, de 24 de novembro de 2017**. Altera a NBC TG 37 (R4) que dispõe sobre adoção inicial das normas internacionais de contabilidade. Brasília: CFC, 2017a. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG37\(R5\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG37(R5).pdf). Acesso em: 23 nov. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27(R4) - Ativo Imobilizado, de 24 de novembro de 2017**. Altera a NBC TG 27 (R3) que dispõe sobre ativo imobilizado. Brasília, DF: CFC, 2017b. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R4\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R4).pdf). Acesso em: 23 nov. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 01 (R4) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, de 24 de novembro de 2017**. Altera a NBC TG 01 (R3) que dispõe sobre redução ao valor recuperável de ativos. Brasília, DF: CFC, 2017c. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG01\(R4\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG01(R4).pdf). Acesso em: 23 nov. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CVM). **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, de 21 de novembro de 2019**. Dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual, que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Brasília, DF: CFC, 2019. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTGEC.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2020.

DASKE, Holger *et al.* Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences. **Journal of Accounting Research**, Chicago, v. 46, n. 5, oct. 2008.

DAVID, Solomon Arulraj; HILL, Christopher. Postgraduate students' experiences and perspectives on transformation of teaching and learning in tertiary education. **Education and Training**, [s. l.], v. 63, n. 4, p. 562–578, 2021.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, [s. l.], v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DONALD, William E.; ASHLEIGH, Melanie J.; BARUCH, Yehuda. The university-to-work transition: responses of universities and organizations to the COVID-19 pandemic. **Personnel Review**, [s. l.], 2021.

ECKERT, Alex *et al.* Mudanças no ativo imobilizado decorrentes da convergência às normas internacionais de contabilidade - IFRS: o caso da Alfa Fundação e Tecnologia. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 4, n. 2, p. 56-73, 2012.

EYSENCK, Michael W.; KEANE, Mark T. **Manual de psicologia cognitiva**. 7. ed. Porto Alegre: Artmed, 2017.

FREIRE, Mac Daves De Moraes *et al.* Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 6, n. 15, p. 3-22, 2012.

GASKELL, George; BAUER, Martin W. Para uma prestação de contas pública: além da amostra, da fidedignidade e da validade. *In*: BAUER, Martin W.; GASKELL, George (Eds.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 13. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

GATSIOS, Rafael Confetti *et al.* Impact of adopting IFRS standard on the equity cost of brazilian open capital companies. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 17, n. 4, p. 85-108, 2016.

GEPHART, Robert P. From the editors: qualitative research and the Academy of Management Journal. **Academy of Management Journal**, [s. l.], v. 47, n. 4, p. 454-462, 2004.

GHIO, Alessandro; VERONA, Roberto. Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path? **Accounting Forum**, [s. l.], v. 39, n. 2, p. 121-139, 2015.

GIBBS, Graham. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GLAUM, Martin *et al.* Introduction of International Accounting Standards, Disclosure Quality and Accuracy of Analysts' Earnings Forecasts. **European Accounting Review**, [s. l.], v. 22, n. 1, p. 79-116, 2013.

GOODMAN, Leo A. Snowball Sampling. **The Annals of Mathematical Statistics**, [s. l.], v. 32, n. 1, p. 148-170, mar. 1961.

GUERREIRO, Marta Silva; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. **Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad**, [s. l.], v. 50, n. 1, p. 65-88, 2020.

HABERKAMP, Angela Maria. **Julgamento e tomada de decisão dos contadores no processo de controle do ativo imobilizado**. 2018. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

HAMIDAH, H. IFRS adoption in Indonesia: accounting ecology perspective. **International Journal of Economics and Management**, [s. l.], v. 11, n. Special Issue 1, p. 121-132, 2017.

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**, [s. l.], v. 49, n. 3, p. 371-390, 2014.

IGBOKE, Benson; RAJ, Razaq. Content requirements for narrative reporting in the public sector: a contextual perspective. **Accounting Research Journal**, [s. l.], oct. 2021.

IRVINE, Helen. The global institutionalization of financial reporting: the case of the United Arab Emirates. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 32, n. 2, p. 125-142, 2008.

IVAN, Ionela. The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards. **Audit Financiar**, [s. l.], v. 14, n. 142, p. 1127, 2016.

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



KEATING, A. Scot.; ZIMMERMAN, Jerold L. Depreciation-policy changes: tax, earnings management, and investment opportunity incentives. **Journal of Accounting and Economics**, [s. l.], v. 28, p. 359-389, 2000.

KOLESNIK, Katarzyna; SILSKA-GEMBKA, Sylwia; GIERUSZ, Jerzy. The interpretation of the verbal probability expressions used in the IFRS – the differences observed between Polish and British accounting professionals. **Journal of Accounting and Management Information Systems**, [s. l.], v. 18, n. 1, p. 25-49, 2019.

KPMG. **IFRS compared to US GAAP**. [S. l.] : KPMG LLP, 2021.

LARA, Juan Manuel García; TORRES, Juan Antonio Rueda; VEIRA, Pablo J. Vázquez. Conservatism of earnings reported under International Accounting Standards: a comparative study. **Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad**, [s. l.], v. 37, n. 138, p. 197-210, 2008.

LASMIN, R. An institutional perspective on international financial reporting standards adoption in developing countries. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, [s. l.], v. 15, n. 2, p. 61-70, 2011.

LAWRENCE, Thomas; SUDDABY, Roy; LECA, Bernard. Institutional Work: Refocusing Institutional Studies of Organization. **Journal of Management Inquiry**, [s. l.], v. 20, n. 1, p. 52-58, 2011.

LEE, Edward *et al.* Mandating IFRS: its impact on the cost of equity capital in Europe. **Journal of International Accounting Research**, [s. l.], v. 9, n. 1, p. 58-59, 2010.

LI, Siqi. Does mandatory adoption of international financial reporting standards in the European Union reduce the cost of equity capital? **The Accounting Review**, [s. l.], v. 85, n. 2, p. 607-636, 2010.

LIBBY, Robert; LUFT, Joan. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 18, n. 5, p. 425-450, 1993.

LIMA, Letícia César *et al.* Práticas de governança corporativa adotadas e divulgadas pelos fundos de pensão brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s. l.], v. 12, n. 27, p. 03, 2015.

LINCOLN, Yvonna S.; GUBA, Egon G. Paradigmatic controversies, contradictions, and emerging confluences. *In*: DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. (Eds.). **Handbook of qualitative research**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2000.

MAHAMA, Habib; KHALIFA, Rihab. Field interviews: process and analysis. *In*: HOQUE, Z. *et al.* (Eds.). **The Routledge companion to qualitative accounting research methods**. Londres: Routledge, 2017.

MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. A theory of gradual institutional change. *In: Explaining Institutional Change: ambiguity, agency and power*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

MALA, Rajni; CHAND, Parmod. Judgment and decision-making research in auditing and accounting: future research implications of person, task, and environment perspective. **Accounting Perspectives**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 1-50, 2015.

MALOA, Frans. Executive compensation: influence and reciprocity effects. **Employee Relations**, [s. l.], v. 40, n. 1, p. 106-123, 2018.

MANTZARI, Elisavet; SIGALAS, Christos; HINES, Tony. Adoption of the international financial reporting standards by greek non-listed companies: the role of coercive and hegemonic pressures. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 41, n. 3, p. 185-205, 2017.

MAROUN, Warren; VAN ZIJL, Wayne. Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12. **The British Accounting Review**, [s. l.], v. 48, n. 2, p. 220-239, 2016.

MARQUES, V. A. *et al.* Análise do nível de evidenciação da depreciação conforme o CPC 27 no período de 2007 a 2014. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 50-71, 2016.

MCCARTNEY, Sean; STITTLE, John. Accounting for producer needs: The case of Britain's rail infrastructure. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 39, n. 2, p. 109-120, 2015.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, [s. l.], v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

NAKAO, Sílvio Hiroshi; GRAY, Sidney J. The impact of IFRS in Brazil: the legacy of mandatory book-tax conformity. **Australian Accounting Review**, [s. l.], v. 28, n. 4, p. 482-495, 2018.

NEGASH, Minga; LEMMA, Tesfaye T. Institutional pressures and the accounting and reporting of environmental liabilities. **Business Strategy and the Environment**, [s. l.], v. 29, n. 5, p. 1941-1960, 2020.

NURUNNABI, Mohammad. The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. **Advances in Accounting**, [s. l.], v. 31, n. 1, p. 136-149, 2015.

OLIVER, Crhistine. Strategic responses to institutional processes. **Management**, [s. l.], v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

ORO, Ieda Margarete; KLANN, Roberto Carlos. Avaliação da capacidade de julgamento e tomada de decisão baseado nas normas internacionais de contabilidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s. l.], v. 16, n. 47, p. 51-68, 2017.

PACHECO, Ezequiel Nunes. **Julgamento e tomada de decisão (JDM) de profissionais da contabilidade na incorporação, depreciação e baixa de ativo imobilizado em entidades do setor público**. 2021. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, 2021.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches. Reflexões e tendências: precisamos escrever diferente. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 16, n. e191894, p. 1-11, 2022.

PATZ, Ronny. Leaking, leak prevention, and decoupling in public administrations: the case of the European Commission. **West European Politics**, [s. l.], v. 41, n. 4, p. 1049-1071, 2018.

PRICOPE, C. F. The economic impact of IFRS adoption on economic development in poor jurisdictions. **International Journal of Economics and Management Engineering**, [s. l.], v. 9, n. 11, p. 3771-3778, 2015.

PRICOPE, C. F. The role of institutional pressures in developing countries. Implications for IFRS. **Theoretical and Applied Economics**, [s. l.], v. 22, n. 2, p. 27-40, 2016.

QI, Yufang. Intervention and display of accounting professional judgment via performance. *In*: INTERNATIONAL CONFERENCE ON SCIENCE AND SOCIAL RESEARCH, 3. 2014, Paris. **Proceedings** [...]. Paris: Atlantis Press, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Instrução Normativa SRF nº 1.700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 10 maio 2020.

REIS, Luciano Gomes dos; NOGUEIRA, Daniel Ramos. Disclosure do ativo imobilizado : Análise das práticas pelas empresas do novo mercado considerando o CPC 27. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 3, n. 4, p. 54-67, 2012.

RODRIGUES, Nuno Miguel Barroso *et al.* A cultura e as características qualitativas da informação financeira: um estudo empírico com base em empresas cotadas em distintos mercados Europeus. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 3, p. 395-421, 2016.

SAINT-EXUPÉRY, Antoine de. **O pequeno príncipe**: com aquarelas do autor. 48. ed. Rio de Janeiro. Agir, 2006.

SALDAÑA, Johnny. **The coding manual for qualitative researchers**. 2. ed. Los Angeles; Londres; Nova Deli; Singapura; Washington: Sage Publications, 2013.

SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal Ri. Convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro. *In*: SALOTTI, Bruno Meirelles *et al.* (Eds.). **IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais**. São Paulo: Atlas, 2015.

SALVADOR, Gisele Fernanda *et al.* Informações contábeis tempestivas: uma análise dos mecanismos isomórficos do processo de fechamento contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 15, n. 36, p. 119-142, 2018.

SAMAHA, Khaled; KHLIF, Hichem. Adoption of and compliance with IFRS in developing countries. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, [s. l.], v. 6, n. 1, p. 33-49, 2016.

SBICCA, Adriana. Heurísticas no estudo das decisões econômicas: contribuições de Herbert Simon, Daniel Kahneman e Amos Tversky. **Estudos Economicos**, São Paulo, v. 44, n. 3, p. 579-603, 2014.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3. ed. Los Angeles: Sage Publications, 2008.

SENN, Juliette; GIORDANO-SPRING, Sophie. The limits of environmental accounting disclosure: enforcement of regulations, standards and interpretative strategies. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [s. l.], v. 33, n. 6, p. 1367-1393, 2020.

SILVA, Ana Paula; FONTES, Alexandra; MARTINS, Adelaide. Perceptions regarding the implementation of International Financial Reporting Standards in Portugal and Brazil. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, [s. l.], v. 44, n. 1, p. 1-18, 2021.

SILVA, Ana Paula; PEREIRA, Bruno Miranda Alves. A depreciação/amortização: a fronteira que une e separa o regime contábilístico e o regime fiscal. **Revista Portuguesa de Contabilidade**, [s. l.], v. IV, n. 16, p. 561-576, 2014.

SILVA, Thaís Alves da.; QUADROS, Paloma Terezinha Gomes. Tratamento contábil do ativo imobilizado sob a ótica institucional: do início do processo de convergência até a instrução normativa SRF nº 1700/2017. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 2, p. 74-97, 2020.

SWORD, Helen. Writing higher education differently: a manifesto on style. **Studies in Higher Education**, [s. l.], v. 34, n. 3, p. 319-336, 2009.

TAHAT, Yasean; OMRAN, Mohamed A.; ABUGHAZALEH, Naser M. Factors affecting the development of accounting practices in Jordan: an institutional perspective. **Asian Review of Accounting**, [s. l.], v. 26, n. 4, p. 464-486, 2018.

TELLES, Samantha Valentim. **Divulgação da informação contábil sobre depreciação: o antes e o depois da adoção das IFRS**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

TELLES, Samantha; SALOTTI, Bruno. Disclosure of the accounting information about depreciation: before and after the adoption of the IFRS. **Revista Universo Contábil**, [s. l.], v. 11, n. 2, p. 153-173, 2015.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. The institutionalization of Institutional Theory. *In*: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Eds.). **Handbook of Organization Studies**. London: Sage Publications, 1996.

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**, [s. l.], v. 16, n. 6, p. 851-873, 2005.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TROSHANI, Indrit *et al.* Digital transformation of business-to-government reporting: an institutional work perspective. **International Journal of Accounting Information Systems**, [s. l.], v. 31, p. 17-36, 2018.

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

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

VILLIERS, Charl; DUMAY, John; MAROUN, Warren. Qualitative accounting research: dispelling myths and developing a new research agenda. **Accounting and Finance**, [s. l.], v. 59, n. 3, p. 1459-1487, 2019.

VIVIANI, Sueli *et al.* Evidenciação do ativo imobilizado nas empresas do setor de bens industriais da BM&FBovespa. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 33, n. 3, p. 21-34, 2014.

ZUCKER, Lynne G. The role of institutionalization in cultural persistence. **American Sociological Review**, [s. l.], v. 42, n. 5, p. 726, 1977.

## APÊNDICE A - VERSÃO FINAL DO GUIA PARA ENTREVISTA

- 1) Como é definido se um bem será registrado no ativo imobilizado ou não?
- 2) O que é considerado na composição do custo dos bens do ativo imobilizado?
- 3) Qual o método de depreciação utilizado? O método é revisado? Qual a periodicidade?
- 4) Há o costume de se estimar o valor residual dos bens? Em caso afirmativo, esse valor é revisado? Qual a periodicidade?
- 5) Há o costume de se reconhecer perdas por recuperabilidade dos bens? Qual a periodicidade de realização do teste de *impairment*? Cite um exemplo de ocorrência, em caso afirmativo.
- 6) Mudou algo em relação à depreciação com a adoção das IFRS? O quê?
- 7) Houve alguma dificuldade na implantação ou na aplicação das normas IFRS no tocante à depreciação (dificuldade para estipular vida útil, custos)?
- 8) Quantas/quais pessoas estão envolvidas nesse processo de classificação e julgamento nas decisões sobre os bens do ativo imobilizado? Qual a formação dessas pessoas?
- 9) Na adoção inicial ou em algum momento foi necessário o auxílio de terceiros para gerar as informações sobre ativo imobilizado e depreciação (ex.: consultoria, laudos de engenheiros etc.)?
- 10) Você considera que as mudanças produzidas pelas IFRS, em relação à depreciação, trouxeram impactos em nível de informação? Cite um exemplo.
- 11) Existe alguma influência de terceiros na geração de informações sobre depreciação (observação de práticas de outras empresas, auditoria, consultoria, diretoria, legislação)?
- 12) Qual o maior desafio para manter as informações atualizadas em relação aos bens do ativo imobilizado?
- 13) Existe alguma colocação a ser feita, sobre a qual não conversamos?

Dados do entrevistado:

- Gênero, idade, tempo de empresa, cargo/função, formação (área de formação na graduação e complementar), ano de formação da graduação.

## APÊNDICE B - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Seção 1 de 2

### TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

✕
⋮

Você está sendo convidado (a) para participar da pesquisa intitulada **JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO NA DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO: Um estudo no contexto da adoção das IFRS no Brasil**, sob a responsabilidade dos pesquisadores Gabriela Dias da Silva (discente) e Clóvis Antônio Kronbauer (orientador).

Nesta pesquisa nós estamos buscando entender quais os principais motivos de os contadores adotarem as IFRS ou utilizarem critérios tributários para a depreciação.

Na sua participação você contador será submetido a uma entrevista, à qual será transcrita posteriormente e analisada com base em análise de conteúdo, com a utilização do software NVivo.

Em nenhum momento você será identificado. Os resultados da pesquisa serão publicados e ainda assim a sua identidade será preservada.

Você não terá nenhum gasto e ganho financeiro por participar na pesquisa.

O estudo deve contribuir às entidades de classe contábil de modo que permita a compreensão dos motivos e das dificuldades encontradas pelos contadores nas mudanças de normas referentes a depreciação. Para os profissionais da classe contábil um possível benefício é de que compreendendo o fenômeno estudado, busquem melhorar as informações geradas.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem nenhum prejuízo ou coação.

A entrevista deve ter duração de 30 a 45 minutos, por isso, salienta-se sobre o risco, ainda que mínimo, de desconforto, aborrecimento ou cansaço do entrevistado ao participar.

Uma via original deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido ficará com você.

Qualquer dúvida a respeito da pesquisa, você pode entrar em contato com: Gabriela Dias da Silva – telefone: \_\_\_\_\_  
ou Clóvis Antônio Kronbauer – telefone: \_\_\_\_\_ ambos vinculados a  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos – endereço: Av. Dr. Nilo Peçanha, 1600, Bairro Boa Vista - Porto Alegre – RS, CEP: 91.330-002.

Gabriela Dias da Silva  
Doutoranda em Ciências Contábeis (UNISINOS)

---

**E-mail \***

E-mail válido: .....

Este formulário está coletando e-mails. [Alterar configurações](#)

**Eu aceito participar do projeto citado acima, voluntariamente, após ter sido devidamente esclarecido. \***

Sim

Não

Seção 2 de 2

## Informações do participante

Descrição (opcional)

Nome completo do(a) entrevistado(a) \*

Texto de resposta curta

Razão social da empresa a qual está vinculado(a). \*

Texto de resposta curta

(Elaboração e disponibilização do link, por meio do *Google Docs*: <https://docs.google.com>).



## APÊNDICE C - EXCERTOS DAS NOTAS DE CAMPO

**Entrevistado** [REDACTED] - [REDACTED] horas – duração: [REDACTED]

*Não é realizada a revisão de vida útil. A entrevistada questiona o custo-benefício da avaliação de ativo imobilizado em empresas menores. Questiona também se a depreciação fiscal está distante da vida estimada.*

**Entrevista** [REDACTED] - [REDACTED] horas – duração: [REDACTED]

*O entrevistado relata algumas limitações de sistema, que parecem mais dificuldades do pessoal da contabilidade em usar, causando dependência do pessoal de TI. Em um momento da entrevista ele comenta e tem consciência que os modelos de laudo aplicados pela consultoria não levam muito em consideração as especificidades da empresa e, por isso, essas vidas úteis e outras informações são debatidas pela contabilidade e engenharia interna. O que me chamou a atenção foi que ele afirmou que contrata certa empresa de consultoria porque a tal tem "um crédito bem bom com a auditoria". Pela relevância do imobilizado, ele acredita que sua empresa deveria investir mais nesse controle.*

**Entrevista** [REDACTED] - [REDACTED] horas – duração: [REDACTED]

*No custo de aquisição de itens nacionais não inclui outros itens como frete. Não há mensuração de valor residual. Realizam perdas por grupo de itens quando há indício de não recuperação. A entrevistada considera a subjetividade das normas uma grande dificuldade para tomar decisão, aumenta o trabalho e torna-se cansativo para os profissionais.*

**Entrevista** [REDACTED] - [REDACTED] horas – duração: [REDACTED]

*O processo de inventário é feito internamente e demora uma média de três meses para a conclusão, por isso, a empresa está implantando um aplicativo para melhorar o controle e reduzir o tempo de inventário, mas os responsáveis mencionam o quanto isso é caro para a empresa e por isso ela vai deixando para o futuro. O problema de comunicação entre as áreas patrimonial e operacionais também foi mencionado como um dificultador para que as informações serem mantidas atualizadas. É realizada a revisão de vida útil de todos os bens, mas é mais focada nas ferramentas e equipamentos. A empresa é uma sociedade anônima de capital aberto.*

**Entrevista** [REDACTED] - [REDACTED] horas – duração: [REDACTED]

*O principal critério para imobilização do ativo imobilizado citado pelo entrevistado é o valor, estipulado pela Receita Federal. Mais um entrevistado considera que os procedimentos estão adequados pois a auditoria "checa". As revisões de vida útil são por amostragem e são checados por consultoria externa e ele informa que a equipe de compliance acompanha isso. Segundo o entrevistado, é necessária a contratação anual para "provar para a auditoria" o embasamento dos taxes. Existem alguns pontos de contradição no quesito de vida útil, sendo às vezes informado que é contratado consultoria externa e em outros momentos afirma que essa revisão é interna. Em vários momentos da entrevista é possível perceber que alguns procedimentos são adotados somente por causa da auditoria (isomorfismo coercitivo). A equipe de consultoria não vai in loco, tudo é reportado através de documentação, fotos e informações dos bens. As principais mudanças foram ocasionadas pela adoção da IFRS 16. O entrevistado não viu nenhuma dificuldade na adoção inicial, aparentemente porque a consultoria fez todo o trabalho e o julgamento é terceirizado aos consultores. Durante alguns trechos da entrevista também se percebeu isomorfismo normativo (colegas de profissão, educação continuada) e isomorfismo mimético (consultores).*

## APÊNDICE D - EXCERTOS DAS REFLEXÕES DAS TRANSCRIÇÕES

## Para Pensar: Transcrições

- O critério fiscal de valor está presente nas políticas de ativação dos bens.
- O item custo de aquisição geralmente é atendido pelas empresas. (Será que eles percebem benefício?)
- Com alguns momentos, quando fala de classificação contábil e julgamento, o entrevistado trata esse processo como "algo mecânico".
- Será que os consultores estavam preparados para assumir esse papel tão relevante na adoção inicial dos planos e mensagens subsequentes?
- Os custos <sup>limitações</sup> dos sistemas não sempre levantados pelos entrevistados.
- Alguns contadores declaram utilizar laxos fiscais por praticidade.

## APÊNDICE E - CÓDIGOS E SUBCÓDIGOS NA FASE 3 - ATR

(continua)

<b>Código</b>	<b>Subcódigo</b>	<b>Elementos</b>
<b>1) Conformidade com a auditoria</b>		
<b>2) Conservadorismo</b>	1) Apego ao sistema normativo anterior. 2) Critério fiscal de valor mínimo.	
<b>3) Contradições</b>		
<b>4) Desafios informações atualizadas</b>	3) Comunicação entre as áreas. 4) Conhecimento técnico e complexo das normas. 5) Controle dos bens. 6) Custo das informações. 7) Dispersão geográfica das unidades. 8) Limitação de pessoal. 9) Limitações de sistema.	
<b>5) IFRS 16</b>	10) Complexidade técnica. 11) Custo da implantação (consultoria e sistema). 12) Impacto nos números.	
<b>6) Impactos IFRS</b>	13) Benefício na qualidade da informação. 14) Impacto econômico. 15) Mudanças de critérios e práticas.	
<b>7) Inconsistências e conflitos no JDM ativo imobilizado</b>		
<b>8) Iniciativas para melhorias</b>	16) Comunicação, orientação e treinamento das equipes internas. 17) Implantação de processos para controle. 18) Modernização de sistemas. 19) Participação em audiências públicas.	
<b>9) JDM Imobilizado Consultorias</b>	20) <i>Impairment</i> CONS.	1) ANUAL CONS. 2) ESPORÁDICO CONS.
	21) Sem dificuldade nas IFRS porque é terceirizado. 22) Valor residual estimado por consultoria.	
	23) Vida útil externa.	3) ADOÇÃO INICIAL SEM REVISÃO CONS. 4) ADOÇÃO SEM REVISÃO A. R. 5) REVISÃO ANUAL CONS. 6) REVISÃO CADA DOIS ANOS CONS. 7) REVISÃO ESPORÁDICA CONS. 8) VIDA ÚTIL FISCAL

(continuação)

<b>Código</b>	<b>Subcódigo</b>	<b>Elementos</b>
<b>9) JDM Imobilizado Consultorias</b>	24) Vida útil inicial CONS.	
	25) Não utiliza	
	26) Utiliza para Custos e PV	
<b>10) JDM Imobilizado decisões internas</b>	27) Impairment interno.	9) ANUAL INT. 10) ESPORÁDICO INT.
	28) Impairment não realização.	
	29) JDM diário – participantes.	11) CONTABILIDADE_PATRIMÔNIO 12) ENGENHEIROS INTERNOS 13) MULTIDISCIPLINAR
	30) Método de depreciação com base na produção. 31) Método de depreciação linear não revisão. 32) Valor residual estimado internamente. 33) Valor residual não estimativa. 34) Valor residual não revisão. 35) Vida útil inicial INT. 36) Vida útil mista.	
	37) Vida útil revisão INT.	14) CONTABIL/PATRIMÔNIO 15) ENGENHARIA INTERNA/OPERAÇÃO 16) MULTISETOR
<b>11) Observações do entrevistado sobre o tema</b>		
<b>12) Pandemia</b>		
<b>13) Percepções de limitações das consultorias</b>		
<b>14) Pressões</b>	38) Pressões coercitivas.	17) ADM/DIR/GERENTES 18) AGÊNCIA REGULADORA 19) AUDITORIA EXTERNA 20) AUTORIDADES CONTÁBIL E TRIBUT. 21) GRUPO ECONÔMICO 22) LEGISLAÇÃO CONTÁBIL E TRIBUT.
	39) Pressões miméticas.	23) EMPRESAS AUDITORIA 24) EMPRESAS CONSULTORIA 25) EMPRESAS DO MERCADO
	40) Pressões normativas.	26) ACADEMIA 27) COLEGAS (AUDIT e CONSULT) 28) FORMAÇÃO CONTINUADA 29) INSTITUIÇÕES DE CLASSE
<b>15) Reflexões</b>	41) A informação gerada por terceiro é mais consistente. 42) Acomodação profissional do contador. 43) Adoção de procedimento por percepção de benefício. 44) Atuação dos auditores como consultores.	

(conclusão)

Código	Subcódigo	Elementos
15) Reflexões	45) Baixa expectativa da necessidade informacional do mercado. 46) Complexidade e incapacidade do contador. 47) Consultoria remota. 48) Controles extra contábil. 49) Controles paralelos extrapolam o benefício. 50) Credibilidade do consultor com a auditoria. 51) Custos de consultoria. 52) Descrédito profissional dos contadores. 53) Expectativa e frustração com a auditoria - respostas prontas 54) Falta de interesse do profissional ou empresa pelo ativo imobilizado 55) Inadequação das regras fiscais 56) Inadequação do uso do custo histórico 57) Influência do Estado na contabilidade 58) Limit. de recursos e tempo para atender às normas e fazer controles 59) Obrigatoriedade e cobrança de laudo técnico 60) Oportunidade de valorização profissional do contador 61) Plaquetas parecem controles efetivos 62) Pressões iniciais podem ter causado dependência da consultoria 63) Reconhecimento no resultado para não controlar os bens 64) Solicitação de revisões anuais é distante da realidade das empresas 65) Trabalhos difíceis e desnecessários exigidos pela auditoria 66) Uso de laudos antigos para vidas úteis 67) Utilização de critérios societários antes das IFRS	
16) Relevância do ativo imobilizado		
17) Utilização da informação de depreciação Custos e PV	68) Controla gerencialmente 69) Não utiliza 70) Utiliza para Custos e PV	

## APÊNDICE F - AGRUPAMENTO DOS ITENS: TEMAS/SUBTEMAS (FASE 3)

(continua)

<b>TEMA: TERCEIRIZAÇÃO DE JDM E DEPENDÊNCIA TÉCNICA</b>		
<b>Código</b>	<b>Subcódigo</b>	<b>Elemento</b>
1) JDM Imobilizado Consultorias	1) <i>Impairment</i> CONS.	1) ANUAL CONS. 2) ESPORÁDICO CONS.
	2) Sem dificuldade nas IFRS porque é terceirizado	
	3) Valor residual estimado por consultoria	
	4) Vida útil externa	3) ADOÇÃO INICIAL SEM REVISÃO CONS. 4) ADOÇÃO SEM REVISÃO A. R. 5) REVISÃO ANUAL CONS. 6) REVISÃO CADA DOIS ANOS CONS. 7) REVISÃO ESPORÁDICA CONS. 8) VIDA ÚTIL FISCAL
	5) Vida útil inicial CONS.	
2) A informação gerada por terceiro é mais consistente	(extraídos do código Reflexões)	
3) Consultoria remota		
<b>TEMA: FACILITAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS</b>		
4) Contradições		
5) Controles extra contábil	(extraídos do código Reflexões)	
6) Reconhecimento no resultado para não controlar os bens		
<b>TEMA: MANUTENÇÃO DE PRÁTICAS CONSERVADORAS E TRIBUTÁRIAS</b>		
7) Conservadorismo	6) Apego ao sistema normativo anterior	
	7) Critério fiscal de valor mínimo	
8) Falta de interesse do profissional ou empresa pelo ativo imobilizado	(extraídos do código Reflexões)	
9) Baixa expectativa da necessidade informacional do mercado		
10) Descrédito profissional dos contadores		
<b>TEMA: ENVOLVIMENTO DE EQUIPE INTERNA E INTERDISCIPLINAR</b>		
11) Iniciativas para melhorias	8) Comunicação, orientação e treinamento das equipes internas	
	9) Implantação de processos para controle	
	10) Modernização de sistemas	
	11) Participação em audiências públicas	

(conclusão)

<b>TEMA: ENVOLVIMENTO DE EQUIPE INTERNA E INTERDISCIPLINAR</b>		
Código	Subcódigo	Elemento
12) JDM Imobilizado decisões internas	12) <i>Impairment</i> interno	9) ANUAL INT. 10) ESPORÁDICO INT.
	13) <i>Impairment</i> não realização	
	14) JDM diário - participantes	11) CONTABILIDADE_PATRIMÔNIO 12) ENGENHEIROS INTERNOS 13) MULTIDISCIPLINAR
	15) Método de depreciação com base na produção	
	16) Método de depreciação linear não revisão	
	17) Valor residual estimado internamente	
	18) Valor residual não estimativa	
	19) Valor residual não revisão	
	20) Vida útil inicial INT.	
	21) Vida útil mista	
	22) Vida útil revisão INT.	14) CONTABIL/PATRIMÔNIO 15) ENGENHARIA INTERNA/OPERAÇÃO 16) MULTISSETOR
13) Oportunidade de valorização profissional do contador	(extraído do código Reflexões)	
<b>TEMA: RELAÇÕES ENTRE ATORES E CRENÇAS LIMITANTES</b>		
14) Inconsistências e conflitos no JDM ativo imobilizado		
15) Atuação dos auditores como consultores	(extraídos do código Reflexões)	
16) Credibilidade do consultor com a auditoria		
17) Plaquetas parecem controles efetivos		
18) Complexidade e incapacidade do contador		
19) Acomodação profissional do contador		
20) Expectativa e frustração com a auditoria - respostas prontas		
21) Obrigatoriedade e cobrança de laudo técnico		
22) Conformidade com a auditoria		

(continua)

<b>CÓDIGOS NÃO ALOCADOS EM TEMAS E SUBTEMAS NESTA ETAPA</b>		
<b>Código</b>	<b>Subcódigo</b>	<b>Elemento</b>
1) Utilização de critérios societários antes das IFRS	(extraído do código Reflexões)	
2) Observações do entrevistado sobre o tema		
<b>SUBTEMAS</b>		
<b>SUB: IMPLICAÇÕES INDESEJADAS</b>		
1) Pandemia		
2) Impactos IFRS	1) Benefício na qualidade da informação	
	2) Impacto econômico	
	3) Mudanças de critérios e práticas	
3) Relevância do ativo imobilizado		
4) Utilização da informação de depreciação Custos e PV	4) Controla gerencialmente	
	5) Não utiliza	
	6) Utiliza para Custos e PV	
5) Uso de laudos antigos para vidas úteis	(extraídos do código Reflexões)	
6) Pressões iniciais podem ter causado dependência da consultoria		
<b>SUB: INFLUÊNCIAS INTERNAS E EXTERNAS</b>		
7) Adoção de procedimento por percepção de benefício ou interesse da administração superior	(extraído do código Reflexões)	
8) Pressões	7) Pressões Coercitivas	1) ADM/DIR/GERENTES 2) AGÊNCIA REGULADORA 3) AUDITORIA EXTERNA 4) AUTORIDADES CONTÁBIL E TRIBUT. 5) GRUPO ECONÔMICO 6) LEGISLAÇÃO CONTÁBIL E TRIBUT.
	8) Pressões Miméticas	7) EMPRESAS AUDITORIA 8) EMPRESAS CONSULTORIA 9) EMPRESAS DO MERCADO
	9) Pressões Normativas	10) ACADEMIA 11) COLEGAS (AUDIT e CONSULT) 12) FORMAÇÃO CONTINUADA 13) INSTITUIÇÕES DE CLASSE



(conclusão)

<b>SUB: BARREIRAS E DESAFIOS</b>		
<b>Código</b>	<b>Subcódigo</b>	<b>Elemento</b>
9) Desafios informações atualizadas	10) Comunicação entre as áreas	
	11) Conhecimento técnico e complex. das normas	
	12) Controle dos bens	
	13) Custo das informações	
	14) Dispersão geográfica das unidades	
	15) Limitação de pessoal	
	16) Limitações de sistema	
10) Controles paralelos extrapolam o benefício	(extraídos do código Reflexões)	
11) Limit. de recursos e tempo para atender às normas e fazer controles		
<b>SUB: INSATISFAÇÕES DOS CONTADORES</b>		
12) IFRS 16	17) Complexidade técnica	
	18) Custo da implantação (consultoria e sistema)	
	19) Impacto nos números	
13) Percepções de limitações das consultorias		
14) Custos de consultoria	(extraídos do código Reflexões)	
15) Influência do Estado na contabilidade		
16) Inadequação das regras fiscais		
17) Inadequação do uso do custo histórico		
18) Solicitação de revisões anuais é distante da realidade das empresas		
19) Trabalhos difíceis e desnecessários exigidos pela auditoria		

## APÊNDICE G - RESUMO DA REVISÃO DOS TEMAS/SUBTEMAS (FASE 4)

Nome do TEMA candidato (resultante da fase 3)	Terceirização de julgamento e dependência técnica
<b>1º Nível de revisão</b>	
Os extratos são significativos para apoiar o tema?	Sim. Os extratos são significativos para demonstrar as contratações de consultores e a periodicidade em que elas ocorrem para as questões do ativo imobilizado nas empresas.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Sim. Alguns códigos, subcódigos e elementos precisaram ser realocados para outros temas candidatos para que a informação fosse mais resumida e representasse com mais clareza a essência do tema. Outros extratos foram descodificados, pois eram relativos a colocações pontuais e isoladas sobre a consultorias externas.
O tema é coerente?	Sim.
<b>2º Nível de revisão</b>	
O tema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	O tema indica que uma forma das empresas atenderem às exigências das normas internacionais sobre os bens do ativo imobilizado foi contando com a participação de consultores externos, por meio da contratação de serviços para os reconhecimentos iniciais à adoção e, às vezes, nas mensurações subsequentes e revisões anuais.
Qual o escopo (o que está incluso)?	O tema representa situações relatadas pelos contadores entrevistados sobre a ocorrência de contratação de empresas de consultorias para as principais e mais complexas mensurações sobre bens do ativo imobilizado, exigidas pelas normas IFRS, principalmente aquelas relacionadas ao teste de <i>impairment</i> dos ativos e revisões de vida útil dos bens.
Modificações	
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim
Descodificação de extratos	Sim
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim
<b>Nome do TEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>DESLOCAMENTO DE TAREFAS PARA A CONSULTORIA</b>

Nome do TEMA candidato (resultante da fase 3)	<b>Facilitação dos registros contábeis</b>	<b>Manutenção de práticas conservadoras e tributárias</b>
<b>1º Nível de revisão</b>		
Os extratos são significativos para apoiar o tema?	Sim. Os extratos são significativos ao demonstrar alguns critérios para simplificações de registros contábeis e controles dos bens do ativo imobilizado.	Não. Foi reagrupado.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Sim. Com base na análise, foi possível perceber que o tema era simples e que havia uma sobreposição com o próximo tema, por isso, optei pelo agrupamento deles em um único tema. Alguns códigos, subcódigos e elementos precisaram ser realocados para outros temas para que a informação fosse mais resumida e representasse com mais clareza a essência do tema. Outros extratos foram descodificados por não ser significativos para a compreensão do tema.	Não. Com base na análise, foi possível verificar que o tema é muito simples e havia sobreposição com o tema anterior.
O tema é coerente?	Sim. Foi agrupado ao tema "Manutenção de práticas conservadoras e tributárias".	Não. Foi agrupado ao tema "SIMPLIFICAÇÃO DE REGISTROS E CONTROLES CONTÁBEIS"
<b>2º Nível de revisão</b>		
O tema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	O tema indica que outra forma das empresas atenderem às exigências das normas internacionais sobre os bens do ativo imobilizado, ou diminuir as complexidades das tarefas e controles, foi por meio da simplificação de registros e utilização de conceitos tributários já institucionalizados no contexto brasileiro.	Ver o tema "SIMPLIFICAÇÃO DE REGISTROS E CONTROLES CONTÁBEIS".
Qual o escopo (o que está incluso)?	O tema representa situações relatadas pelos contadores entrevistados, que explicitam o uso de alguns facilitadores, às vezes constantes nas normas e leis, para a redução de controles e tarefas, assim como a simplificação de registros relativa aos bens do ativo imobilizado.	Nada
<b>Modificações</b>		
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim	Sim
Descodificação de extratos	Sim	Sim
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim	Sim
<b>Nome do TEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>SIMPLIFICAÇÃO DE REGISTROS E CONTROLES CONTÁBEIS</b>	

Nome do TEMA candidato (resultante da fase 3)	<b>Envolvimento de equipe interna ou multidisciplinar</b>
<b>1º Nível de revisão</b>	
Os extratos são significativos para apoiar o tema?	Sim. Os extratos são significativos para detalhar quem são os profissionais participantes da geração de informações e revisões necessárias aos bens do ativo imobilizado.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Sim. Esse tema era composto por dados abrangentes e que fugiam do escopo da criação dele. Alguns códigos, subcódigos e elementos precisaram ser realocados para outros temas ou subtemas, para que a informação fosse mais resumida e representasse, com clareza, a essência do tema. Outros extratos foram descodificados por não ser significativos na representação do tema.
O tema é coerente?	Sim
<b>2º Nível de revisão</b>	
O tema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	O tema indica que algumas empresas envolveram diversos setores internos para a geração de informações contábeis acerca dos bens do ativo imobilizado e controle desses bens, para que as informações contábeis relativas aos bens do ativo imobilizado possam estar adequadas e atualizadas.
Qual o escopo (o que está incluso)?	O tema representa situações relatadas pelos contadores entrevistados, sobre a participação de pessoas internas com diferentes qualificações profissionais, na gestão dos bens do ativo imobilizado, incluindo os julgamentos diários, testes de <i>impairment</i> e revisões de vida útil dos bens. De forma adicional, os contadores relatam sobre treinamentos e adequações que foram necessárias.
<b>Modificações</b>	
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim
Descodificação de extratos	Sim
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim
<b>Nome do TEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>INTERDISCIPLINARIDADE COMO ALTERNATIVA NA REALIZAÇÃO DE TAREFAS</b>

Nome do TEMA candidato (resultante da fase 3)	<b>Relações entre atores envolvidos e crenças limitantes</b>
<b>1º Nível de revisão</b>	
Os extratos são significativos para apoiar o tema?	Sim. Os extratos são significativos para detalhar algumas situações nas quais é possível perceber relações de poder, dependência e conflitos de interesses nas decisões relativas aos bens do ativo imobilizado.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Sim. Foi constatado que as "crenças limitantes" mencionadas no nome do tema (na fase três) estavam conectadas às relações de dependência técnica percebidas. Ainda, o subtema "Influências internas e externas" foi incluso nesse tema, dado que essas influências estão ligadas com as relações mencionadas no nome do tema. Dessa forma, o tema ficou mais coerente, sendo possível abordar uma reflexão distinta e, por vezes, velada, dessas relações dentro da contabilidade.
O tema é coerente?	Sim.
<b>2º Nível de revisão</b>	
O tema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	Por meio desse tema, pretendo demonstrar e discutir as relações intrínsecas de poder, conflito e dependência entre contadores, auditores e consultores, nesse contexto. Essas relações não eram previstas no início da pesquisa, mas, devido à representatividade, foram agrupadas como um tema, pois devem contribuir para a compreensão de como algumas práticas se instauram sem estarem explícitas nas normas e leis.
Qual o escopo (o que está incluso)?	O tema representa ilustrações de situações relatadas pelos contadores entrevistados, nas quais podem ser percebidas relações de poder, dependência técnica e conflitos de interesses, entre os participantes envolvidos.
<b>Modificações</b>	
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim
Descodificação de extratos	Sim
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim
<b>Nome do TEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>RELAÇÕES DE PODER, CONFLITO E DEPENDÊNCIA ESTABELECIDAS</b>

Nome do SUBTEMA candidato (resultante da fase 3)	Influências internas e externas
<b>1º Nível de revisão</b>	
Os extratos são significativos para apoiar o subtema?	Não, foi reagrupado.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Com base na análise, foi possível perceber que o subtema era simples e o conteúdo estava sobreposto com o tema anterior, e, por isso, optei pelo agrupamento dos extratos em um único tema.
O subtema é coerente?	Não. Foi agrupado ao tema "RELAÇÕES DE PODER, CONFLITO E DEPENDÊNCIA ESTABELECIDAS".
<b>2º Nível de revisão</b>	
O tema/subtema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	Ver o tema "RELAÇÕES DE PODER, CONFLITO E DEPENDÊNCIA ESTABELECIDAS".
Qual o escopo (o que está incluso)?	Nada.
<b>Modificações</b>	
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim.
Descodificação de extratos	Sim.
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim.
Nome do TEMA/SUBTEMA - conclusão da fase 4	Desconsiderado.

(continua)

Nome do SUBTEMA candidato (resultante da fase 3)	Barreiras e desafios	Insatisfações dos contadores
<b>1º Nível de revisão</b>		
Os extratos são significativos para apoiar o subtema?	Sim. Os extratos são significativos para elencar os principais desafios e barreiras relatados pelos contadores, relativos às questões do ativo imobilizado.	Não. O tema é frágil e foi reagrupado.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Sim. Alguns códigos e subcódigos precisaram ser descartados do tema e alocados em temas já revisados, para que a informação fosse mais resumida e representasse com mais clareza a essência do tema.	Sim. Alguns códigos foram transferidos para o tema "BARREIRAS E DESAFIOS NA APLICAÇÃO DAS NORMAS DE ATIVO IMOBILIZADO" e outros foram descodificados por não se adequarem a nenhum tema anterior.
O tema/subtema é coerente?	Sim. Porém, devido à representatividade desse subtema, <b>ele foi transformado em um tema</b> , pois a forma como os contadores respondem às necessidades de julgamento, pode variar de acordo com as barreiras e desafios impostos, devido à situação da empresa ou até mesmo às dificuldades encontradas pelo contador.	Não é um subtema.
<b>2º Nível de revisão</b>		
O tema/subtema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	Por meio desse tema, pretendo demonstrar os desafios e barreiras percebidas pelos contadores na aplicação das normas acerca dos ativos imobilizados. Embora houvesse algumas suspeitas e preconceitos da pesquisadora sobre a situação que concebeu este estudo, somente por meio desses relatos foi possível elencar as barreiras e os desafios encontrados na prática da aplicação da norma pelos contadores.	Essas insatisfações mencionadas pelos contadores, e agregadas na fase 3 da análise temática, não são significativas para sustentar o tema.
Qual o escopo (o que está incluso)?	O tema representa ilustrações de situações relatadas pelos contadores entrevistados, nas quais podem ser percebidas barreiras na aplicação da norma e desafios impostos.	Nada.

(conclusão)

<b>Modificações</b>		
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim.	Sim.
Descodificação de extratos	Não.	Sim.
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim.	Sim.
<b>Nome do TEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>BARREIRAS E DESAFIOS NA APLICAÇÃO DAS NORMAS DE ATIVO IMOBILIZADO</b>	



Nome do SUBTEMA candidato (resultante da fase 3)	Implicações indesejadas
<b>1º Nível de revisão</b>	
Os extratos são significativos para apoiar o subtema?	Não. O subtema é frágil e a maioria dos extratos foi transferida e descodificada no momento seguinte.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Sim. Alguns códigos foram retirados do subtema e, devido a inadequação aos demais temas já revisados, os extratos foram descodificados.
O tema/subtema é coerente?	Não é um subtema.
<b>2º Nível de revisão</b>	
O tema/subtema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	Este subtema foi gerado de forma equivocada na fase anterior, sendo que não há extratos de dados significativos que podem sustentar, empiricamente, essas implicações, no conjunto de dados.
Qual o escopo (o que está incluso)?	Nada.
Modificações	
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim.
Descodificação de extratos	Sim.
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim.
<b>Nome do TEMA/SUBTEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>Desconsiderado.</b>

Nome do TEMA candidato (resultante da fase 3)	<b>Práticas na implementação das IFRS no tratamento dos bens do ativo imobilizado</b>
<b>1º Nível de revisão</b>	
Os extratos são significativos para apoiar o tema?	Sim. Ao final da fase 4 da análise temática, os extratos codificados são significativos e coerentes para apoiar o tema central.
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Não. Na finalização da fase 4 da análise temática, os dados estão adequados.
O tema é coerente?	Sim.
<b>2º Nível de revisão</b>	
O tema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	Esse tema abrangente envolve os três tipos de práticas de implementação das IFRS no tratamento dos bens dos ativos imobilizados relatadas pelos contadores entrevistados. Além disso, foram criados dois subtemas, que representam significados que diferentes contadores, atribuem ao ativo imobilizado em termos de relevância, representatividade e utilização das informações., sendo eles: "O ATIVO IMOBILIZADO É SIGNIFICATIVO E RELEVANTE PARA O NEGÓCIO" e "AS INFORMAÇÕES DO ATIVO IMOBILIZADO NÃO SÃO INTERESSANTES". Ainda, é possível relacionar com esse tema as "Barreiras e desafios na aplicação das normas" e as "Relações de Poder, Conflito e Dependência" que também contribuem para a compreensão do contexto.
Qual o escopo (o que está incluso)?	O tema conta a história completa dos dados em relação à questão de pesquisa, abrangendo a compreensão das principais práticas de implementação das IFRS relatadas pelos contadores, que podem variar, dependendo da representatividade do ativo imobilizado. Ainda, com base nos dados, procuro demonstrar de que forma essas relações de poder, conflito e dependência entre os envolvidos podem interferir nessas práticas. Por fim, as barreiras e desafios enfrentados pelos contadores para a aplicação das normas, sintetizados, também devem auxiliar na compreensão da questão de pesquisa.
<b>Modificações</b>	
Realocação de códigos em outro tema/subtema	Sim.
Descodificação de extratos	Sim.
Códigos/subcódigos/temas renomeados	Sim.
<b>Nome do TEMA - conclusão da fase 4</b>	<b>PRÁTICAS NA IMPLEMENTAÇÃO DAS IFRS NO TRATAMENTO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO</b>

Nome do SUBTEMA - conclusão da fase 4	O ATIVO IMOBILIZADO É SIGNIFICATIVO E RELEVANTE PARA O NEGÓCIO	AS INFORMAÇÕES DO ATIVO IMOBILIZADO NÃO SÃO INTERESSANTES
<b>1º Nível de revisão</b>		
Os extratos são significativos para apoiar o subtema?	Sim.	
Os dados são muito diversos ou abrangentes?	Não.	
O subtema é coerente?	Sim.	
<b>2º Nível de revisão</b>		
O subtema diz algo relevante sobre o conjunto de dados?	Nessa fase de releitura dos dados e temas, houve a reinterpretação de quatro códigos que não estavam alocados aos temas, que traziam duas narrativas distintas dos contadores, que podem nortear o tipo de prática de implementação das IFRS no tratamento do ativo imobilizado.	
Qual o escopo (o que está incluso)?	Os subtemas incluem significados que diferentes contadores, atribuem ao ativo imobilizado em termos de relevância, representatividade e utilização das informações.	
<b>Modificações</b>		
Alocação de códigos ao subtema.	Sim.	
Códigos/subcódigos /temas renomeados.	Sim.	

## APÊNDICE H - COMPARATIVO: PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE CFC

<b>Comparativo entre as mudanças nas Resoluções CFC sobre Princípios de contabilidade</b>	
<b>Resolução CFC nº 750/1993</b>	<b>Resolução CFC nº 1.282/2010</b>
<p>Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.</p> <p>§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.</p> <p>§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à <b>correta aplicação</b> do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se <b>relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais</b> e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.</p>	<p>Art. 5º O Princípio da Continuidade <b>pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro</b> e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.</p>
<p>Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à <b>tempestividade e à integridade</b> do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a <b>extensão correta</b>, independentemente das causas que as originaram.</p> <p>Parágrafo único – Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:</p> <p>I – desde que <b>tecnicamente estimável</b>, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;</p> <p>II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;</p> <p>III – o registro deve ensejar o <b>reconhecimento universal</b> das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.</p>	<p>Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de <b>mensuração e apresentação</b> dos componentes patrimoniais para produzir <b>informações íntegras e tempestivas</b>.</p> <p>Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso <b>é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade</b> da informação.</p>
<p>Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos <b>valores originais das transações</b> com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.</p> <p>Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:</p>	<p>Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio <b>devem ser inicialmente registrados</b> pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.</p> <p>§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:</p>

<p>I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;</p> <p>II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;</p> <p>III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;</p> <p>IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;</p> <p>V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de <b>homogeneização quantitativa</b> dos mesmos.</p>	<p>I – <b>Custo histórico.</b> Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e</p> <p>II – <b>Variação do custo histórico.</b> Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:</p> <p>a) <b>Custo corrente.</b> Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;</p> <p>b) <b>Valor realizável.</b> Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;</p> <p>c) <b>Valor presente.</b> Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;</p> <p>d) <b>Valor justo.</b> É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e</p> <p>e) <b>Atualização monetária.</b> Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.</p> <p>§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:</p> <p>I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;</p>
--	---

	<p>II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e</p> <p>III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.”</p>
<p>Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.</p> <p>§ 1º O Princípio da <b>COMPETÊNCIA</b> determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da <b>OPORTUNIDADE</b>.</p> <p>§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.</p> <p>§ 3º As receitas consideram-se realizadas:</p> <p>I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;</p> <p>II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;</p> <p>III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;</p> <p>IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.</p> <p>§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:</p> <p>I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;</p> <p>II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;</p> <p>III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.</p>	<p>“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.</p> <p>Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”</p>
<p>Art. 10. O Princípio da <b>PRUDÊNCIA</b> determina a adoção do <b>menor valor para os componentes do ATIVO</b> e do <b>maior para os do PASSIVO</b>,</p>	<p>Art. 10. [...]</p>

sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte **menor patrimônio líquido**, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à **correta aplicação** do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

“Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de **certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza**, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.”

Art. 4º Ficam revogados os §§ 2º e 3º do art. 10, da Resolução CFC n.º 750/93.