UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DE RIBEIRÃO PRETO

SERGIO DA SILVA IGNACIO

Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil.

Orientador: Prof. Dr. Silvio Hiroshi Nakao

RIBEIRÃO PRETO
2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Rudinei Toneto Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Profa. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo
Chefe do Departamento de Contabilidade

SERGIO DA SILVA IGNACIO

Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências, no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Silvio Hiroshi Nakao

RIBEIRÃO PRETO

2010

FICHA CATALOGRÁFICA

Ignacio, Sergio da Silva

Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil. Ribeirão Preto, 2010.

120 p.: il.; 30 cm

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Orientador: Nakao, Silvio Hiroshi

1. Contabilidade Financeira 2. Contabilidade Tributária 3. Convergência Contábil 4. Teoria institucional 5. Mudança Instituciona

IGNACIO, S. S.

Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências, no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Aprovada em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. Silvio Hiroshi Nakao

Instituição: FEA-RP/USP Assinatura:_____

Prof(a). Dr(a).:_____

Instituição: _____ Assinatura:_____

Prof(a). Dr(a). _____

Instituição: _____ Assinatura:_____

À minha esposa Roberta e às minhas filhas Larissa e Maria Izabel, com amor, admiração e gratidão por me incentivarem nesta jornada de conciliação entre trabalho e estudo, que sofreram com a minha ausência, em alguns momentos importantes de suas vidas, e com minhas inquietações em função deste trabalho, a quem eu peço desculpas pelas dificuldades vivenciadas. AMO VOCÊS!!!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre presente em minha vida, fortalecendo-me nos momentos difíceis e compartilhando comigo as alegrias.

Ao meu orientador, Dr. Silvio Hiroshi Nakao, pela atenção, paciência e disponibilidade demonstradas durante o desenvolvimento deste trabalho. Obrigado pela confiança depositada em todos os momentos, pelas horas dispensadas na leitura e correção.

À Professora Dra. Rosana Carmen de Meiroz Grillo Gonçalves, por tornar meu sonho de cursar o Mestrado uma realização possível.

Ao Professor Dr. Alexandre Assaf Neto, exemplo de profissional, de saber, verdadeiro “gentlemen”, pela generosidade em aconselhar-me em diversos momentos da minha vida acadêmica.

Ao Professor Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto, por me apresentar a Teoria Institucional através de suas magníficas aulas.

Ao Professor Dr. Amaury José Rezende, obrigado pelas sugestões extremamente pertinentes durante o desenvolvimento deste trabalho. Agradeço pela sua disponibilidade e atenção.

Ao Professor Dr. Carlos Roberto de Godoy, pela força demonstrada em um momento muito difícil de sua vida e que me mostrou quão importante são os pequenos momentos com as pessoas amadas. “Devemos focalizar a misericórdia de Deus, e não a angústia que enfrentamos. Sofrimento faz parte da circunstância humana, e é limitado a esta vida. Devemos olhar para cima e para frente, como o próprio Jesus fez” (Hebreus 12:1-3).

Ao Professor Dr. Eliseu Martins que, apesar dos poucos momentos que nos ofereceu no mestrado, me fez acreditar tanto na docência quanto e, principalmente, na Ciência Contábil.

Aos Professores Dr. Evandro Marcos Saidel Ribeiro, Dr. Fabiano Guasti Lima, Dr. Vinicius Aversari Martins e Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo, pelos conhecimentos adquiridos, ampliando meus horizontes para oportunidades e novas experiências que me engrandecem a cada dia.

Aos Professores Dra. Maísa de Souza Ribeiro e Dr. Reinaldo Guerreiro, por terem aceitado participar da minha banca de qualificação, fiquei muito honrado, e sobretudo pela vossa generosidade e pelos comentários e sugestões, os quais contribuíram sobremaneira para o enriquecimento deste trabalho.

À minha querida Mãe, Marli, guerreira, exemplo de vida, inspiração espiritual para os que a cercam, sempre me abençoando e me apoiando nos meus projetos intelectuais e, por diversas vezes, renunciando aos seus sonhos em favor dos meus. A Senhora sabe o valor desta hora. AMO A SENHORA!!!

Ao meu Pai que, de onde estiver, está vibrando com mais essa conquista. PAI, TE AMO!!

À minha irmã Kátia, não apenas pelas suas correções de português, mas pela torcida e confiança que, tanto ela, quanto seu marido (Franco) depositaram em mim.

À minha irmã Márcia, pela paciência e suporte dado em todo esse tempo do mestrado em que estive ausente em nosso escritório.

À minha irmã Sandra, por acreditar que eu era capaz e pela “festa” dada no dia em que soubemos da minha aprovação no programa de mestrado.

Aos meus sobrinhos, pelo intenso amor que expressam por mim!!!

Ao meu Sogro e Sogra, pelo incentivo dado durante todo o período em que estive ausente em “reuniões” familiares.

AMO TODOS VOCÊS!!!

Aos meus colegas de mestrado, que compartilharam essa experiência enriquecedora que foi o mestrado.

A todos, que de uma forma ou de outra, também contribuíram para a realização deste trabalho.

Deus obrigado por ter me dado a oportunidade de conhecer todas essas pessoas!!!

“Há muitos planos no coração do homem, mas é a vontade do Senhor que se realiza.”
(Provérbios 19,21)

RESUMO

IGNACIO, S. S. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2009. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2009.

A quebra das barreiras comerciais, o desenvolvimento do mercado de capitais e o aumento constante de capital externo no país impuseram às empresas elaborarem seus demonstrativos à luz de uma linguagem única, capaz de facilitar a comunicação entre os mercados mundiais e, nesse contexto, a convergência contábil, foi a resposta a essa necessidade. No Brasil esse processo iniciou-se, efetivamente, pela promulgação da Lei nº 11.638/2007. A promessa de desvinculação entre as normas contábeis e fiscais, dada pelo artigo 177, § 2º, da referida Lei, demonstra a preocupação em relação à interferência da legislação fiscal sobre as normas e práticas contábeis. Essa preocupação não é apenas uma prerrogativa do Brasil, mas segundo estudos internacionais, a relação entre essas normas é uma característica importante das diferenças contábeis no cenário internacional. Este trabalho busca, além de analise do processo de convergência contábil sob o enfoque da Teoria Institucional, avaliar o grau de conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais através do modelo proposto por Lamb et al. (1998), modificado por Nobes e Schwencke (2006). Inicialmente o estudo analisa o processo de institucionalização das normas internacionais no Brasil, posteriormente avalia a mudança no grau de conexão entre as normas contábeis e fiscais em dois períodos: antes e depois da promulgação da Lei nº 11.638/2007. Pode-se afirmar que a mesma foi reduzida e que, apesar de ainda manter conexões, o esforço para a desvinculação está surtindo efeito. Posteriormente, o modelo foi aplicado nos demonstrativos contábeis da empresa Gerdau S. A.. Essa aplicação possibilitou identificar se as normas a existência de uma situação até então não identificada, a adoção de normas fiscais em detrimento a uma norma específica contábil. Identificamos também que, exceto a situação relatada anteriormente, as normas fiscais afetam no mesmo grau tanto as normas quanto as práticas contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade Financeira. Contabilidade Tributária. Convergência Contábil. Teoria Institucional. Mudança Institucional.

ABSTRACT

IGNACIO, S. S. **Valuation of connection between the rules and practice financial accounting and tax of Brazil**. 2009. Master's dissertation. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2009.

The fall of trade barriers, the development of capital market and the steady increase of foreign capital in the country imposed businesses develop their statements in a universal language that facilitates communication between global markets and in this context, accounting convergence was a result to this necessity. In Brazil this process began, indeed, by the promulgation of Law 11.638/07. The promise of separation between the accounting and tax rules, amended in 177 Article, Paragraph 2 of that Act, demonstrates the concern about the interference of tax legislations on the rules and accounting practices. This concern is not only a prerogative of Brazil, but according to international studies, the relationship between these standards is an important characteristic of accounting differences on the international scene. This paper identifies which is the level of connection between the accounting rules and practices and tax rules through a model proposed by Lamb et al. (1998), and modified by Nobes and Schwencke (2006). Initially, the study identifies the changes in the degree of connection between the accounting and tax rules in two periods: before and after the promulgation of Law 11.638/07. We can say that the same was reduced and although still maintaining connections, the effort to untie is getting some effects. Subsequently, the model was applied to the financial statements of the Company Gerdau S. A. This test identified the existence of a situations not previously identified, the adoption of tax rules over a specific accounting standard. We also identified that, except the situation reported before, the tax rules affect both in the same degree as the accounting standard.

Keywords: Financial Accounting. Tax Accouting. Accounting Convergence. New Institutional Theory. Institutional Change.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - INSTITUIÇÕES SEGUNDO AS TRÊS VERTENTES DA TEORIA INSTITUCIONAL 31
FIGURA 2 - ELEMENTOS INSTITUCIONAIS 35
FIGURA 3 - TIPOS DE ISOMORFISMO 41
FIGURA 4 - MECANISMOS DE ISOMORFISMO 42
FIGURA 5 - PROCESSOS INERENTES À INSTITUCIONALIZAÇÃO.....46

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - OS TRÊS PILARES DAS INSTITUIÇÕES 37

QUADRO 2 - ESTÁGIOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E DIMENSÕES COMPARATIVAS 51

QUADRO 3 - ESTUDOS QUE UTILIZAM O MODELO DE LAMB ET. AL (1998) 74

UADRO 4 - CASOS DE LIGAÇÃO ENTRE RELATÓRIOS FISCAIS 75

QUADRO 5 - RELAÇÃO DOS TÓPICOS UTILIZADOS NA PESQUISA 79

QUADRO 6 - CONEXÃO TRIBUTÁRIA DOS TÓPICOS ESCOLHIDOS PARA A PESQUISA 85

QUADRO 7 – RESUMO DAS CONEXÕES 86

QUADRO 8 - COMPARAÇÃO ENTRE AS CONEXÕES TRIBUTÁRIAS SOBRE A LEGISLAÇÃO E PRÁTICA CONTÁBIL 94

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – COMPARAÇÃO DAS CONEXÕES 92

TABELA 2 - COMPARAÇÃO ENTRE LEGISLAÇÃO E PRÁTICA.....99

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento no Mercado de Capitais
BACEN	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EMH	Eficient Market Hipothesis
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Comittee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	International Financial Reporting Standards
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
MEC	Ministério da Educação
ONU	Organização das Nações Unidas
RTT	Regime Tributário de Transição
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 16

1.1 Problema de pesquisa 17
1.2 Objetivo 19
1.2.1 Objetivos específicos 19
1.3 Justificativa Teórica e Prática 20
1.4 Estrutura da dissertação 21

2. QUADRO TEÓRICO DE REFERÊNCIA 23

2.1 Teoria Institucional 24
2.1.1 Vertentes da Teoria Institucional 25
2.1.1.1 New Institutional Economics (NIE) 26
2.1.1.2 New Institutional Sociology (NIS) 27
2.1.1.3 Old Institutional Economics (OIE) 28
2.1.2 Síntese das divergências entre as vertentes 29
2.1.3 Justificativa para o uso da New Institutional Sociology (NIS) 31
2.2 Conceitos Fundamentais 32
2.2.1 Instituição 33
2.2.2 Organização 34
2.2.3 Pilares da Teoria Institucional 34
2.2.4 A legitimidade e os pilares institucionais 37
2.2.5 Mudanças Institucionais 39
2.2.6 Desinstitucionalização 39
2.2.7 Institucionalização 40
2.2.8 Isomorfismo Institucional 40
2.2.8.1 Mecanismos de mudança isomórfica institucional 42
2.3 Processos de Institucionalização 44
2.3.1 Processo de Institucionalização conforme Tolbert e Zucker 46
2.3.1.1 Inovação 47
2.3.1.2 Habitualização 48
2.3.1.3 Objetificação 49
2.3.1.4 Sedimentação 50
2.3.1.5 Síntese do processo de institucionalização 51
2.4 Convergência Contábil x Teoria Institucional 52

3 INSTITUCIONALIZAÇÃO: A CONVERGÊNCIA CONTÁBIL 54

3.1 A convergência contábil sob a ótica do isomorfismo institucional 54
3.1.1 Pressões miméticas 55
3.1.2 Pressões coercitivas 55
3.1.3 Pressões normativas 56
3.2 A institucionalização das normas internacionais de contabilidade no Brasil sob a ótica de Tolbert e Zucker 57
3.2.1 Habitualização 58
3.2.2 Objetificação 61
3.2.3 Sedimentação 65
3.3 Expectativas da institucionalização da convergência contábil 69

4 METODOLOGIA DA PESQUISA 70

4.1 Hipótese da pesquisa 71
4.2 Técnica de coleta e análise dos dados 71
4.3 O modelo utilizado para avaliação do grau de conexão entre as regras e práticas contábeis e fiscais 74
4.4 Justificativa para a criação do Caso IV† 76
4.5 O modelo sob a ótica da Teoria Institucional 77
4.6 Tópicos a serem estudados 79
4.7 Aplicação do modelo 81
4.8 Fonte dos dados 82
4.9 Tratamento dos dados 82

5 AVALIAÇÃO DAS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.638/2007 NA CONEXÃO ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS: O MARCO INICIAL DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO BRASIL. 84

5.1 Análise das normas 84
5.1.1 Avaliação das conexões 86

6 AVALIAÇÃO DAS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.638/2007 NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS: A APLICAÇÃO DA LEI 93

6.1 Tópicos a serem analisadas 93
6.2 Análise das demonstrações contábeis 93
6.2.1 Avaliação das conexões 94
6.2.1.1 Ativo Imobilizado 94
6.2.1.1.1 Depreciação 94
6.2.1.2 Ativo Intangível 95
6.2.1.3 Arrendamento Mercantil 95
6.2.1.4 Goodwill 95
6.2.1.5 Investimentos em Coligadas 96
6.2.1.6 Ajuste a Valor Presente 96
6.2.1.7 Contingências e Provisões 96
6.2.1.8 Benefícios a empregados 97
6.2.1.9 Instrumentos financeiros 97
6.2.1.10 Custo de Empréstimos 98
6.2.1.11 Estoques 98
6.3 Análise dos resultados 98

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA 100

BIBLIOGRAFIA 103

1. INTRODUÇÃO

Para Irvine (2008, p. 128), num mundo globalizado é fato que forças institucionais atuem em nível internacional sobre as Nações, as quais passam a participar de um processo de transmissão e adoção de práticas institucionais aceitáveis. A quebra de barreiras comerciais, o desenvolvimento do mercado de capitais e o aumento constante de capital externo no país acarretam num aumento na demanda de usuários de outras nacionalidades e, com isso, uma conscientização sobre a necessidade da convergência das normas contábeis.

A convergência contábil é um processo de mudança capaz de criar padrões para a homogeneidade dos relatórios financeiros e as Nações sentem-se atraídas a padronizar seus processos contábeis à medida que traz consigo a legitimidade de seus processos, a redução de custos (conversão das demonstrações contábeis a uma única norma) e, como consequência, traz consigo alguns benefícios econômicos, como o aumento de liquidez de suas ações.

Contudo, a convergência contábil requererá um esforço no sentido de mudar padrões já institucionalizados que, para Irvine (1989, p. 4), é fruto do crescimento econômico e, portanto, inevitável. Para Scapens (1994, p. 316), a introdução de novas técnicas e procedimentos contábeis acontece de tempo em tempo, porém, é através do processo de institucionalização que essas técnicas e procedimentos evoluirão e serão adaptados ao ambiente.

A convergência contábil tem fomentado diversos trabalhos e discussões. Atualmente, o debate entre o relacionamento das legislações tributária e contábil, tem recebido uma maior atenção na literatura internacional. Essa atenção torna-se necessária à medida que a relação entre essas legislações é uma característica importante das diferenças contábeis no cenário internacional (NOBES e SCHWENCKE, 2006, p. 63).

O processo de convergência, no Brasil, teve início há alguns anos com a imposição do BACEN às instituições financeiras e às demais instituições por ele autorizadas, as quais já se viam obrigadas a emitirem seus relatórios contábeis à luz das normas internacionais (IFRS), estipulando como data limite 31 de dezembro de 2010. Porém, foi com a promulgação da Lei nº 11.638, em 28 de dezembro de 2007, que a convergência ganhou força.

Dentre as alterações trazidas pela referida Lei, destacamos a desvinculação, ao menos juridicamente, das legislações contábeis e fiscais. Em seu artigo 177, § 2º, a referida Lei determina que, na elaboração dos demonstrativos contábeis em acordo com as normas internacionais, as possíveis divergências entre o padrão adotado e a lei tributária deverão ser ajustadas mediante registros em livros auxiliares, ou, no caso da elaboração das demonstrações contábeis para fins tributários, na escrituração mercantil. Inicia-se, assim, o processo de convergência no Brasil.

1.1 Problema de pesquisa

Atualmente, um assunto discutido na área tributária, no Brasil, é a convergência contábil que continua sem definições na legislação tributária, apesar da promulgação da Lei nº 11.638/2007, a qual prevê a desvinculação das legislações fiscais e contábeis, e o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Medida Provisória 449/08, não há nenhuma posição definitiva do Fisco. Contudo, mesmo sem essas definições, o processo continua sendo discutido e implantado, inclusive com mudanças promovidas nos balanços de 2008 e 2009.

O maior ponto de questionamento desse processo está ligado à possibilidade do aumento na carga tributária das empresas. Uma resposta simplista diria que não haverá aumento, pois, a já mencionada Lei nº 11.638/07 determina que os lançamentos efetuados exclusivamente para a convergência contábil não poderão ser base tanto de incidência tributária quanto de quaisquer outros efeitos tributários.

O problema é que os efeitos que as novas normas trarão aos demonstrativos contábeis evidenciam que podemos sim, dependendo da vontade do Fisco, estar diante de um aumento de carga tributária. Isso ocorre porque, historicamente, na legislação tributária, em especial o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), parte do lucro contábil para apuração do lucro real (fiscal). Diante disso, o temor do contribuinte em adaptar seus demonstrativos à luz de uma metodologia internacional é justificado pelos reflexos que essa mudança trará no âmbito fiscal.

A edição dessa nova lei trouxe, inicialmente, uma euforia para os usuários da informação contábil, acreditando que o Brasil caminhava para a segregação de seus demonstrativos contábeis – um para fins contábeis e outro para fins fiscais – adotando critérios e resultados diferentes.

Contudo, enquanto a discussão em torno da convergência contábil se expandia, a 10ª Região Fiscal da Receita Federal, através da resposta ao Processo Consulta nº 75/08, evidenciou a questão da interferência fiscal, pois, em decorrência da mudança contábil trazida pela nova lei, a qual determina que as doações ou subvenções sejam contabilizadas como receitas e não mais como reservas do Patrimônio Líquido, concluiu que não havendo previsão legal para exclusão do lucro líquido, as mesmas deveriam ser tributadas.

Diante desse episódio, inicialmente solitário, espera-se que a disposição expressa em lei, a qual determina que não haverá impacto tributário pela adoção das normas internacionais de contabilidade, seja cumprida.

Essa preocupação torna-se relevante à medida que caminhamos para a sedimentação dessas normas, uma vez que sua completa adoção depende da colaboração dos gestores (IUDÍCIBUS e LOPES, 2004, p. 36; TOLBERT e ZUCKER, 1999, p. 210). Contudo, Lamb et. al (1998) constataram que, em países da Europa e os Estados Unidos da América, que já têm seus relatórios elaborados segundo as orientações do International Accounting Standards Board (IASB)[1] ou Financial Accounting Standards Board (FASB)[2], a desvinculação entre essas regras não é completa. Tal constatação levou outros autores a desenvolverem trabalhos que avaliem tal conexão e, em todos ficou constatado que, após a implementação das normas internacionais, a legislação tributária continua influenciando, mesmo que em menor grau, a legislação contábil (NOBES, 2004; NOBES E SCHWENCKE, 2006; OLIVEIRAS e PUIG, 2007).

Sendo assim, podemos concluir que o esperado em relação à convergência contábil é a total desvinculação entre as legislações fiscais e contábeis, visto que

[1] International Accounting Standards Boards (IASB) é a organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as Normas internacionais de contabilidade IAS / IFRS em língua inglesa. Criada em 01/04/2001 como sucessora do International Accounting Standards Comittee (IASC) a mesma assumiu suas responsabilidades técnicas a partir da sua criação.

[2] Financial Accounting Standards Board (FASB) foi criado em 01/06/1973 com o objetivo de estabelecer os princípios gerais de contabilidade financeira utilizados nos Estados Unidos, emitindo pronunciamentos contábeis válidos para o setor privado da economia e determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis. Os pronunciamentos do FASB têm por objetivo orientar a preparação de demonstrações financeiras e relatórios da administração de empresas.

essa interferência poderá ser um obstáculo para a plena institucionalização das normas contábeis internacionais no Brasil. No entanto, é possível que as normas contábeis não contemplem situações tratadas pela legislação tributária ou possam permitir interpretações em que prevaleça as regras fiscais, por convencia da empresa e, assim, a total desvinculação pode não ser total.

No Brasil o processo de convergência contábil encontra-se em um estágio intermediário, isto é, já avançou em assuntos importantes, como a promulgação da Lei que dá suporte legal para adoção das normas internacionais e dos pronunciamentos contábeis que instituem as novas regras. Porem, depende ainda da resolução de alguns assuntos como, por exemplo, a posição do Fisco. De acordo com esse cenário, o estudo tem como problema de pesquisa a seguinte pergunta:

Qual o grau de institucionalização da desconexão entre as normas contábeis e fiscais antes e após a promulgação da Lei n.º 11.638/2007?

1.2 Objetivo

Dado que a interferência da legislação tributária sobre a contábil é um dos possíveis obstáculos para a plena institucionalização das normas contábeis internacionais no Brasil e que ela pode ocorrer mesmo com a previsão legal de sua desvinculação, a presente pesquisa busca identificar o grau dessa interferência após a adoção dessas normas pela Lei nº 11.638/2007.

1.2.1 Objetivos específicos

O presente estudo apresentou dois objetivos específicos: (a) avaliar o grau de conexão entre as normas contábeis e fiscais; e (b) avaliar o grau de conexão entre as práticas contábeis e fiscais. O segundo objetivo dá à pesquisa um uso empírico do modelo, através da análise documental, pois, uma vez que, tendo estimado o grau de conexão entre as normas, o grau entre as práticas devem ser o mesmo.

1.3 Justificativa Teórica e Prática

Nas pesquisas levantadas sobre a convergência contábil no âmbito nacional, observa-se a relevância da necessidade da adoção de uma única norma que seja aceita internacionalmente, bem como as diferenças entre as normas nacionais e internacionais e seus impactos nos demonstrativos contábeis. (CFC e IBRACON, 2006; FERNANDES, 2009; IUDÍCIUS e MARTINS, 2007; IUDÍCIBUS et. al, 2005; LEITE, 2002; LEITE, 2007; MARTINS et. al, 2007; MOROZINI, 2004)

Já, no âmbito internacional, as pesquisas sobre a convergência contábil consideram:

a) A pesquisa contábil sobre a convergência contábil (BARKER e BARBU, 2007);
b) Os efeitos de fatores institucionais sobre a convergência contábil (BALL et. al, 2000; FOGARTY, 1992; FRANCALANZA, 1997; HOPWOOD, 2000; IRVINE, 2000; POTTER, 2005);
c) Análise histórica sobre a contabilidade internacional (CARNEGIE e NAPIER, 2002);
d) Escolhas de normas contábeis sob a ótica da Teoria Institucional (CARPENTER e FEROZ, 2001);
e) As forças que impulsionam a harmonização contábil (CHAND, 2005; COOPER et. al, 1998; UNCTAD, 2004; UNCTAD, 2005); e
f) A relação de influência das normas fiscais sob as contábeis (GALLEGO, 2004, LAMB et. al, 1998; NOBES, 2004; NOBES e SCHWENCKE, 2006; OLIVERAS e PUIG, 2007; PORCANO e TRAN, 1998).

Em relação à utilização da Teoria Institucional como arcabouço teórico dessa pesquisa, a mesma justifica-se pela possibilidade de analisarmos o processo de convergência sob a ótica de um processo social, onde o que realmente importa é

a legitimação dos processos contábeis e não apenas a maneira como as mudanças afetarão os demonstrativos contábeis e a tributação das empresas.

No entanto, por mais que as empresas busquem legitimar seus processos contábeis, para Nobes (2004, p.7), os efeitos operacionais das regras e práticas fiscais afetam as práticas contábeis e, partindo dessa afirmação, as mesmas podem exercer efeito inverso ao proposto pela Lei nº 11.638/2007.

O entendimento da interferência entre as normas e práticas fiscais e contábeis amplia o conhecimento e permite identificarmos quais as dificuldades na implantação das normas contábeis internacionais. Considerando o processo de convergência como um fato social, torna-se evidente que a imposição de normas por meios legais pode não surtir o efeito desejado.

1.4 Estrutura da dissertação

Esta dissertação está dividida em sete capítulos, distribuídos da seguinte maneira: Este primeiro capítulo apresenta os aspectos introdutórios e é composto pela apresentação, seguida da definição do problema, do objetivo, das justificativas teórica e prática e as contribuições da pesquisa.

O segundo capitulo é destinado à apresentação da fundamentação teórica, tomando como base a revisão bibliográfica e documental, considerando os principais estudos publicados, com ênfase aos assuntos abordados neste trabalho. Esse capítulo apresenta considerações sobre a Teoria Institucional.

O terceiro capítulo explica a convergência das normas contábeis às normas internacionais como um processo de institucionalização de padrões. Apresentando as pressões institucionais que levaram à adoção das normas internacionais e explicando o processo de institucionalização das normas internacionais sob a ótica de Tolbert e Zucker.

O quarto capítulo é reservado para apresentação da metodologia adotada para o desenvolvimento da pesquisa, as hipóteses, a técnica utilizada para coleta e análise dos dados, o modelo utilizado para análise do grau de conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais, os tópicos escolhidos para a avaliação do grau

de conexão, a fonte e o tratamento dos dados, além de analisar o modelo proposto de Lamb et al. (1998) sob a ótica da Teoria Institucional.

O quinto capítulo avalia o grau de conexão entre as normas contábeis e fiscais através do modelo desenvolvido por Lamb et. al (1998) e modificado por Nobes e Schwencke (2006).

O sexto capítulo é reservado para a avaliação do grau de conexão entre as práticas contábeis e as normas fiscais, utilizando do mesmo método aplicado para avaliar o grau de conexão entre as práticas contábeis e as normas fiscais. O estudo explica se o grau de conexão varia entre as normas e as práticas contábeis.

O sétimo e último capítulo destina-se a conclusões relacionadas ao trabalho, sintetizando e complementando as análises apresentadas nos capítulos quinto e sexto.

2. QUADRO TEÓRICO DE REFERÊNCIA

Esta pesquisa baseia-se na Teoria Institucional, em sua orientação sociológica, para avaliar o processo de convergência contábil aos padrões internacionais, especificamente às IFRS's.

Para Vieira (2005, p. 2), o entendimento da relação entre organização e o ambiente onde ela se encontra está presente no neo-institucionalismo. Segundo o autor no neo-institucionalismo as empresa passam a considerar, além do ambiente técnico, o ambiente institucional onde são consideradas também questões relacionadas aos valores, crenças, normas e legitimidade.

A convergência contábil requer um esforço no sentido de mudar padrões já institucionalizados. Para Irvine (1989, p. 4), a mudança de padrões institucionalizados é fruto do crescimento econômico e, portanto, inevitável. Já para Scapens (1994, p. 316), novas técnicas e procedimentos contábeis serão introduzidos de tempo em tempo nas ações dos gestores e contadores, porém, é através do processo de institucionalização que essas técnicas e procedimentos evoluirão e serão adaptadas às novas condições ambientais.

Para Baker e Barbu (2007, p. 3), institucionalização é um processo pelo qual regras e práticas se ajustam a um cenário social e são desenvolvidas e aprendidas. Utilizando-se desse conceito para justificar a convergência internacional da contabilidade em andamento no Brasil. Segundo Craig e Rodrigues (2007, p.743), a institucionalização nada mais é que um processo no qual os indivíduos aceitam que os padrões contábeis nacionais sejam substituídos pelo interesse de uma convergência internacional da contabilidade.

Esse processo pode ser definido como isomorfismo e, segundo Craig e Rodrigues (2007, p. 742), o mesmo descreve o processo pelo qual uma organização - ou conjunto de arranjos institucionais, como as normas contábeis internacionais - torna-se semelhante à outra, adotando suas características ou algo próximo a elas. Para DiMaggio e Powell (2005, p. 77), existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo, decorrente de pressões do mercado, das mudanças de nichos e das medidas de adequação; e o institucional, decorrente das forças que pressionam as organizações em direção a uma adaptação ao mundo exterior, incluindo a busca por legitimidade.

DiMaggio e Powell (2005, p. 77) classificam os mecanismos de mudanças isomórficas, que são particularmente úteis na transmissão de práticas contábeis, e os denominam como: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo.

Através desses três mecanismos, estudaremos o processo de convergência contábil como um processo institucionalizado, que busca a homogeneidade através da criação de padrões únicos, dos relatórios financeiros. Para Sterns e Reardon (2002, p. 2), os padrões são as próprias instituições, ou seja, o jogo de relacionamentos solicitados entre as pessoas que define seus direitos, sua exposição aos direitos dos outros, seus privilégios e suas responsabilidades.

Além de estudarmos o processo de convergência contábil sob a ótica do isomorfismo institucional de DiMaggio e Powell (2005), estudaremos o processo de desconexão das normas fiscais e contábeis pela adoção das normas internacionais de contabilidade adotadas pelo Brasil, utilizando o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999).

2.1 Teoria Institucional

A perspectiva institucional é apontada como um dos construtos teóricos mais promissores para explicar o desenvolvimento e a evolução da sociedade enquanto organização (CARVALHO et al, 2005, p. 6).

Segundo Scott (2008, p. 2; CARVALHO e VIEIRA, 2003, p. 48), o novo institucionalismo teve origem no final do século XIX e remonta conceitos debatidos na Alemanha e Áustria a cerca do método científico nas ciências sociais.

Para Carvalho e Vieira (2003, p. 48), o empenho de se buscar respostas sobre o modo como as escolhas sociais são modeladas, mediadas e canalizadas pelos arranjos institucionais está embasado na reação da ciência política aos excessos da revolução behaviorista e nos esforços de funcionalistas como Talcott Pearsons e Philip Selznick, em compreender a relação existente entre política, economia e sociedade.

De acordo com Carvalho et. al (1999, p. 6), a perspectiva institucional abandona a idéia de um ambiente formado exclusivamente por recursos humanos, materiais e econômicos e destaca a presença de elementos culturais – valores, símbolos, mitos, sistema de crenças e programas profissionais. Ainda para os autores, a consequência dessa nova forma de interpretar a organização revela-se quando a concorrência por recursos e clientes perde o lugar para a concorrência em alcançar legitimidade institucional e aceitação do ambiente.

Sendo assim, o processo de formalização da vida organizacional está centrado no papel desempenhado pelo estado, pelo sistema legal e pelas profissões, tanto direta, impondo limites ou criando oportunidades, como indiretamente, com a divulgação de novos "mitos racionais" (RODRIGUEZ[3], 1991 apud CARVALHO et al, 1999, p. 6).

Diante desse novo cenário, o estado e as profissões assumem o lugar do mercado como o motor de racionalização e da burocratização, seja por meio de seu poder regulador, no caso do seu estado, ou pela operacionalização de processo legitimados, no caso das profissões (CARVALHO et al, 1999, p. 6).

Burns e Scapens (2000, p. 4) separam a Teoria Institucional em três vertentes: New Institucional Economics (NIE), Old Institutional Economics (OIE) e New Institutional Sociology (NIS).

2.1.1 Vertentes da Teoria Institucional

Como descrito anteriormente, a Teoria Institucional segue três vertentes ou orientações distintas. Para Scapens (2006, p. 11), a vertente NIE preocupa-se com as estruturas utilizadas para reger as transações econômicas; a vertente NIS preocupa-se com as instituições no ambiente organizacional, a qual forma as estruturas organizacionais e os sistemas e, por fim, a vertente OIE que preocupa-se com as instituições que moldam as ações e pensamentos de cada um dos agentes humanos.

---

[3] RODRÍGUEZ, J. A. Nuevas Tendencias en la Investigación Sociológica. **Revista Española de Investigaciones Sociológicas**. v. 56, p. 203-18, oct./dic.1991.

2.1.1.1 New Institutional Economics (NIE)

Para North (1993, p. 2), o precursor da Nova Economia Institucional foi Ronald Coase que, através de seu artigo intitulado “A Natureza da Firma”, fez a ligação fundamental entre as instituições, os custos de transação e a teoria neo-clássica. O artigo de Coase busca explicar o motivo da economia ser habitada por uma série de empresas, ao invés de uma multidão de pessoas negociando entre si.

Segundo Coase (1937), uma empresa surge quando um empresário contrata uma pessoa. Diante dessa afirmação, o autor começa a ponderar as condições que fazem sentido para um empresário contratar um funcionário ao invés de buscar uma alternativa no mercado.

Essas ponderações partem do pressuposto de que há uma série de custos de transação que a empresa tem quando busca uma alternativa no mercado: custos de negociação, de contratos, de pesquisa, etc. Partindo dessa idéia, as empresas surgem quando os custos para se produzir internamente são inferiores aos custos dos produtos encontrados no mercado.

Contudo, para Coase (1998, p. 72), o termo “Nova Economia Institucional” (New Institutional Econcomics – NIE) foi introduzido por Oliver Williamson com o intuito de distinguir essa nova vertente da “Velha Economia Institucional” (Old Institutional Econcomics – OIE), utilizada por Jonh R. Commons, Wesley Mitchell e todos a eles associados.

Para Guerreiro et al. (2005, p. 98) , a NIE (New Institutional Economics) abandona o pressuposto neoclássico da maximização e racionalidade, no entanto, não rompe completamente com a teoria econômica neoclássica. Ainda para os autores, a NIE foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição.

Segundo Scapens (2006, p. 11), a NIE utiliza-se do raciocínio econômico para explicar a diversidade de formas e arranjos institucionais. Para os autores, a economia dos custos de transação de Williansom procura explicar as diferenças entre mercados e hierarquias, pois adota uma abordagem econômica racional, partindo dos pressupostos da racionalidade limitada e oportunismo para explicar o

motivo das transações serem organizadas de maneira especial e o porquê das empresas terem estruturas hierárquicas.

Scapens (2006, p.14), apesar de tratar com cuidado a NIE, afirma que essa abordagem chamou a atenção para alguns dos fatores econômicos que formam as estruturas organizacionais, seus sistemas de controle e as práticas da contabilidade gerencial.

Guerreiro et al. (2005, p. 98) afirmam, sob a ótica da NIE, que:

> "...o ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas. O ambiente institucional exerce uma grande influência no comportamento das organizações econômicas. Essas podem ser consideradas como grupos de indivíduos envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado."

2.1.1.2 New Institutional Sociology (NIS)

Para Guerreiro et al. (2005, p. 97), a NIS (New Institutional Sociology) "enfoca as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais". Ainda para os autores, "o ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade". Nesse sentido, Scapens (2006, p. 12), afirma que a NIS procura explicar o porquê das organizações em ambientes específicos parecerem semelhantes.

Hall e Taylor (1996, p. 948), os teóricos do institucionalismo sociológico, sustentam que, uma vez confrontado com uma situação, o indivíduo deve encontrar um meio de identificá-la e de responder a ela e que os cenários ou modelos inerentes ao mundo da instituição lhe oferecem os meios de resolver uma e outra dessas tarefas, não raro de modo relativamente simultâneo. Para os autores, a relação que liga o indivíduo e a instituição repousa sobre uma espécie de "raciocínio

prático” pelo qual, para estabelecer uma linha de ação, o indivíduo utiliza os modelos institucionais disponíveis ao mesmo tempo em que os confecciona.

Segundo Hall e Taylor (1996, p. 949), isso não sugere que os indivíduos sejam irracionais, mas que aquilo que um indivíduo tende a considerar como uma “ação racional” é um objeto socialmente constituído. Ainda para os autores, os institucionalistas sociólogos descrevem um universo de indivíduos ou de organizações em busca de definir ou de exprimir suas identidades conforme modos socialmente apropriados.

Ainda para Hall e Taylor (1996, p. 949), os institucionalistas sociológicos argumentam que as organizações frequentemente adotam uma nova prática institucional, não para aumentar sua eficiência, mas para reforçar sua legitimidade social aos seus adeptos. Em resumo, os autores afirmam que as organizações adotam formas e práticas institucionais particulares porque elas têm um valor largamente reconhecido num ambiente cultural mais amplo. Partindo dessa idéia, os autores afirmam que, em sociologia, os institucionalistas concentram sua atenção sobre os processos pelos quais os atores que criam novas instituições tomam de “empréstimo” dos modelos de instituição existentes, ao invés de desenvolverem uma concepção mais ampla da razão pela qual uma determinada instituição pode ser escolhida, que vai além das considerações de eficácia, buscando a valorização do papel que esforços interativos de interpretação e da preocupação com a legitimidade social podem ter nesse processo. (HALL e TAYLOR, 1996, p. 953).

Por fim, Burns (2000, p. 571) afirma que a nova sociologia institucional foca mais nas macroinstituições, como, por exemplo, o estudo dos princípios contábeis geralmente aceitos na sociedade; enquanto a velha economia institucional estuda as microinstituições dentro das organizações como, por exemplo, o estudo dos sistemas contábeis.

2.1.1.3 Old Institutional Economics (OIE)

Para Guerreiro et al. (2005, p. 99), a OIE (Old Institutional Economics) foca a instituição como o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões.

Scapens (2006, p. 14) afirma que, se quisermos entender as práticas contábeis no ambiente interno da organização, as vertentes NIE e NIS são insuficientes. Para o autor, essas abordagens “olham” mais para o ambiente externo e exploram o modo como ele afeta a organização, no entanto, para obter uma melhor compreensão da miscelânea de inter-relacionadas influenciais é essencial irmos para dentro da organização. A OIE busca abrir a caixa-preta do processo de mudança organizacional e resistência à mudança (RIBEIRO e SCAPENS, 2006, p. 97).

Para Scapens (2006, p. 14), a OIE surge de uma posição que questiona alguns dos pressupostos básicos da economia neoclássica. Ao invés de assumir a racionalidade limitada e o oportunismo, procura explicar por que as pessoas parecem ser oportunistas e é por isso que vemos determinados tipos de comportamento econômico. Ainda para o autor, a Velha Economia Institucional tem suas origens no trabalho dos primeiros institucionalistas americanos, como Veblen e Commons, que criticaram o impacto que as grandes corporações tinham na social-democracia dos E.U.A. no início do século XX. Segundo o autor, eles viram a economia como um processo de prestação social, que está sujeita a múltiplas e cumulativas causas, em uma série de equilíbrios estáticos. Para eles, o ser humano é um produto cultural e, consequentemente, a economia exige dimensões antropológicas e evolutivas.

2.1.2 Síntese das divergências entre as vertentes

Todas as três vertentes da Teoria Institucional partem de um único núcleo: a instituição. No entanto, o conceito de instituição e a visão da realidade humana são distintos para cada uma das vertentes.

A Nova Economia Institucional faz parte, tal como o próprio nome indica, do corpo teórico da Ciência Econômica. Assim, mantém-se o princípio básico da modelagem econômica, a qual pressupõe racionalidade limitada. Para Major e Ribeiro (2008, p. 36), a NIE propõe o desenvolvimento dos modelos econômicos introduzindo pressupostos e acrescentando variáveis que levam em consideração o contexto institucional.

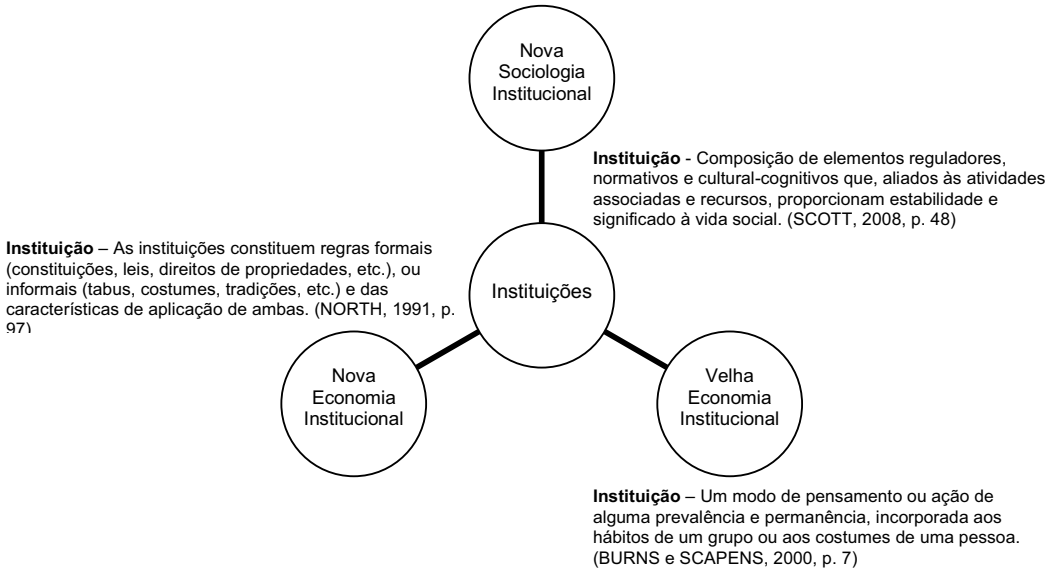
A Nova Sociologia Institucional representa uma oposição clara às perspectivas baseadas no pressuposto da racionalidade dos atores organizacionais e na procura de modelos econômicos que otimizem o binômio custo/eficiência, enfatizando o simbólico, os aspectos cognitivos, culturais e normativos nas organizações (MAJOR e RIBEIRO, 2008, p. 42). Para Major e Ribeiro (2008, p. 42), as instituições são constituídas de estruturas cognitivas, normativas e reguladoras que conferem estabilidade e significado ao comportamento social e que, se adotadas, tornam uma organização socialmente legítima.

A Velha Economia Institucional rejeita pressupostos de racionalidade individual e individualismo metodológico na análise do desenvolvimento e mudança dos sistemas sociais. Ao contrário, assume a ação dos agentes econômicos num contexto social no qual as normas e valores partilhados moldam os comportamentos individuais. (MAJOR e RIBEIRO, 2008, p. 39). Para Major e Ribeiro (2008, p. 40), a linha de investigação que tem tido maior desenvolvimento é aquela que se dedica ao estudo dos processos de mudança intra-organizacional.

Em síntese, para Major e Ribeiro (2008, p. 39), a Nova Economia Institucional é reconhecidamente a perspectiva teórica que mais se afasta da realidade, dado os pressupostos simplistas e irrealistas que faz sobre os fenômenos que estuda. Assim, devido à natureza dos seus pressupostos - os quais lhe possibilitam uma grande objetividade e clareza metodológica - é também a perspectiva que maior notoriedade apresenta junto aos meios científicos mais conservadores. Em oposição a essa perspectiva, os autores afirmam que, tanto a Velha Economia Institucional quanto a Nova Sociologia Institucional têm sido adotadas pelos acadêmicos mais preocupados com a distância entre o que observam na prática e o que se apresenta proposto como explicação teórica. Com isso, tanto a NIS quanto a OIE possuem perspectivas mais complexas e também mais próximas da realidade, dado o realismo de seus pressupostos.

Como dito anteriormente, as vertentes da Teoria Institucional partem de um único núcleo, a instituição, e cada uma das vertentes possuem um conceito próprio de instituição. A Figura 1, a seguir, apresenta cada uma dessas vertentes.

Figura 1 - Instituições segundo as três vertentes da Teoria Institucional



2.1.3 Justificativa para o uso da New Institutional Sociology (NIS)

Para Potter (2005, p. 265), as pesquisas em contabilidade revelam que as práticas contábeis têm características universais, pois criam formas particulares de apresentação dos relatórios financeiros para a sociedade e explicam os fenômenos organizacionais.

Ainda para o autor, a contabilidade, ao permitir a representação dos diversos fenômenos financeiros, cria um tipo particular de inteligibilidade, significado e compreensão para com os assuntos sociais e organizacionais. Com isso, pode influenciar percepções, alterar línguas e infundir o diálogo e, consequentemente, permear as maneiras pelas quais as sociedades e organizações priorizam as suas preocupações e dilemas, expressando e priorizando as novas possibilidades de ação (POTTER, 2005, p. 268).

No entanto, à medida que diversos mercados tornam-se cada vez menos locais e a entrada de capital externo, advindo de qualquer nacionalidade, se torna cada vez mais comum, a necessidade de convergência das informações contábeis torna-se inevitável e, assim, as prioridades, antes regionais, tornam-se globais.

A escolha do padrão contábil a ser adotado por determinado país é, muitas vezes, uma busca pela legitimidade de seus processos e não por suprir suas preocupações e dilemas, como enfatizado por Potter (2005).

A partir dessa visão, podemos afirmar que dentre as três vertentes da Teoria Institucional a que mais se adapta à nossa dissertação é a Nova Sociologia Institucional (NIS), pois, segundo Major e Ribeiro (2008, p. 43), as escolhas organizacionais são resultados de pressões exercidas pelo meio ambiente, sobre qual a mesma opera.

Para Furlanetto (2008, p. 58), a orientação sociológica enfatiza que as estruturas e os processos organizacionais tendem a se tornarem isomórficos com a incorporação de normas, regras e padrões adotados por outras organizações. Para o autor, isso ocorre pela visão que as organizações têm de outras organizações, que buscam a legitimidade dos seus processos.

Ainda para Major e Ribeiro (2008, p. 43), as organizações que não procuram estratégias que buscam a legitimidade estão mais vulneráveis a alegações de que seguem estratégias irracionais e desnecessárias. Ainda para os autores, alguns teóricos explicam que as organizações adotam estruturas e sistemas aceitos pelos seus pares como legítimos porque reconhecem que serão recompensadas por procederem de tal forma. Essas recompensas traduzem-se na facilidade de trocarem recursos (materiais, informação e outros) com organizações que adotarem práticas semelhantes.

2.2 Conceitos Fundamentais

Utilizaremos este tópico para apresentar os conceitos, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, que, somados aos que serão apresentados nas próximas seções, formam o suporte de sustentação para a análise da convergência contábil como um processo de institucionalização.

2.2.1 Instituição

O conceito de instituição que melhor se adapta a esta pesquisa é o de Scott (2008, p. 48) que trata as instituições como uma composição de elementos reguladores, normativos e cultural-cognitivos que, aliados às atividades associadas e recursos, proporcionam estabilidade e significado à vida social. Na concepção desse autor, as instituições são multifacetadas, ou seja, são estruturas sociais duradouras, compostas de elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais.

Para Scott (2008, p. 49), embora as regras, normas e crenças sejam os ingredientes centrais das instituições, para fundamentar o conceito de instituição deverão ser acrescentados o comportamento e os recursos materiais. Ainda para o autor, a perspectiva institucional dá uma maior atenção aos aspectos simbólicos da vida social, contudo, é necessário dar, também, atenção às atividades de produção e reprodução desses aspectos, assim como para os recursos que os sustentam.

Scott (2008, p. 49) afirma que teoristas sociais, como Giddens e Sewell, salientam a importância de incluir recursos, tanto humano quanto material, na concepção de qualquer estrutura social, a fim de se levar em conta a assimetria de poder. Para o autor, se as regras e normas existem para serem eficazes, as mesmas devem ser apoiadas em poderes sancionatórios, assim como os que possuem poderes, sob forma de excesso de recursos, buscam autorização e legitimação para utilizá-los.

Para Sewell's[4] (1992 apud Scott, 2008. p. 49) os esquemas não habilitados ou regenerados por recursos seriam abandonados e esquecidos, assim como, recursos sem esquemas culturais para orientar sua utilização acabariam por dissipar e perderiam o valor.

Embora a função das instituições seja proporcionar estabilidade e ordem, as mesmas sofrem alterações, tanto incrementais como revolucionárias. Portanto, instituições não podem ser tratadas como um "bem" ou um estado de ordem social, mas como um "processo", incluindo os processos de institucionalização e desinstitucionalização. (SCOTT, 2008, p. 49)

[4] Sewell, W. H., Jr. A theory of structure: Duality, agency, and transformation. **American Journal of Sociology**, v. 98, p. 1-29, 1992.

2.2.2 Organização

Para Kunsch (2003, p. 32), é usual utilizar os termos organização e instituição como sinônimos, como grupamentos sociais nas suas mais diversas tipologias (empresas públicas e privadas, escolas, órgãos públicos, etc.).

Para Pereira[5] (1988, p 9-10 apud Kunsch, 2003, p. 33), organização é simplesmente um instrumento técnico, racional e um mecanismo de canalizar a energia humana para o cumprimento de metas e instituições, como um organismo vivo, um produto das necessidades e pressões sociais, valorizadas tanto pelos seus membros quanto pelo ambiente, preocupada não somente com o resultado econômico, mas com a sobrevivência e perenidade guiada por um sentimento de missão.

Para Carvalho e Vieira (2003, p. 34), Selznick é responsável por introduzir o conceito de organização como um ente orgânico, adaptativo. Ainda para os autores, Selznick introduziu uma visão de organização não somente inserida em um ambiente, mas reconhecendo sua interação efetiva com esse ambiente, pleno de símbolos e valores, os quais necessitam ser levados em conta se a organização busca encontrar sua legitimidade, sua sobrevivência e equilíbrio.

Nesse sentido, Scott (2008, p. 44) afirma que organização não é simplesmente o produto da crescente sofisticação técnica, como há muito se argumenta, ou mesmo de padrões relacionais cada vez mais complexos, mas de uma crescente racionalização de normas culturais que fornecem base para a sua construção.

2.2.3 Pilares da Teoria Institucional

A teoria institucional objetiva traçar um perfil das organizações que Selznick[6] (1972 apud DA SILVA, 2006, p. 30) define como “um sistema orgânico adaptável,

[5] PEREIRA, M. J. L. B. **Mudança nas instituições**. São Paulo: Nobel, 1988.
[6] SELZNICK, P. **A liderança na administração uma interpretação sociológica**. Tradução OLIVEIRA FILHO, A. P. Rio de Janeiro: FGV, 1972.

afetado pelas características sociais de seus participantes e pelas pressões do ambiente".

Para Carvalho e Vieira (1999, p. 8), existem muitos pontos relevantes de diferenças entre os estudiosos que desenvolvem suas investigações sob os pressupostos institucionais e, para os autores, é na vertente sociológica onde se constatam diferenças significativas entre os conceitos de "instituição" e "processo de institucionalização".

Para Scott (2008, p. 50; CARVALHO e VIEIRA, 1999, p. 8), a divergência mais frequente e profunda encontra-se na ênfase atribuída aos elementos institucionais, o que divide a perspectiva institucional em três pilares: o regulador, o normativo e o cognitivo (veja figura 2).

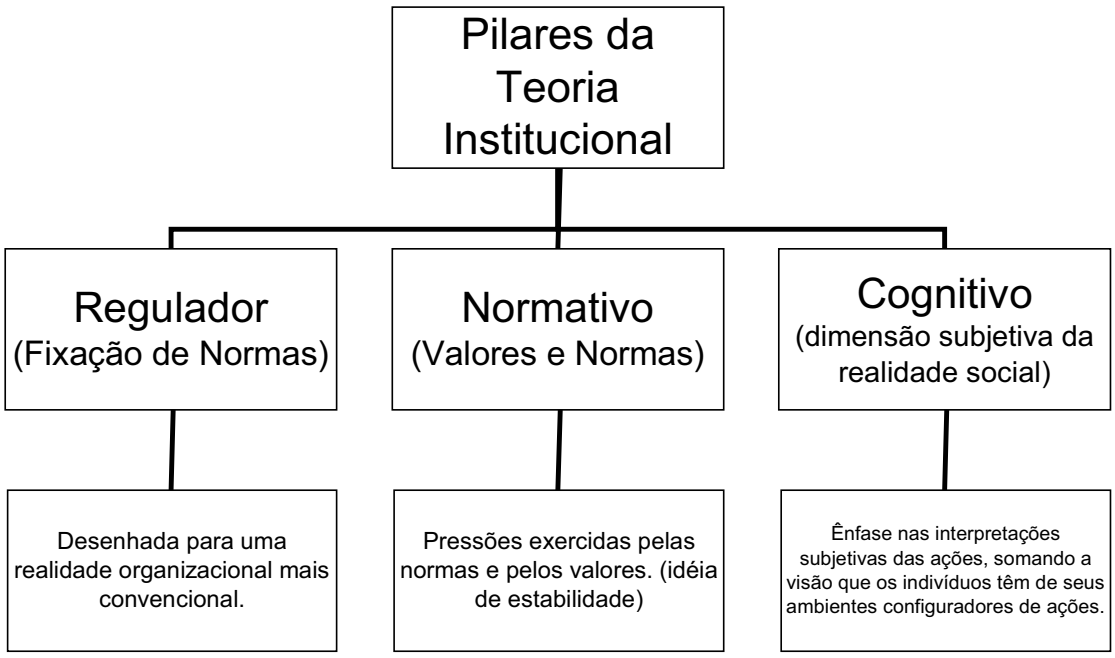


Figura 2. Elementos Institucionais
Fonte: elaborado conforme Carvalho e Vieira, 1999

Segundo Carvalho e Vieira (1999, p. 50), o pilar regulador se destaca pela ênfase nas ações de estabelecimento e controle de regras, leis e sanções. Para Scott (2008, p. 52; CARVALHO e VIEIRA, 1999, p. 50), nessa perspectiva a base de legitimação é a conformidade às exigências legais.

Conforme Da Silva (2006, p. 30), no pilar regulador estão os processos que envolvem a capacidade de estabelecer regras, sistemas de sanções ou

recompensas como uma tentativa de influenciar o futuro. Ainda para o autor esses processos podem operar por mecanismos informais difusos ou podem ser altamente formalizados e designados a atores especializados. Sendo assim, força, medo e conveniência são componentes centrais do pilar regulador, constituindo-se, assim, um sistema estável de regras, formais ou informais, apoiado pela fiscalização e pelo poder de sancionar.

No pilar normativo, o foco está colocado na análise dos valores e das normas como elementos institucionais que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliadora e obrigatória na vida social. Nessa perspectiva, os sistemas incluem tanto valores como normas (DA SILVA, 2006, p. 30; CARVALHO e VIEIRA, 1999, p. 50).

Scott (2008, p. 54) afirma que “valores são compreensões do preferido ou desejável, junto com construção de padrões que podem ser comparados e avaliados”, da mesma forma afirma que as normas “definem como as ações devem ser realizadas, indicando o meio legítimo de buscar os fins estimados”. Nesse sentido, para os autores, os sistemas normativos passam a ser vistos como imponentes limitadores do comportamento social, que autorizam e capacitam a ação social, conferindo direitos, responsabilidades, privilégios e deveres.

Felipe (2007, p. 23) afirma que é o pilar normativo das instituições que dá sentido ao comportamento coletivo, estabilizando-o por meio de indicações do que é “moralmente aceitável”. Segundo o autor, cultura, hábitos e crenças são todos aspectos normativos das instituições.

Para Scott (2008, p. 57) e Carvalho e Veira (1999, p. 50), no pilar cognitivo, a atenção é direcionada para os aspectos simbólicos das ações, resultantes da interpretação e consequentes representações que os indivíduos fazem do ambiente.

Felipe (2007, p. 24) afirma que o pilar cognitivo está diretamente ligado às estruturas cognitivas individuais, através das quais, por um complexo processo de captação, tratamento e julgamento de informações se constroem os símbolos, as crenças e as representações que estruturam as maneiras pelas quais os indivíduos percebem e interpretam o mundo natural e social.

Para Carvalho et. al (2002, p. 9), o pilar cognitivo é o enfoque preferencial do chamado novo institucionalismo pois, destaca o papel dos processos cognitivos e os sistemas simbólicos com base para a teoria institucional.

O quadro a seguir sintetiza as principais idéias desses três pilares, segundo a perspectiva de Scott[7] (1995 apud DA SILVA, 2006, p. 31)

Pilar	Regulador	Normativo	Cognitivo
Base da conformidade	Conveniência	Obrigação social	Entendimento compartilhado
Base da ordem	Regras reguladoras	Unir expectativas	Esquema constitutivo
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Indicadores Regras	Regras Leis Sanções	Certificação Credenciamento	Crenças comuns Lógicas de ação compartilhadas
Base da Legitimação	Legalmente sancionada	Moralmente governado	Compreensível Culturalmente apoiado

Quadro 1 - Os três pilares das instituições
Fonte: Scott (1995 apud DA SILVA, 2006, p. 31)

2.2.4 A legitimidade e os pilares institucionais

Para Scott[8] (2000, p. 237 apud SCOTT, 2008 p. 59) , as empresas exigem mais do que recursos materiais e informações técnicas para que possam sobreviver e prosperar em seus ambientes sociais. Eles também precisam de aceitabilidade social e credibilidade.

Segundo Suchman (1995, p. 574), legitimidade é uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma organização são desejáveis, próprias, ou adequadas dentro de algum sistema social construído de normas, valores, crenças e definições.

Scott (2008, p. 59) afirma que, a partir de uma perspectiva institucional, a legitimidade não é uma mercadoria a ser possuída ou trocada, mas uma condição dada à organização por estar em consonância com normas e leis, possuir apoio normativo ou estar em alinhamento com as estruturas cognitivas aceitáveis. E, ainda para o autor, ao contrário de recursos materiais ou informações técnicas, a legitimidade não é matéria-prima a ser combinadas ou transformadas a fim de

[7] SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations**. London: Sage Publication. 1995.

[8] SCOTT, W. R., RUEF, M., MENDEL, P. J., CARONNA, C. A. **Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care**. Chicago: University of Chicago Press. 2000.

produzir algum resultado novo e diferente, mas um valor simbólico a ser exibido de maneira tal que seja visível a todos.

Para Scott (2008, p. 61), os três pilares da teoria institucional, apesar de se relacionarem, possuem distintas bases de legitimidade. Ainda para o autor, a ênfase do pilar regulador é a de conformidade com as regras, ou seja, as organizações legítimas são aquelas que se estabelecem por estarem em conformidade com os requisitos legais, já a concepção normativa sublinha uma profunda base moral para avaliar a legitimidade e, por fim, o pilar cognitivo que, segundo o autor, aponta para a legitimidade que vem em conformidade com uma definição comum da situação, o quadro de referência, ou um papel reconhecível.

Segundo Scott (2008, p. 61), as bases de legitimidade associados com os três elementos são, decididamente, diferente e podem, por vezes, entrarem em conflitos, pois, sob a ótica reguladora, a organização se torna legítima quando a mesma se encontra legalmente estabelecida e se está agindo de acordo com as leis e regulamentos pertinentes, já sob a ótica normativa, salientando obrigações morais, pode-se olhar as ações que partem de “simples” requisitos legais e, por fim, sob a ótica cognitiva a organização se torna legítima quando a mesma adota um modelo aceito socialmente.

Scott (2008, p. 62) utiliza-se da Máfia para exemplificar que diferentes pontos de vistas sobre uma mesma situação pode fazer com que a mesma torne-se, ou não, legítima. Para o autor, uma organização como a máfia pode ser amplamente reconhecido como legítima, o que significa que ela exibe um modo culturalmente constituído de organização para atingir fins específicos e, para seus membros, a mesma é considera como uma forma legítima de organização. No entanto, ela é tratada de forma ilegal pela polícia e outros órgãos (regulador) e não possui o aval normativo da maioria dos cidadãos (normativo). Portanto, para o autor, o que é tomado como prova de legitimidade varia de acordo com os elementos das instituições que são privilegiados, bem como qual o público ou as autoridades que são consultadas.

2.2.5 Mudanças Institucionais

Lin (1989, p. 4) afirma que a mudança institucional é um processo inevitável do crescimento econômico. Para a mesma, o crescimento econômico vai introduzir novos arranjos institucionais para que seja possível capturar as oportunidades rentáveis que ocorrem nesses momentos. Contudo, ela afirma que a mudança institucional é um processo oneroso e que, se o custo que os indivíduos tiverem na mudança para um novo arranjo institucional superar os ganhos, uma mudança voluntária não ocorrerá (LIN, 1989, p.3). Nesse caso, a mudança deverá ocorrer por meio de imposição (LIN, 1989, p. 13).

Contudo, para Lin (1989, p. 14), um arranjo institucional será escolhido se o mesmo for mais eficiente do que outro arranjo disponível. Para a autora, a mudança institucional isomórfica diminui consideravelmente os custos de investimentos em pesquisa e, se considerarmos que a racionalidade humana é limitada, em resposta a qualquer desequilíbrio institucional, a sociedade passará instantaneamente de uma estrutura de equilíbrio para outra (LIN, 1989, p. 18).

Independentemente do arranjo institucional escolhido, a mudança institucional deverá ser instituída seguindo algum dos três pilares descritos anteriormente.

2.2.6 Desinstitucionalização

O processo de mudança institucional decorre da desinstitucionalização de uma norma ou regra já instituída e da institucionalização de outra. Scott (2008, p. 196) lista algumas causas para essa desinstitucionalização, dividindo-as de acordo com os três pilares por ele definidos: (a) No caso de sistemas regulativos, leis enfraquecidas, sanções abrandadas e redução da conformidade levam à mudança institucional; (b) do ponto de vista normativo, as causas das mudanças decorrem do desgaste de normas e na prova de que as novas instituições são as melhores; (c) com relação aos elementos cultural-cognitivos, o autor aponta para a erosão das crenças culturais e o questionamento do que era, até então, dado como verdadeiro.

2.2.7 Institucionalização

O conceito de institucionalização é muito utilizado na teoria social para nomear o processo de “fazer algo” dentro de uma organização, sistema social ou uma sociedade estabelecida dentro desse sistema social. Esse “fazer algo” pode ser um conceito, um papel social, normas, valores ou comportamentos.

Segundo Zucker (1977, p. 728), institucionalização é o “processo pelo qual cada indivíduo transmite o que é socialmente definido como real e, ao mesmo tempo, em qualquer ponto do processo, o significado de um ato pode ser definido como uma parte mais ou menos tida como certa nessa realidade social”.

Corroborando com essa conceituação, Baker e Barbu (2007, p. 3) afirmam que a institucionalização é um processo pelo qual regras e práticas se ajustam a um cenário social, sendo assim desenvolvidas e aprendidas.

Utilizando o conceito acima para justificar a convergência internacional da contabilidade, em andamento no Brasil, a mesma pode ser vista como um processo de institucionalização, no qual os indivíduos aceitam que os padrões contábeis nacionais sejam substituídos pelo interesse de uma convergência internacional da contabilidade (CRAIG e RODRIGUES, 2007, p. 743).

2.2.8 Isomorfismo Institucional

A teoria institucional, em sua abordagem sociológica, baseia-se na premissa de que as organizações respondem às pressões de seus ambientes institucionais e buscam estruturas e/ou procedimentos que são socialmente aceitos como sendo a escolha apropriada para a organização (CARPENTER, 2001, p. 569). Com isso, as organizações tendem a se parecem umas com as outras, fenômeno definido como isomorfismo (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 76).

Para Craig e Rodrigues (2007, p. 742), o isomorfismo descreve o processo pelo qual a organização (ou conjunto de arranjos institucionais, como as normas contábeis internacionais) torna-se semelhante à outra organização, adotando suas características (ou algo próximo a elas).

Segundo Baker e Barbu (2007, p. 25), dentro da teoria institucional, o conceito de isomorfismo institucional refere-se aos processos em que um grupo ou uma organização se adaptam às expectativas de seu ambiente.

DiMaggio e Powell (2005, p. 79) afirmam que as organizações tendem a buscar modelos em outras organizações, que possibilite as mesmas se perceberem mais legitimas. Para Aldrich[9] (1979 apud DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 76), “as principais forças que as organizações devem levar em consideração são as outras organizações”. Segundo Machado-Da-Silva (2005, p. 29), as empresas buscam legitimar seus procedimentos e legitimidade é a palavra-chave para a teoria neo-institucional, pois é o elemento que permite que os procedimentos sejam mantidos ou alterados.

DiMaggio e Powell identificam, nos trabalhos de diversos autores a referência de dois tipos de isomorfismo: o competitivo, decorrente de pressões do mercado, das mudanças de nichos, das medidas de adequação; e o institucional, decorrente das forças que pressionam as organizações em direção a uma adaptação ao mundo exterior, incluindo a busca por legitimidade (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 77) e, segundo Craig e Rodrigues (2007, p. 742), legitimidade é o elemento-chave da teoria institucional.

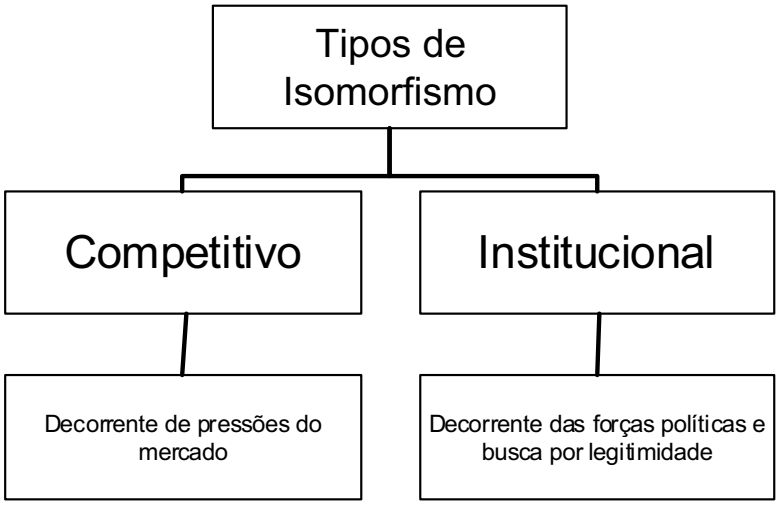


Figura 3. Tipos de Isomorfismo
Fonte: elaborado com base em DiMaggio e Powell (2005)

[9] ALDRICH, H. **Organizations and Environments**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1979.

2.2.8.1 Mecanismos de mudança isomórfica institucional

DiMaggio e Powell (2005, p. 77) identificaram três mecanismos por meio dos quais as mudanças isomórficas ocorrem e são particularmente úteis na transmissão de práticas contábeis: *isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo*.

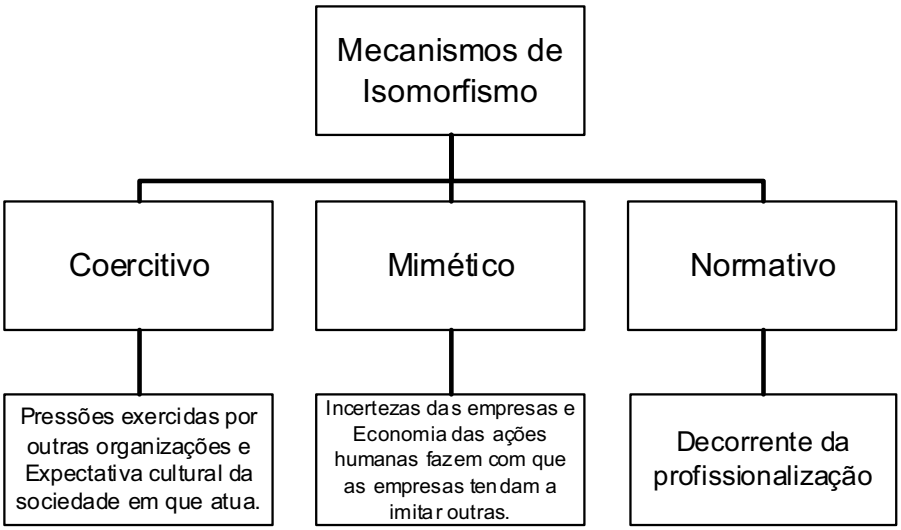


Figura 4. Mecanismos de Isomorfismo
Fonte: elaborado com base em DiMaggio e Powell (2005)

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 77). Ele deriva tanto de imposição direta (Regras Fiscais, Regulação, Modelos de gestão impostas por Matrizes a Subsidiárias) quanto de imposição indireta (Mercado, Responsabilidade Social). O isomorfismo coercitivo deriva de influências políticas e do problema da legitimidade. Para Baker e Barbu (2007, p. 25), o isomorfismo coercitivo vem, na maior parte, de pressões externas como, por exemplo, as demandas globais de mercados de capitais para a informação contábil harmonizada.

Essas mudanças podem ser, em grande parte, cerimonial, mas isso não significa que elas são inconsequentes. Pelo contrário, elas transmitem a mensagem de que a organização está atenta às necessidades e preferências da sociedade em

que atua. Esta adesão a preferências sociais auxilia a organização a ganhar suporte de organizações doadoras, influência e poder (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 77).

O isomorfismo mimético resulta de respostas padronizadas para situações de incerteza e sua vantagem está em termos de economia de ações humanas (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 77). Quando as metas são ambíguas, mal entendidas, quando as tecnologias são insuficientes ou o ambiente cria uma incerteza simbólica, as organizações tendem a buscar outras organizações como modelo, podendo render uma solução viável com poucos gastos (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 78). Além disso, DiMaggio e Powel (2005, p. 79) argumentam que boa parte da homogeneidade na estrutura organizacional deriva do fato de que não há muitos modelos organizacionais diferentes para imitar.

Para DiMaggio e Powell (2005, p. 79), a ambiguidade de determinados tipos de arranjos estruturais pode ser mais provavelmente creditada à universalidade de processos miméticos do que à concreta evidência de que os modelos adotados aumentam a eficiência. Para Craig e Rodrigues (2007, p. 743), isomorfismo mimético acontece quando as organizações percebem que as ações de empresas similares são mais legitimas ou mais bem sucedidas. Para Irvine (2008, p. 134), as organizações (ou nações) que apresentam melhores formas de comportamento serão copiadas por outras organizações (ou nações).

O isomorfismo normativo está associado à profissionalização que, para DiMaggio e Powell, é definido como “a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho, afim de controlar a “produção dos produtores” (Larson[10], 1977, p. 49-52 apud DIMAGGIO e POWELL, 2005, p.79) e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para autonomia de sua profissão.” (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 79). DiMaggio e Powell (2005, p. 80) argumentam que dois aspectos da profissionalização são fontes importantes de isomorfismo: (1) o apoio da educação formal e da legitimação de uma base cognitiva produzida por especialistas universitários, e (2) o crescimento e constituição de redes profissionais que permitem que novas práticas possam ser rapidamente difundidas em toda a organização. Para os autores, as Universidades e as Associações profissionais funcionam como centros de conhecimentos que influenciam o desenvolvimento profissional das normas e valores para as

[10] LARSON, M.S. The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis. **Berkeley**, University of California Press, 1977

organizações. Como tal, elas promovem padrões normativos que formam profissionais comparáveis. Por exemplo, o comportamento de um contador de uma indústria química pode ser comparado ao comportamento de um contador de uma empresa de serviços. Para Baker e Barbu (2007, p. 25), o isomorfismo normativo provém da profissionalização e, para os autores, “é a reunião dos esforços coletivos dos membros de um campo de pesquisa para definir as condições e métodos de seu trabalho e para estabelecer uma base e uma legalidade cognitiva para seu campo”.

2.3 Processos de Institucionalização

Segundo Scott (1987, p. 493), a teoria institucional, em sua vertente sociológica, possui quatro correntes que reivindicam e compreendem as instituições e o processo de institucionalização de maneiras diferentes (veja REZENDE, 2009, p. 118).

Uma das primeiras e mais influentes versões da teoria institucional das organizações está associada aos trabalhos de Philip Selznick e seus colaboradores (SCOTT, 1987, p. 493). Segundo Scott (1987, p. 493), Selznick considera a estrutura organizacional como um veículo de forma adaptativa em reação com as características e os compromissos dos participantes, bem como às influências e imposições do ambiente externo. Para Selznick[11] (1957 apud SCOTT, 1987, p. 493), institucionalizar é mais do que cumprir as exigências técnicas, é infundir com valor essas exigências. Scott (1987, p. 493) afirma que Selznick distinguiu organização e instituição, sendo a primeira tratada como instrumentos tecnicamente elaborados, como ferramentas mecânicas e descartáveis, enquanto instituições, seja como grupos ou práticas, são produtos de interação e de adaptação, se tornando recipientes do idealismo do grupo e assim menos facilmente indispensáveis.

Para Scott (1987, p. 495), a segunda versão tem como base os trabalhos de Berger e Luckmann. Para Rezende (2009, p. 118), o processo de institucionalização sob a ótica de Berger e Luckmann “inicia-se com a produção de tipificações recíprocas decorrente da interação entre dois indivíduos quaisquer”. Segundo Scott (1987, p. 495), essas tipificações são tentativas de classificar o comportamento em

categorias que vão permitir que os atores respondam a ela de forma semelhante. O processo pela qual as ações se repetem ao longo do tempo, sendo a elas atribuídos significados semelhantes por si e pelos outros, é definido como institucionalização.

Na visão de Berger e Luckmann, as tipificações recíprocas das ações entre os indivíduos são construídas no curso de uma história comum. As instituições sempre têm uma historia, sendo impossível compreender adequadamente uma instituição sem uma compreensão do processo histórico em que foi produzido (SCOTT, 1987, p. 495). Segundo Scott (1987, p. 495), como explicado por Berger e Luckmann, a institucionalização envolve três fases ou "momentos": exteriorização, objetivação e internalização. Para Berger e Luckman[12] (1967 apud SCOTT, 1987, p. 495), cada momento corresponde a uma caracterização essencial do mundo social. Ainda para os autores, a sociedade é um produto humano, é uma realidade objetiva e, o homem, é um produto social.

Contudo, para Tolbert e Zucker (1999, p. 205), a análise de Berger e Luckmann "concentrava-se na ocorrência de processos de institucionalização entre atores individuais e não organizacionais". Assim, os autores consideraram "a extensão dessa análise especificamente para fluxos institucionais entre organizações formais".

A terceira versão enfatiza que sistemas de crenças institucionalizados constituem uma classe distinta de elementos que podem explicar a existência e/ou elaboração de determinada estrutura organizacional (SCOTT, 1987, p. 497). Para Scott (1987, p. 497), essa versão apóia-se no trabalho de Meyer e Rowan, o qual argumenta que a prevalência de formas organizacionais pode ser atribuída não apenas à complexidade das "redes relacionais" e processos de intercâmbio, mas também à existência de "mitos racionais" ou sistemas de crenças compartilhadas.

E, por fim, a quarta versão foca a atenção sobre a existência de um conjunto de sistemas cognitivos diferenciados e atividades humanas padronizadas que surgem e tendem a persistir, em diversas formas e conteúdos, em todas as sociedades (SCOTT, 1987, p. 500). Para Scott (1987, p. 500), nessa perspectiva, um ponto importante do analista social não é apenas em determinar quais organizações podem adotar crenças e práticas, mas também estudar por que as mesmas são

---

[11] SELZNICK, P. **Leadership in Administration.** Evanston: Northwestern University Press, 1957.
[12] BERGER, P. L.; LUCKMAN, T. A construção social da realidade: Tratado de sociologia do conhecimento. Petrópolis: Vozes, 1978

padronizadas da maneira como elas são ou as condições sob a qual a teoria institucional as desenvolve.

2.3.1 Processo de Institucionalização conforme Tolbert e Zucker

Dentre os processos de institucionalização tratados anteriormente, utilizaremos a segunda versão, na qual tem Berger e Luckmann como percussores.

No trabalho de Berger e Luckman[11] (1978 apud MELO e OLIVEIRA, 2005, p. 110), os autores identificaram a institucionalização como o principal processo na criação e perpetuação de grupos sociais. Para Melo e Oliveira (2005, p. 110) as instituições, resultado do estágio final do processo de institucionalização, seriam ricas em normas e valores considerados fundamentais para os seus membros e a sociedade e, com isso, poderiam ser considerados como organismos vivos, produtos de necessidades e de pressões sociais, reconhecidos pelos seus membros e pelo ambiente. Instituições cuja preocupação não se limitaria apenas a resultados, mas também à sua sobrevivência.

Contudo, Tolbert e Zucker (1999, p. 206) alertam para a falta de atenção dada à conceitualização e a especificação do processo de institucionalização. Para os autores, na maioria dos trabalhos por eles pesquisados, o enfoque dado à institucionalização é a de variável-atributo, no qual, a institucionalização é tratada como um estado qualitativo - as estruturas são ou não são institucionalizadas - e, na tentativa de mudar essa realidade, propõem-se um modelo baseado em processos sequenciais denominados como habitualização, objetificação e sedimentação que, para as autoras, é um conjunto de processos sequenciais que sugerem variações nos níveis de institucionalização.

A Figura 5, a seguir, demonstra as três fases do processo de institucionalização e as forças causais críticas em diferentes pontos do processo.

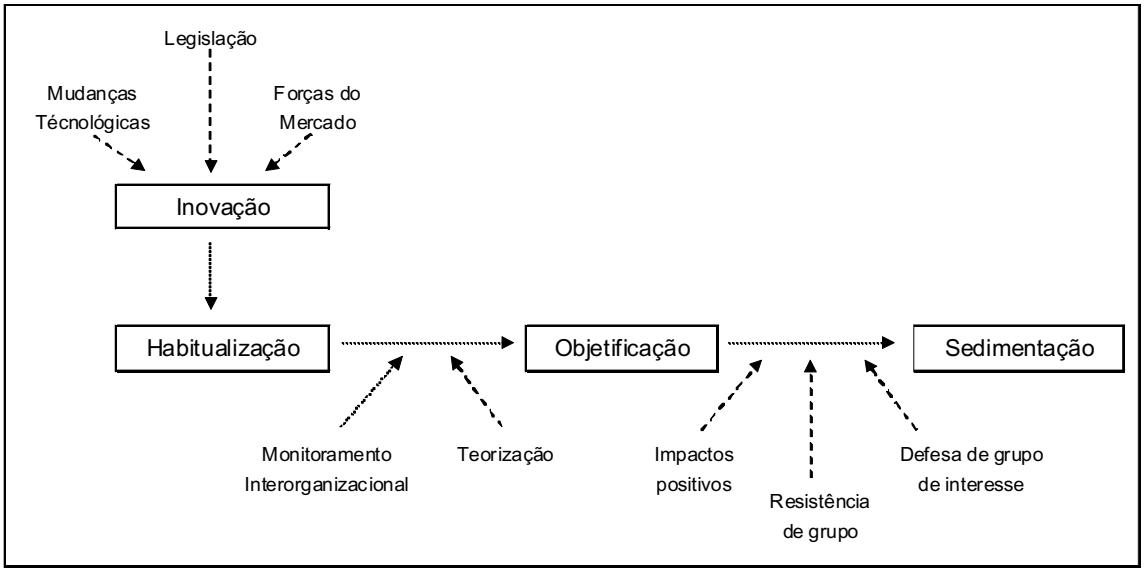


Figura 5. Processos inerentes à institucionalização.
Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

2.3.1.1 Inovação

No processo de institucionalização apresentado por Tolbert e Zucker (1998) a inovação é considerada como um elemento externo à organização e o motor de partida para a institucionalização.

A Inovação é um tema que pode ser estudado sob as perspectivas tecnológica, econômica, sociológica, organizacional, entre outras. Devido a essa multiplicidade de aplicações, faz-se necessário especificar qual a definição de inovação está sendo usada.

Price (1997, p. 396) apresenta a inovação como o grau no qual mudanças, que são novas para a organização, são intencionalmente implementadas. Para o autor, três aspectos dessa definição merecem atenção: (1) a idéia do grau é incluída para explorar e avaliar a profundidade da inovação, pois, algumas organizações podem inovar em todo o seu sistema, enquanto outras inovam apenas em parte dele; (2) a inovação é um conceito menos genérico que mudança organizacional. A idéia de mudança “intencional” confirma essa distinção. Somente mudanças que são intencionais podem ser consideradas inovação; e (3) a produção de “novas idéias”

não é considerada inovação. Idéias devem ser implementadas para que ocorra a inovação.

2.3.1.2 Habitualização

A habitualização é considerada um estágio pré-institucionalizado e envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos e sua formalização em políticas e procedimentos a uma dada organização, ou em determinado conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes (TOLBERT E ZUCKER, 1999, p. 206).

Iudícibus e Lopes (2004, p. 35) afirmam que a habitualização refere-se ao desenvolvimento de comportamentos padronizados para solução de determinado problema e à associação de tais comportamentos a estímulos particulares.

O resultado do processo de habitualização é o desenvolvimento de estruturas que, segundo Tolbert e Zucker (2006, p. 206), podem ser classificadas como um estágio de pré-institucionalização e, nesse sentido, organizações que estão passando pelo mesmo problema podem adotar as soluções desenvolvidas por outras organizações.

Para Passolongo et. al (2004, p. 22), quando há ocorrência do processo de institucionalização, algumas situações específicas podem ser geradoras de estímulos que formam uma base empírica e que tornam-se habituais em virtude de possuir uma posição que gera menos desgaste de recursos. Nesse momento, a norma pode adquirir significados próprios e, consequentemente, impessoalidade, resultando, assim, em estruturas pré-institucionalizadas. Ainda para os autores, o processo de institucionalização envolve a geração de novas políticas e modificações nessas estruturas objetivando adaptar-se às condições inerentes ao processo normativo.

Segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 206), nesse estágio, muitos podem adotar uma dada estrutura, mas serão em pequeno número e não serão objeto de nenhum tipo de teorização formal, pois, o conhecimento da estrutura entre os que não a adotaram será extremamente limitado, tanto em termos de operação quanto de propósito.

2.3.1.3 Objetificação

Considerado um estágio semi-institucionalizado, para Tolbert e Zucker (1999, p. 207), a *objetificação* envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os tomadores de decisões em relação ao valor da estrutura, assim como sua adoção pelas outras organizações ou nações. Segundo Iudícibus e Lopes (2004, p. 35), essa etapa do processo de institucionalização é fruto de evidências colhidas junto a uma variedade de fontes (noticiários, observação direta, cotação acionárias, etc.) para avaliar os benefícios associados à adoção de uma nova regra ou procedimento (veja também TOLBERT e ZUCKER, 1999, p. 207).

Para Tolbert e Zucker (1999, 208), a objetificação e a difusão da estrutura também podem ser relacionadas à atuação dos chamados champions (ou panacéia[13]) que, frequentemente, são pessoas com interesse material na estrutura. Muitos estudos, segundo as autoras, exemplificam essa atuação de grupos de interesse na promoção de mudanças estruturais. As autoras ainda afirmam que, para serem bem-sucedidas, as panacéias devem realizar duas grandes tarefas de teorização:

1. Definição de um problema genérico, que inclui a especificação de um conjunto ou categoria de atores caracterizados pelo problema – envolve a geração de reconhecimento público da existência de um padrão consistente de insatisfação ou de fracasso que é característico a um determinado grupo;
2. A justificação de um arranjo estrutural formal particular como a solução para o problema com bases lógicas ou empíricas – envolve o desenvolvimento de teorias que diagnostiquem as fontes de insatisfação ou de fracasso.

Sendo assim, essa teorização é necessária à estrutura, pois de acordo com as autoras, concede uma legitimidade cognitiva e normativa e, com isso, a difusão

[13] Na mitologia grega Panacéia (ou Panacea em latim) era a deusa da cura. O termo Panacéia também é muito utilizado com o significado de “remédio para todos os males”.

deixa de ser simples imitação e adquire uma base mais normativa (TOLBERT e ZUCKER, 1999, 209; AGUIAR et al.; 2005, p. 8).

2.3.1.4 Sedimentação

Como mencionado, o último estágio de institucionalização é chamado de sedimentação e, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 210), envolve duas dimensões: (1) a propagação das estruturas por todos os indivíduos potencialmente adotantes; e (2) a sua perpetuação, pelo menos por um período de tempo longo. Para Eisenhardt[14] (1998 apud TOLBERT E ZUCKER, 1999, p. 210), a perfeita institucionalização de uma estrutura (normas, regras, procedimentos, etc.) implica numa bi-dimensionalidade das estruturas – largura e profundidade (veja também, IUDÍCIBUS e LOPES, 2004, p. 36).

Segundo Iudícibus e Lopes (2004, p. 36; veja também TOLBERT e ZUCKER, 1999, p. 210), para que a total institucionalização ocorra é preciso reunir, cumulativamente, os seguintes atributos:

- Relativa baixa resistência de grupos de oposição;
- Promoção e apoio cultural continuado;
- Correlação positiva com resultados desejados.

Tolbert e Zucker (1999, p. 210) argumentam que a resistência poderá limitar a difusão da estrutura e que a promoção contínua e/ou benefícios demonstráveis são necessários para contrabalancear tendências entrópicas e, assim, assegurar a perpetuidade da estrutura no tempo.

[14] EISENHARDT, K. **Agency and institutional theory explanations:** the case of retail sales c competition. Academy of Management Journal, v. 30, p. 488-511, 1998.

2.3.1.5 Síntese do processo de institucionalização

Em síntese, a institucionalização de uma organização é divida em três estágios: Pré-institucionalização, Semi-Institucionalização e Institucionalização. Durante o estágio de pré-institucionalização os adotantes têm características homogêneas, sendo que o ímpeto para difusão é a imitação e, portanto, não possuem nenhuma atividade de teorização. A variância na implementação dessas estruturas, bem como a taxa de fracasso estrutural, é alta.

No estágio de semi-institucionalização, os adotantes já possuem características heterogêneas e passam a possuir o ímpeto para a difusão, também, características normativas. É um estágio com atividade de teorização alta e a variância na implementação e a taxa de fracasso estrutural é considerada moderada.

E, por fim, no estágio de institucionalização, os adotantes também possuem características heterogêneas e o ímpeto para a difusão é exclusivamente normativo, por isso, a atividade de teorização – que ocorreu de forma intensa na fase semi-institucionalização – é baixa e a variância na implementação e a taxa de fracasso estrutural é igualmente baixa.

O Quadro 3, a seguir, resume as características e consequências dos processos de institucionalização.

Dimensão	Estágio de Institucionalização		
	Pré	Semi	Total
Processo	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitação / Normatização	Normativa
Atividade de Teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Quadro 2. Estágios de institucionalização e dimensões comparativas
Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 211)

2.4 Convergência Contábil x Teoria Institucional

Em um mundo altamente globalizado é fato que forças institucionais atuem, em nível internacional, sobre as Nações, as quais passam a participar de um processo de transmissão e adoção de práticas institucionais aceitáveis (IRVINE, 2008, p. 128). Para Chand (2005, p. 23), a necessidade de convergência é aparente e as forças que pressionam as Nações a se renderem a uma padronização dos processos contábeis são irresistíveis.

As Nações estão em busca de padrões contábeis que lhes assegurem legitimidade e redução de custos (conversão das demonstrações contábeis a uma única norma). Esse fato foi discutido pelos Estados membros na décima primeira United Nations Conference on Trade and Development[15] (UNCTAD), em São Paulo. Nessa ocasião, foi solicitado à UNCTAD que coletasse, analisasse e divulgasse dados sobre as melhores práticas para estimular o desenvolvimento empresarial e identificar formas e meios para que as empresas, especialmente as micro e pequenas, cumpram as normas internacionais, incluindo as normas contábeis (UNCTAD, 2004, p. 11).

Para Carvalho et al. (2006, p. 15), "A contabilidade internacional surgiu para minorar as agruras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatilibilizá-las para comparar". Para os autores, isso deixará de ser um custo à partir da convergência das normas brasileiras para o padrão internacional e justifica a adoção da contabilidade internacional como uma contribuição de uma categoria profissional ao desenvolvimento econômico.

Para a UNCTAD, a adoção do IFRS e a necessidade de padrões globais de relatórios financeiros internacionais tornaram-se tão criticas que o Fórum de Estabilidade Financeira identificou o IFRS como um dos padrões globais necessários para o bom funcionamento da economia global (UNCTAD, 2005, p. 5). Já Carvalho et al. (2006, p. 16) justifica a adoção das IFRS como uma reação das economias mundiais, exceto os Estados Unidos (por motivos óbvios), aos padrões que estavam

[15] UNCTAD é a sigla inglês para **Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento**, foi estabelecida em 1964, em Genebra – Suíça, é um foro de intergovernamental com o objetivo de dar auxílio técnico aos países em desenvolvimento para integrarem ao sistema de comércio. A UNCTAD é um órgão da Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU)

sendo desenvolvidos pelos americanos. Essa preocupação decorre de um possível sinal de hegemonia americana nos negócios mundiais.

Independente de qual é a razão para a adoção das IFRS's como padrão contábil, é evidente que a uniformização dos padrões contábeis se faz necessária. No entanto, é necessário um órgão que não defenda nenhuma norma nacional específica e que proponha normas constituídas especificamente sob a perspectiva internacional. Nesse caso, o IASB atende ao requisito (Carvalho et al., 2006, p.16). Para Irvine (2007, p. 137), as IFRS's foram desenvolvidas intencionalmente como uma linguagem mundial para atravessar as fronteiras da contabilidade internacional.

3 INSTITUCIONALIZAÇÃO: A CONVERGÊNCIA CONTÁBIL

O presente capítulo apresenta, sob a ótica do isomorfismo institucional desenvolvido por Dimaggio e Powell (2005), os fatores que promoveram as mudanças institucionais e, através do modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999), identifica, em nosso entendimento, o processo de institucionalização das normas internacionais até o nível em que nos encontramos (semi-institucionalizado), assim como os possíveis obstáculos para a plena sedimentação das normas contábeis internacionais.

3.1 A convergência contábil sob a ótica do isomorfismo institucional

Baker e Barbu (2007, p. 2) consideraram que o processo de convergência ocorre em um ambiente institucionalizado onde os agentes estão sujeitos, frequentemente, a pressões isomórficas e concluíram que o processo de isomorfismo ocorreu, primeiramente, de forma mimética, em seguida coercitiva e, posteriormente, de forma normativa.

Segundo Passolongo et al. (2004, p. 22), o processo de institucionalização segue um ritual iniciado por uma estrutura mimética. Gradativamente, passa do mimético para o coercitivo e, quando essa estrutura estiver devidamente adequada a esse processo, passa a um processo normativo.

Seguindo esse processo, as próximas três seções descrevem quais os agentes e quais os motivos que fazem com que as organizações busquem a legitimidade de seus processos e procedimentos através da convergência contábil internacional.

3.1.1 Pressões miméticas

Como dito anteriormente o isomorfismo mimético fundamenta-se na adoção de arranjos institucionais ou procedimentos utilizados por outras organizações, cujo objetivo é a redução da incerteza causada por problemas tecnológicos, conflitos de objetivos e exigências institucionais (MACHADO-DA-SILVA et al., 1999, p. 9).

Craig (2007, p. 753) afirma que, se várias companhias optarem por usar a IFRS's como padrão contábil, a sua adoção não seria por razões de concorrência, mas para que exibam responsabilidade e legitimidade, visto que, para os autores as companhias buscam espelhar-se em organizações que consideram ser mais legítimas ou bem sucedidas.

Baker e Barbu (2007, p. 6) constataram que os estudos sobre a convergência contábil internacional ocorreram, inicialmente, por contabilistas (técnicos) que desenvolveram um interesse anterior aos acadêmicos. Afirmaram também que esse cenário foi realidade por muito tempo, sendo a criação do IASC – International Accounting Standard Comittee[16] um marco para a pesquisa em convergência contábil internacional.

As pressões miméticas podem ocorrer de parceiros comerciais ou de corporações multinacionais. As empresas multinacionais têm ampliado seu "alcance global" e instituído sofisticados sistemas de "coordenação financeira" das suas subsidiárias (IRVINE, 2008, p. 134, COOPER et al., 1998, p. 531-532). Essas organizações têm induzido a conveniência da convergência global da informação financeira. Essa convergência busca, além da conformidade das práticas de ambas as organizações, a conformidade com organizações ou nações comerciais parceiras.

3.1.2 Pressões coercitivas

Isomorfismo Coercitivo, como dito, decorre da legitimidade e permite que as organizações sofram pressões formais ou informais por parte de outras das quais

[16] International Accounting Standard Comittee (IASC) precedeu o IASB e foi criado em 1973, através de um acordo feito entre entidades de profissionais de Contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão,

são dependentes (MORAIS, 2005, p. 228). Para Gonçalves (GONÇALVES, 2008, p. 93), diante de ambientes legal e políticos comuns, a ação organizacional pode constituir-se como resposta a diretrizes governamentais.

Para Craig (2007, p. 752), o isomorfismo coercitivo pode ser visto na exigência de convergência das empresas listadas nas bolsas de valores da União Européia que deveriam, de acordo com o Regulamento CE nº. 1606/2002, a partir de 2005, adotarem a IFRS para elaboração de sua contabilidade. O autor expõe que é considerado isomorfismo coercitivo quando uma empresa mãe pressiona suas subsidiárias a usar a IFRS.

Um exemplo de pressão coercitiva é a UNCTAD, que, por solicitação dos países membros, elaborou um estudo sobre as melhores práticas contábeis, chegando à conclusão de que há uma grande necessidade de padronizar as informações financeiras em nível global, no intuito de apoiar a estabilidade dos mercados financeiros. Indicou a IFRS como um dos padrões globais necessários para o bom funcionamento do mercado econômico global (UNCTAD, 2005, p 4-5).

Ainda em relação ao estudo da UNCTAD, um outro argumento a favor da adoção de normas contábeis globais baseia-se na idéia de que a convergência pode ajudar a alcançar uma maior mobilidade de capital reduzindo, assim, as barreiras técnicas criadas pelas diferenças entre as normas contábeis nacionais e, consequentemente, a redução dos custos de captação do capital (UNCTAD, 2005, p 5-6).

3.1.3 Pressões normativas

Como dito anteriormente, isomorfismo normativo é aquele associado à profissionalização, cujo argumento é o das profissões, na busca de legitimação perante a sociedade. Constroem uma base cognitiva comum de forma a possuir uma identidade frente a outras profissões (OYADOMARI et al., 2008, p. 12).

De acordo com Craig (2007, p. 753), o isomorfismo normativo pode ser visto, em muitos países na convergência das suas normas contábeis à IFRS, na posição das grandes empresas internacionais de auditoria e dos órgãos profissionais de contabilidade e no ensino das IFRS's nas universidades. Para o autor, é necessário

cautela no processo de imposição da IFRS (coerção), pois, existe uma necessidade inicial de melhorar o nível de conhecimento técnico a respeito das normas internacionais.

Para Chand (2005, p. 216), é evidente que o nível de conhecimento profissional, tanto dentro dos organismos contábeis quanto na sociedade como um todo, é um fator essencial para permitir que as regras da profissão possam ser reconhecidas como normas. Para o autor, as empresas internacionais de auditoria têm um papel importante e ativo nesse processo de disseminação de conhecimento profissional. Irvine (2008, p. 133) afirma que as empresas internacionais de auditoria têm auxiliado no processo de proliferação da convergência contábil internacional, pois, as mesmas, estão estabelecidas em diversos países e as mesmas têm "encorajado" seus clientes a preparem suas demonstrações sob as normas das IFRS's.

A disseminação do conhecimento é uma importante ferramenta de isomorfismo. Segundo a UNCTAD (2005, p 13-15), são necessários esforços significativos para educar todos os usuários das informações com base nas IFRS's. Principalmente em países onde a contabilidade não foi anteriormente utilizada como ferramenta de tomada de decisão, a entidade afirma que, para garantir a coerência na aplicação das IFRS's, a formação não pode ser apenas contábil, mas, também abranger as áreas afins, como finanças, por exemplo. O desafio de implementação de normas baseadas nas IFRS's pode se tornar mais difícil quando os países começam a transição para as IFRS's sem uma massa crítica adequadamente treinada e suficiente experiência profissional.

3.2 A institucionalização das normas internacionais de contabilidade no Brasil sob a ótica de Tolbert e Zucker

Como visto anteriormente, Tolbert e Zucker (1999) propõem um modelo baseado em processos seqüenciais para explicar como ocorre o processo de institucionalização, denominando esses processos sequenciais em *habitualização, objetificação* e *sedimentação.*

O início do processo de institucionalização dá-se pela necessidade de inovação das organizações e, em seu modelo, determina os principais fatores que levam a essa inovação: 1) mudanças tecnológicas; 2) legislação, novos arranjos jurídicos; e 3) forças de mercado, decorrentes de fatores econômicos (AGUIAR et al., 2005, p. 6).

Seguindo esse modelo, as próximas três seções descrevem as três etapas do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999). Na primeira etapa serão tratados os fatores relacionados à habitualização (pré-institucionalização), ou seja, os fatores que levaram o Brasil a adotar as normas internacionais de contabilidade. A seguir apresentaremos os fatores que conduzem à fase de objetificação (semi-institucionalização) dessa convergência. Por fim, a terceira etapa avaliará quais os mecanismos necessários para que haja uma total institucionalização deste processo de convergência.

3.2.1 Habitualização

Inicialmente é de suma importância identificar os fatores que motivaram a substituição dos padrões nacionais de contabilidade, geralmente aceitos, por padrões internacionais (inovação). Para que seja possível essa identificação, é necessário analisar a evolução da contabilidade no Brasil, principalmente, pelo surgimento e disseminação da abordagem positiva.

Segundo Iudícibus (2006, p. 42), foi a partir de 1964 que ocorreram mudanças significativas no modo de ensinar contabilidade. Tais mudanças foram decorrência da adoção do método didático norte-americano, pelo professor José da Costa Boucinhas. Segundo Lopes e Martins (2005, p. 13), essa mudança fez com que a contabilidade começasse a migrar da tradição econômica e normativa para uma perspectiva baseada na informação. Essa nova visão dominou rapidamente a pesquisa acadêmica em contabilidade no mundo anglo-saxão.

Na definição de Iudícibus (2006, p. 31):

> "A Teoria Normativa, apoiada mais no dedutivismo, procura, de forma prescritiva, demonstrar como a contabilidade "deveria ser", à luz de seus objetivos e postulado, que são dados e indiscutíveis. A Teoria Positiva, que surgiu na década de 60, procura explorar o caminho inverso, ou seja, descrever como a contabilidade é, entender por que é assim e procura prever comportamentos."

A adoção da Teoria Positiva pode ser considerada a "pedra fundamental" do atual processo de mudanças nos padrões contábeis brasileiro. A substituição da tradição normativa pela positiva dá-se, segundo Lopes e Martins (2005, p. 5), pela influência de dois modelos desenvolvidos pela economia financeira: (a) o modelo de precificação de ativos financeiros (*Capital Asset Pricing Model,* **CAPM**); (b) a hipótese dos mercados eficientes (*eficient market hipothesis,* **EMH**). Ainda para os autores, estes dois modelos permitiram que pesquisadores pudessem verificar como o mercado reage à informação contábil e verificar quão eficiente é o mercado em termos de informação. Lopes e Martins (2005, p. 6:7), após analisado o conjunto de evidências apontadas por Beaver[17] (1998 apud LOPES e MARTINS, 2005, p. 6:7), confirmam que a contabilidade é relevante para investidores de mercado de capitais e que o mercado é eficiente com respeito à informação contábil.

Se a contabilidade é relevante para o investidor de mercados de capitais, por analogia, podemos afirmar que a mesma é relevante aos demais usuários dessa informação. Esta afirmação encontra suporte no estudo de Leite (2002), que afirma:

> "Os investidores internacionais, os analistas de patrimônio líquido, os banqueiros e outros usuários das informações contábeis têm a necessidade de entenderem e analisarem melhor as demonstrações contábeis de companhias espalhadas pelo mundo". (LEITE, 2002, p. 53)

O desenvolvimento crescente do mercado de capitais, a internacionalização da economia ocorrida pela quebra das barreiras comerciais entre os países, o avanço da tecnologia e o aumento constante de capital externo no país, acarretaram num aumento na demanda de usuários de outras nacionalidades (investidores, empresas controladoras etc.) buscando por informações contábeis padronizadas e confiáveis.

---

[17] BEAVER, W. The information content of annual earnings announcements. **Journal of Accounting Research**, v. 6, 1968. Xuplemento.

Para Leite e Benedicto (2004, p. 18) “a economia global em pleno crescimento e as pressões do mercado estão conduzindo à exigência de um conjunto de normas transparentes e de relatórios contábeis comparáveis para uso em todo o mundo”. Diante desse novo cenário a ciência contábil não pode ficar presa a regras e princípios do passado e, assim, a constante atualização com base nas imposições de seus usuários, é imprescindível.

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central (BACEN) iniciaram, na década de 90, a publicação de diversas normas com o intuito de alinhar os padrões contábeis brasileiros para os internacionais. Como exemplos temos a Instrução CVM n.º 235 de 23.03.1995 sobre a provisão de instrumentos financeiros ao valor de mercado, que alinha os padrões contábeis brasileiros aos SFAS 105 e 107 (LOPES e LIMA, 1998), e a carta circular Banco Central do Brasil – BACEN n.º 3.068 de 08.11.2001, que alinha as regras nacionais ao IAS 39 (MOROZINI et al.,2004).

Em dezembro de 2000, a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) passou, visualizando a necessidade dos investidores externos, a trabalhar com níveis diferenciados de Governança Corporativa. Esses níveis de governança são divididos em três (Nível 1, Nível 2 e Novo Mercado) e para cada um existem exigências mínimas, sendo que, para os níveis 2 e Novo Mercado a empresa tem, além de outras exigências, a de que suas demonstrações sejam elaboradas segundo os padrões internacionais. Essa iniciativa, aliada aos esforços da CVM e do BACEN, dá início ao processo de habitualização das empresas em preparar suas demonstrações em padrões internacionais.

Dentro do processo de institucionalização, podemos identificar os seguintes fatores que motivaram a convergência das normas contábeis nacionais (inovação): (1) criação de modelos para avaliar o impacto dos investidores pelas informações contábeis (ex.: *Capital Asset Pricing Model,* **CAPM)**; (2) demanda de usuários internos/externos por informações padronizadas e confiáveis; (3) normativas da CVM e do BACEN para alinhamento dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais; e (4) criação de níveis diferenciados de Governança Corporativa pela BOVESPA.

O primeiro fator está associado ao fator “tecnológico”. As normativas da CVM e do BACEN e a criação de níveis diferenciados de Governança Corporativa estão associadas diretamente ao fator “legislação”. Por fim, a demanda por

informações padronizadas e confiáveis está associada ao fator “forças de mercado”. Diante desses fatores, foi possível “habitualizar” a convergência contábil.

3.2.2 Objetificação

A segunda etapa do processo de institucionalização é a objetificação que, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 207), tem como finalidade desenvolver certo grau de consenso social entre os decisores a respeito do valor dessa nova metodologia, e administrar a crescente adoção dessa metodologia por parte dos decisores.

O processo de convergência contábil teve inicio quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), consideradas duas importantes entidades reguladoras das regras contábeis, criaram o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), juntamente com outras entidades não representativas da classe contábil, a saber: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento no Mercado de Capitais (Apimec Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (FIPECAFI). O CPC tornou-se responsável pela emissão de pronunciamentos contábeis e pela convergência das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

O CFC e o IBRACON, continuando o processo de convergência publicaram, em 2006, um estudo comparando as normas contábeis adotados no Brasil e as normas internacionais. Para estas entidades a intenção deste estudo é que ele servisse de “guia para que se possa dar início a um processo objetivo e contínuo de convergência das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais...” (CFC e IBRACON, 2006, p. 3). Esse tornou-se um marco nos estudos sobre convergência no Brasil, cujo enfoque é o da busca pela convergência e não apenas na comparação entre as mesmas.

Para o CPC (2007, p. 12), sua criação foi motivada pelas seguintes necessidades:

- Convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- Centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil diversas entidades o fazem);
- Representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

E segundo a Resolução 1.055/2005 do CFC o CPC tem por objetivo:

> "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais".

O CPC tem papel fundamental nesse processo de convergência contábil, já que suas responsabilidades ultrapassam a centralização e uniformização das normas brasileiras de contabilidade, compreendendo também a convergência das nossas normas às internacionais, tornando-se, portanto, indispensável no ingresso do modelo internacional de contabilidade no Brasil.

A Lei n. 11.638, publicada em 28.12.2007, consagra a convergência das práticas contábeis brasileiras ao padrão internacional de contabilidade – IFRS (International Financial Reporting Standards), alterando profundamente a parte contábil da Lei n. 6.404/76 e promovendo a maior mudança na legislação contábil das últimas três décadas. A promulgação da referida Lei coloca, efetivamente, o Brasil num processo de busca para alinhar as práticas contábeis brasileiras às internacionais, pois, apesar de não implicar em adoção imediata das IFRS e nem signifique convergência total entre as práticas brasileiras às internacionais, introduz artigos que dão poderes ao CPC para elaborar pronunciamentos visando essa convergência (KPMG, 2008, p. 4).

Outras entidades também têm contribuído ativamente nesse processo de convergência contábil. Dentre elas, podemos destacar:

- **CVM:** que através de suas Deliberações tem determinado as formas de apresentação dos demonstrativos financeiros, impondo regras que convergem para as decisões do CPC. Utilizando, também, seus Ofícios-Circulares com o objetivo principal de esclarecer dúvidas sobre a aplicação das normas de Contabilidade pelas Companhias Abertas.

- **Superintendência de Seguros Privados (SUSEP):** através de sua Circular 357/07 tem determinado que, no âmbito da Superintendência de Seguros Privados, desenvolverá "ação específica, a ser concluída até 31 de outubro de 2008, com o objetivo de identificar as necessidades de convergência à normas internacionais de contabilidade, promulgadas pelo "International Accounting Standards Board - IASB", específicas às sociedades seguradoras, resseguradores locais, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar." E que "serão editados normativos a partir do referido diagnóstico, objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação das demonstrações financeiras consolidadas, referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, em consonância com os pronunciamentos do IASB."

- **Secretaria da Receita Federal do Brasil:** em 03 de dezembro de 2008 foi editada a Medida Provisória n. 449 que tem como objetivo neutralizar os impactos tributários que poderão ocorrer decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Essa medida afastou a insegurança jurídica causada aos contribuintes com a edição da referida lei.

  Com a criação do Regime Tributário de Transição (RTT) pela MP 449/08 em seu artigo 15, parágrafo 1º, o seu objetivo é preservar o princípio da neutralidade fiscal decorrente do processo de convergência contábil brasileiro, portanto, em casos de dúvida de

interpretação deverá sempre prevalecer a interpretação, que assegure a neutralidade fiscal da adoção dos padrões internacionais de contabilidade.

- **Banco Central do Brasil (BACEN):** através do comunicado 14.259/2006, informa os procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria das instituições financeiras, justificando tal ação devido a:

> "...profundas transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia, as quais impõem a necessidade de promover a convergência de normas de contabilidade e de auditoria em nível internacional, tendo em conta as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do mercado brasileiro..." (COMUNICADO, 14.259/06)

Conforme o Comunicado 14.259/06, "no âmbito do Banco Central do Brasil, o desenvolvimento de ação específica, a ser concluída em 31 de dezembro de 2006, tem como objetivo identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade e às normas internacionais de auditoria, promulgadas, respectivamente, pelo IASB e pela IFAC, aplicáveis às instituições financeiras." E definiu ainda que, "a partir de referido diagnóstico, serão editados normativos objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis, a partir de 31 de dezembro de 2010, consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB, bem como a observância das normas editadas pela IFAC para a prestação de serviços de auditoria independente no âmbito do Sistema Financeiro Nacional."

- **Ministério da Educação (MEC):** através do parágrafo I do artigo 3º da Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004, o MEC determina que o curso de Ciências Contábeis deve capacitar o aluno a "compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas

> e financeiras, em âmbito nacional e internacional, e nos diferentes modelos de organização".
>
> E, segundo o artigo 5º da mesma Resolução, os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade.

Como visto, o processo de objetificação do processo de convergência conta com diversos atores, como segue: (1) as representações de classes, regulando e fiscalizando os pronunciamentos do CPC; (2) a promulgação da Lei n. 11.638/2007 coloca, efetivamente, o Brasil no processo de convergência contábil aos padrões internacionais; (3) os órgãos reguladores, determinando a adoção do IFRS a seus regulados, (4) a Secretaria da Receita Federal do Brasil, tranqüilizando o contribuinte e, com isso, incentivando-o a adoção das normas internacionais de contabilidade, (5) o Ministério da Educação e Cultura, promovendo, através de novas diretrizes de ensino de graduação em Ciências Contábeis, a disseminação das práticas internacionais de contabilidade e, por último, (6) a FIPECAFI que exerce papel fundamental no processo de convergência contábil, seja pela capacidade de seus pesquisadores em estudar o processo de convergência, ou pela facilidade em transmitir seus conhecimentos através de palestras, seminários e cursos.

Os quatro primeiros fatores podem ser associados ao "monitoramento", enquanto os dois últimos são relacionados ao fator "teorização" e, diante desse cenário positivo está sendo possível objetificar o processo de convergência.

3.2.3 Sedimentação

No Brasil o processo de convergência encontra-se no estágio de objetificação e, portanto, a presente seção tem por objetivo apontar, segundo o modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999), o caminho para a busca da total

institucionalização da convergência contábil, ou seja, a sedimentação desse processo.

Para Frezatti et al (2007, p. 146), a partir do estágio de sedimentação “os novos arranjos estruturais adquirem continuidade histórica, passando a ser utilizados por gerações futuras de membros organizacionais, ou seja, atinge-se a exteriorização dos novos arranjos”.

Segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 211), a total institucionalização depende, provavelmente, de três fatores: (a) baixa resistência do grupo; (b) de apoio de grupo de interesse; e (c) resultados desejados positivos. Ainda para as autoras o fator de resistência é um grande vilão do processo de institucionalização, pois, provavelmente, limitará a difusão da estrutura entre as organizações identificadas inicialmente como relevantes.

O processo de convergência não é apenas um problema de institucionalização das normas internacionais, mas, o reverso desse processo: a desinstitucionalização dos padrões contábeis amplamente difundidos e que reinou no Brasil por mais de três décadas. Para Tolbert e Zucker (1999, p. 211):

> “a desinstitucionalização, provavelmente requererá uma grande mudança no ambiente (por exemplo, alterações duradouras no mercado, mudanças radicais em tecnologias) que poderão permitir a um grupo de atores sociais cujos interesses estejam em oposição à estrutura que se oponham conscientemente à ela ou que explorem suas desvantagens”.

Os desafios para o processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao IFRS são significativas. A mudança dos padrões contábeis geralmente aceitos no Brasil requererá adaptações significativas, principalmente na postura dos profissionais envolvidos na elaboração das demonstrações financeiras, e isso dependerá de um esforço de aprendizado por parte desses profissionais. Essa preocupação já fora apontada anteriormente por Martins e Lopes (2005, p. 65) e, para os autores, a adoção dos padrões emitidos pelo IASB, “sem etapas de aprendizado e adaptação poderia trazer enormes dificuldades às nossas empresas, aos nossos profissionais e aos usuários das nossas informações”.

De acordo com o apresentado por Tolbert e Zucker, o processo de sedimentação dependerá de diversos fatores e, segundo nosso entendimento, o processo dependerá dos seguintes fatores:

1. **Qualificação profissional.** Para Tavares et. al (2009, p. 13) o processo de convergência contábil demandará "...aperfeiçoamentos na formação profissional de contabilidade, no sentido de uma nova postura cognitiva que contemple novas visões..". Ao profissional contábil será requerida uma postura positiva em relação ao fato contábil e essa mudança de postura deverá ser implantada, segundo Francalanza (1977, p. 121), através da introdução gradual de novos conceitos e idéias, nas fases iniciais dos cursos de contabilidade, juntamente com aspectos mais tradicionais até que termos, como monetários e não monetários, ganhos realizados e não realizados – entre outros, sejam tão familiares quanto ativos e passivos.

2. **Tradução para o português das normas internacionais de contabilidade.** Para Almeida et. al (2008, p. 243) a tradução das normas internacionais é um dos fatores que interfere no processo de convergência contábil, pois, ainda para os autores, estudos mostraram que o uso de expressões de incertezas como *reasonably*, *probable*, *likely*, dentre outras, apresentam diferenças significativas a respeito de sua interpretação, provocando impactos na tradução de normas contábeis e, consequentemente, possíveis diferenças nas demonstrações contábeis.

3. **A convergência poderá promover grandes alterações nos resultados das empresas** (veja LEITE, 2002; RODRIGUES, 2007). Em razão disso, vemos resistência, por parte de um grupo de interesse próprio, na adoção correta dos novos padrões.

4. **Aplicação em toda a organização, das normas internacionais.** Segundo FERNANDES (2009, p. 64), os profissionais contábeis são responsáveis diretos pela elaboração dos documentos contábeis, no entanto, a interpretação dos negócios realizados pelas empresas requer, inevitavelmente, julgamento para o qual devem ser convocados, além do contador, outros profissionais.

Ainda para o autor, a exigência da integração de diversos profissionais da área administrativa das empresas, dada a anterior dissociação desses profissionais, demandará treinamento, tanto em relação às tarefas específicas de cada departamento, como referente ao trabalho desenvolvido em equipe, de maneira interdisciplinar.

5. **Adaptações tecnológicas.** A adoção de padrões internacionais poderá acarretar em significativos investimentos em novas tecnologias, ou adaptação das já existentes, pois, conceitos como: essência sobre a forma; *fair value*; *impairment*, *disclosure*¸ dentre outras, deverão ser sistematizados. Essa mudança deverá impactar não apenas os sistemas contábeis, mas toda a organização, como visto anteriormente. Questões como estratégias empresariais e critérios de mensuração, requerem o envolvimento de outras áreas. Outro ponto a ser levantado nessa questão é o da manutenção das regras tributárias vigentes, pois a princípio, as alterações ocorrerão na esfera societária. Dessa forma, as empresas continuarão obrigadas a preparar suas demonstrações segundo as normas atuais mantendo, assim, dois sistemas contábeis.

6. **A MP 449/2008 e Lei 11.941/2009.** Ela neutraliza os impactos tributários que poderão ocorrer decorrente da adoção dos padrões internacionais de contabilidade para os anos de 2008 e 2009. Afasta, também, a insegurança jurídica causada aos contribuintes em relação às exigências fiscais. Contudo, esse sentimento de segurança é passageiro e, a partir de 2010, novas regras poderão ser impostas. Diante de um cenário incerto ou mesmo por dificuldades que poderão ser impostas pela legislação fiscal, a adoção das normas internacionais poderá sofrer resistências.

7. **Desinstitucionalização das práticas contábeis já adotadas.** REZENDE (2009, p. 101) “toda institucionalização de uma nova prática pressupõe a desinstitucionalização de uma prática anteriormente assumida”. A implementação de um novo padrão contábil demandará das empresas mudanças de conceitos e de comportamentos. Assim sendo, a convergência do padrão brasileiro passa por uma mudança cultural e o reconhecimento dessa mudança é crucial para o sucesso da convergência contábil, pois para que uma mudança cultural seja aceita é necessário que as pessoas envolvidas direta ou indiretamente estejam engajadas nesse processo.

Como visto, a sedimentação da convergência contábil dependerá de uma sequência de esforços, a começar pela formação do novo profissional, passando por adaptações dentro das organizações e terminando num esforço do Estado, no sentido de harmonizar as regras fiscais às contábeis ou, efetivamente, separá-las.

3.3 Expectativas da institucionalização da convergência contábil

O processo de convergência contábil no Brasil está, como dito anteriormente, no estágio de objetificação e, nesse estágio, o consenso dos decisores e a administração da crescente adoção dessa metodologia por parte dos mesmos podem ser decisivos para a propagação dessa nova “instituição” - .

Contudo, ainda há fatores que devem ser esclarecidos, como por exemplo, a posição do Fisco quanto ao impacto que a adoção dessas novas regras trará ao contribuinte, tanto em relação à arrecadação (aumento da carga tributária) quanto ao retrabalho (ajustes necessários para apurar o lucro fiscal).

A adoção de uma regra contábil sem interferência fiscal é, há muito, requerida por todos (empresários, contadores, estudiosos, dentre outros). E, neste momento, o Fisco detém o poder de fazer cumprir, ou não, a proposta pela Lei 11.638/2007 – a desvinculação das normas contábeis e fiscais.

Essa preocupação justifica-se por trabalhos internacionais que demonstram que, em países que já possuem suas normas contábeis em acordo com as normas emanadas pelo IASB e pelo FASB, a desvinculação entre elas não é total.

No estágio que nos encontramos, o esperado é que, segundo o modelo de Tolbert e Zucker, a desvinculação entre as normas não seja completa. E esta expectativa, como dito anteriormente, fundamenta-se pela falta de pronunciamentos, principalmente fiscais, e pela adoção dessas "instituições" pelos decisores.

Se a expectativa é que as normas não estejam totalmente desvinculadas, outra dúvida que surge é se o processo será totalmente institucionalizado. Para Tolbert e Zucker, neste momento, é necessário que haja a propagação das estruturas por todos os indivíduos potencialmente adotantes e a sua perpetuação, pelo menos por um período de tempo longo (TOLBERT e ZUCKER, 1999, p. 210). Neste momento, não podemos afirmar que a adoção das normas internacionais se perpetuará, no entanto, é possível avaliar se há a propagação desses novos conceitos pelos indivíduos potencialmente adotantes.

Lamb et. al (1998) desenvolveram um modelo que, se analisarmos apenas as legislações, pode-se avaliar o grau de vinculação entre as normas contábeis e fiscais e, assim, confirmarmos se as normas ainda se encontram vinculadas. Agora, se analisarmos os demonstrativos contábeis, podemos avaliar se os novos conceitos contábeis estão sendo utilizados pelos indivíduos potencialmente adotantes, pois, à medida que o grau encontrado entre as normas é o mesmo do encontrado nos demonstrativos, confirmamos a adoção dessas novas normas.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os procedimentos metodológicos encontram-se explicitados nas subseções a seguir: inicialmente são apresentadas as hipóteses da pesquisa. Em seguida, são apresentadas as técnicas de coleta e análise dos dados utilizadas nessa pesquisa. Posteriormente, é apresentado o modelo de avaliação dessas conexões, tanto em termos técnicos quanto sob a ótica da Teoria Institucional, os tópicos que servirão de base para aplicação do modelo, o procedimento adotado para escolha dos mesmos, a fonte dos dados e o tratamento dos mesmos.

4.1 Hipótese da pesquisa

A presente dissertação baliza-se sobre a seguinte hipótese:

- **Hipótese:** A conexão entre as legislações contábeis e tributárias está reduzida após a promulgação da Lei nº 11.638/2007.

A hipótese é justificada por dois motivos: a) pela constatação, em trabalhos internacionais, de que a desvinculação entre as normas contábeis e fiscais, após a implantação das IFRS's, não é completa, e b) pela falta de resolução de alguns assuntos, como a posição oficial do Fisco em relação aos efeitos da adoção destas normas na tributação das empresas.

Para Nobes (2004, p. 7), as ligações entre as regras e práticas fiscais e dos relatórios financeiros podem ser divididas em dois tipos: (i) as influências históricas das regras e práticas de um domínio (fiscal ou contábil) sobre o desenvolvimento das regras e práticas do outro, e (ii) os atuais efeitos operacionais das regras e práticas de um domínio sobre as práticas dos outros.

Diante disso, a presente pesquisa busca testar a hipótese de que houve redução da conexão, tanto entre as legislações tributárias e contábeis, quanto entre a legislação fiscal e as práticas contábeis, a partir da promulgação da Lei nº 11.638/2007.

4.2 Técnica de coleta e análise dos dados

Para ambos os testes utilizaremos o modelo apresentado por Lamb et al. (1998) e modificado por Nobes e Schewencke (2006). Contudo, para testarmos a conexão entre as normas tributárias e contábeis, utilizaremos apenas as legislações tributárias e contábeis, enquanto que, para testarmos a conexão entre as práticas tributárias e contábeis, utilizaremos os demonstrativos contábeis da empresa Gerdau S.A.. Este teste duplo poderá identificar possíveis divergências entre a imposição legal e a realidade empresarial e, mesmo que o universo pesquisado seja pequeno, o qual se justifica pelo curto espaço de tempo entre a promulgação da Lei

11.638/2007 e o término desta pesquisa, poderá servir como guia para futuras pesquisas.

Para a coleta de dados e o desenvolvimento desta pesquisa, foi utilizada a metodologia de pesquisa documental a qual, para Almeida et al. (2009, p. 13-14), é capaz de, “a partir de dados passados, fazer algumas inferências para o futuro e, mais, a importância de se compreender os seus antecedentes numa espécie de reconstrução das vivências e do vivido”. Ainda para os autores, “a pesquisa documental, propõe-se a produzir novos conhecimentos, criar novas formas de compreender os fenômenos e dar a conhecer a forma como estes têm sido desenvolvidos”.

Para Gil (2008, p. 153), as sociedades estão continuamente mudando suas estruturas e formas de relacionamento social, bem como a própria cultura da sociedade, e, para captar os processos de mudanças, não basta observar as pessoas ou interrogá-las acerca do seu comportamento e é nesse sentido que as fontes documentais tornam-se importantes.

Para o propósito desta dissertação, a pesquisa documental apresentou-se como a mais adequada, pois o que se propõe neste capítulo é analisar qual o impacto ocorrido, após a promulgação da Lei 11.638/2007, na conexão entre a legislação contábil e a tributária. Assim, as fontes de pesquisa foram as referidas legislações editadas até a data de término deste trabalho e as demonstrações contábeis de 2008.

Utilizamos a técnica de análise documental como um instrumento de efetivação da pesquisa que, para Duarte e Barros (2008, p. 272), compreende a identificação, a verificação e a apreciação de documentos para determinado fim e, no caso da pesquisa científica, a análise documental é tanto metodológica quanto técnica. Para os autores, é metodológica porque pressupõe o ângulo escolhido como base de uma investigação e técnica porque é um recurso que complementa outras formas de obtenção de dados, como a entrevista e o questionário.

Duarte e Barros (2008, p. 276) afirmam que “a análise documental processa-se de semelhanças e diferenças. É uma forma de investigação que consiste em um conjunto de operações intelectuais que têm como objetivo descrever e representar os documentos de maneira unificada e sistemática, a fim de facilitar a sua recuperação”. Para os autores, a análise documental é muito mais que localizar, identificar, organizar e avaliar textos, som e imagem. Análise documental funciona

como expediente eficaz para contextualizar fatos, situações e momentos, conseguindo, assim, introduzir novas perspectivas em outros ambientes, sem deixar de respeitar a substancia original dos documentos.

Para André e Lüdke (1986, p. 38), “a análise documental pode se constituir numa técnica valiosa de abordagem de dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas, seja desvelando aspectos novos de um tema ou problema".

Para testarmos a hipótese de que houve redução da conexão entre as legislações tributárias e contábeis, além da análise e comparação propriamente dita de textos legais, recorremos a outras normas contábeis, especialmente aquelas emitidas pelo CPC, para um embasamento teórico mais sólido e, de posse dos referidos documentos, foi efetuada uma investigação minuciosa das duas normas – fiscais e contábeis – com a identificação e descrição das diferenças existentes no conteúdo das normas, em relação aos mesmos conteúdos abordados.

Já para testarmos a hipótese de que houve redução da conexão entre as práticas tributárias e contábeis, utilizamos as demonstrações contábeis da Gerdau S.A., a qual publica seus demonstrativos contábeis sob a égide do IFRS desde 2.006 e, assim, esperamos que conceitos que passaram a ser exigidos após a promulgação da Lei 11.638/2007, já estejam sedimentados

Para condução desse teste, a empresa Gerdau S.A. foi investigada utilizando, também, o procedimento de pesquisa documental e a escolha por esse tipo de procedimento foi devido à necessidade de verificação das demonstrações contábeis e suas respectivas notas explicativas. Os documentos foram acessados por meio da internet e estão disponíveis na *homepage* da própria empresa.

Para atingir o objetivo desta pesquisa, foram utilizadas as seguintes demonstrações contábeis do ano de 2008: Relatório da Administração, Balanços Patrimoniais Consolidados, Demonstrações do Resultado dos Exercícios, Demonstrações Consolidadas dos Fluxos de Caixa, Demonstrações das Receitas e Despesas Consolidadas Reconhecidas, Reconciliação das Mutações do Patrimônio Líquido Consolidada, Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras Consolidadas e Parecer dos Auditores Independentes.

4.3 O modelo utilizado para avaliação do grau de conexão entre as regras e práticas contábeis e fiscais

Lamb et al. (1998) construíram um modelo para avaliação do grau de conexão entre as regras e práticas contábeis e fiscais e o aplica em quatro países (Reino Unido, Estados Unidos da América, França e Alemanha), a fim de testar se há diferenças entre os países europeus anglo-saxões e continentais.

O modelo criado pelos autores sugere cinco tipos de conexões (não-conexão, identidade, iniciativas contábeis, iniciativas tributárias e domínio tributário) e dezesseis tópicos contábeis são propostos para avaliação (Reavaliação de Imobilizado; Depreciação; Custo de pesquisa e desenvolvimento; Classificação de Leasing; Goodwill adquirido; Provisão previdenciária; Contingência e Provisões; Política de mudanças e erros fundamentais; Definição de grupo; Multas, doações, despesas com entretenimento; Avaliação de ativos financeiros; Contratos de Longo Prazo; Despesa de juros; Transação com moeda estrangeira; Avaliação de Estoque; Concessões e Subsídios). O método é aplicado em quatro países, a fim de testar se há diferenças entre os países europeus anglo-saxões e continentais.

Esse modelo também é utilizado nos seguintes trabalhos:

Autor / Ano	Escopo do Trabalho
Nobes (2004)	O modelo é utilizado para explicar o link entre o imposto de renda das empresas e os relatórios financeiros.
Nobes e Schwencke (2006)	O modelo é utilizado para propor outro modelo de análise das ligações entre o imposto e o relatório financeiro para a Noruega por um período de 30 anos até a adoção da IFRS.
Oliveras e Puig (2007)	O modelo é utilizado para responder se houve uma redução substancial na dependência entre os relatórios financeiros e fiscais na Espanha após 1990 comparando-o com o trabalho de Lamb et al. (1998).

Quadro 3 - Estudos que utilizam o modelo de Lamb et. al (1998)

Nobes (2004) utiliza o modelo para examinar as ligações operacionais entre os relatórios fiscais e financeiros para que mostrem, segundo o autor, nitidamente diferentes graus de ligações: a Alemanha, com estreitas ligações, e o Reino Unido, com muitos desligamentos.

Nobes e Schwencke (2006) utilizam o modelo na Noruega, por um período de 30 anos até a adoção da International Financial Reporting Standards[18] (IFRS), para propor um ajuste ao modelo de análise das conexões entre a legislação tributária e os relatórios financeiros.

Oliveras e Puig (2007) utilizam, na Espanha, após 1990, o modelo apresentado por Nobes e Schwencke (2006), a fim de responder se houve uma redução na dependência entre os relatórios financeiros e fiscais.

No Quadro 4 são apresentados os tipos de conexões desenvolvidos por Lamb et al. (1998), adaptados por Nobes e Schewencke (2006), mas, diferentemente dos estudos anteriores separamos os seus dois exemplos de "Iniciativas Tributárias". O Caso IV descreve a posição comum a um determinado tópico, tanto pela legislação tributária quanto a contábil, na falta de uma regra contábil específica. O Caso IV† acontece quando os contribuintes adotam as regras impostas pela legislação tributária, mesmo quando há regra contábil específica.

[18] International Financial Reporting Standards (IFRS) são as normas desenvolvidas pelo IASB - Internacional Accounting Standards Board.

Quadro 4 – Casos de ligação entre relatórios fiscais e financeiros		
Caso I	**Não-Conexão** (Disconection)	As diferentes regras fiscais e contábeis (ou opções diferentes) são seguidas pelas suas diferentes finalidades[1].
Caso II	**Identidade** (Identity)	Identificação entre as regras específicas (ou singular) fiscais e contábeis.
Caso III	**Iniciativas Contábeis** (Accounting leads)	As regras contábeis são seguidas à sua finalidade e também às finalidades fiscais. Isto é possível por causa da falta suficientemente específica (ou singular) de regras fiscais.
Caso III †	**Iniciativas Contábeis** (Accounting leads)	As regras contábeis contêm opções ou permitem interpretações, algumas das quais levam a baixar ou retardar o lucro, diferente de outras. Esta é a motivação para a escolha destas opções de modo que sejam usadas para fins fiscais, na falta de uma regra específica (ou singular) fiscal.
Caso IV	**Iniciativas Tributárias** (Tax leads)	Uma regra ou opção fiscal é seguida para fins fiscais e também para fins contábeis. Isso é possível por causa da falta suficientemente específica (ou singular) de regras contábeis.
Caso IV †	**Iniciativas Tributárias** (Tax leads)	Uma regra ou opção fiscal é seguida para fins fiscais e também para fins contábeis. Isso é possível mesmo havendo regras contábeis suficientemente específicas (ou singulares), mas que contém opções ou permitem interpretações.
Caso V	**Domínio Tributário** (Tax dominates)	Uma regra ou opção fiscal é seguida tanto para fins fiscais quanto para contábil ao invés de um conflito nas regras contábeis.

[1] Tal não-conexão será reconhecida quando existir distintas, independentes e detalhadas regras operacionais para emissão de relatórios fiscais e financeiros. Mesmo se o resultado das medidas são essencialmente os mesmos, o tópico particular pode ainda ser caracterizada como caso I, a independência e a integridade de todas as regras fiscais e contábeis "não-conexas" num senso operacional.

Fonte: Adaptado de Nobes e Schwencke (2006, p. 65)

4.4 Justificativa para a criação do Caso IV†

O Fisco, através do Regulamento do Imposto de Renda e de outros instrumentos, normatiza várias questões importantes na área contábil, assumindo um papel muito importante quando, na publicação do Decreto-Lei 1.598/77, vinculou a legislação fiscal à nova legislação contábil, editada um ano antes e, com isso, ampliando o alcance das normas contábeis a outras sociedades que não às Sociedades Anônimas.

A iniciativa do Fisco, inicialmente, apresentou um efeito positivo, disseminando as normas contábeis a todas sociedades, porém, trouxe consigo também um efeito negativo. Apesar da Lei nº 6.404/76 prever que a escrituração contábil deveria ser efetuada com base nos princípios de contabilidade geralmente aceitos e que as diferenças encontradas entre as legislações deveriam ser tratadas de forma extra-contábil, é inegável que, na prática, a adoção desse sistema de segregação entre as práticas contábeis e a legislação fiscal não tem a extensão

necessária para que a contabilidade não sofra a influência da legislação fiscal, pelo menos, não até a promulgação da lei 11.638/07.

A publicação da Lei 11.638/07 representa um relevante avanço para a convergência das normas internacionais de contabilidade no Brasil. Contudo, apesar da mesma prever a neutralidade fiscal, o Fisco ainda não se manifestou de forma definitiva quanto a essa neutralidade.

Um exemplo dessa indefinição é a promulgação da Lei 11.941/08 que instituiu o RTT, o qual visa neutralizar os impactos dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos. Para os anos de 2008 e 2009, ou seja, desde a entrada em vigor da Lei 11.638/07, o RTT é facultativo, devendo o contribuinte manifestar sua opção pelo regime na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

A controvérsia instaurada refere-se à circunstância de que a Lei 11.638/07, ao acrescentar o § 7º ao artigo 177 da Lei 6.404/76, assegurou neutralidade fiscal a todos os contribuintes independente da opção por regime tributário transitório.

Outras dúvidas devem surgir no decorrer do processo de convergência e as mesmas poderão levar as empresas a adotarem uma postura diferente da exigida pela legislação contábil : (i) alto custo de manter dois sistemas contábeis ao mesmo tempo, mesmo depois de definidas as regras contábeis; (ii) a conformidade de critérios para distribuição de lucros, visto que o Fisco pode definir de forma contrária à contabilidade para apuração da base de cálculo dessa distribuição e; (iii) manipulação, por parte da empresa, do lucro contábil.

Todas as incertezas, inicialmente temporárias, resultam na adoção de critérios já instituídos evitando-se, assim, possíveis distorções que causariam aumento da carga tributária. Sendo assim, até que o Fisco não se posicione de forma definitiva quanto aos reflexos tributários decorrentes da adoção das novas normas contábeis, o comportamento das organizações poderá ser o mesmo mantido antes da adoção legal das normas internacionais e, assim, justifica-se a criação do Caso IV[†].

4.5 O modelo sob a ótica da Teoria Institucional

O presente tópico apresenta o modelo sob a ótica da Teoria Institucional. Esta apresentação torna-se necessária à medida que o objetivo proposto busca identificar o grau de interferência de um possível obstáculo para a institucionalização das normas internacionais de contabilidade e, portanto, o entendimento de um processo que busca a legitimidade ao invés da maximização de resultados claramente explicado pela referida teoria.

A Teoria Institucional enfatiza que as estruturas e os processos organizacionais tendem a se tornarem isomórficos, com as normas, regras e padrões sendo incorporados por outras organizações (FURLANETTO, 2008, p. 58). Contudo, esse isomorfismo só acontecerá caso as organizações percebam nas outras organizações padrões mais legítimos (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 79) e, no caso de empresa e de contador, acontecerá se o ganho para a adaptação às normas forem superiores aos custos (LIN, 1989, p. 3).

A questão da legitimidade é proposta pela convergência contábil aos padrões institucionais, já que os padrões são aceitos em diversos países que já elaboram seus demonstrativos contábeis sob a égide desses padrões. No entanto, a questão do ganho pela adoção das IFRS's ainda é polêmico. Essa polêmica é motivada por dois fatores, já relatados anteriormente: (a) aumento de custos decorrente de ajustes necessários para o cumprimento de exigências ficais; e (b) a possibilidade das empresas beneficiarem-se de incentivos fiscais.

O modelo proposto por Lamb et. al (1998) é capaz de avaliar a mudança no grau de conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais, tanto em níveis (a) teórico, quando aplicados apenas as legislações, e assim, avaliando qual o grau de ligação ou dependência de uma para com a outra, quanto (b) prático, quando aplicados nos demonstrativos contábeis, e assim, avaliando se a normas fiscais afetam a prática profissional.

Da mesma forma que o modelo é capaz de avaliar a mudança de conexão, ele é capaz de apresentar possíveis vinculações entres as práticas, pois, à medida que se determina o grau de conexão entre as normas e práticas, em nível teórico, quando aplicarmos o modelo nos demonstrativos contábeis, o grau obtido deverá ser o mesmo. Sendo que qualquer alteração nesse grau pode demonstrar que o processo ainda não foi totalmente institucionalizado.

4.6 Tópicos a serem estudados

Lamb et al. (1998) propõem quinze tópicos para aplicação do modelo. Para os autores, esses tópicos foram suficientemente importantes para o estudo naquele momento. Foram escolhidos os Pronunciamentos do IASB disponíveis na época, exceto, os que os autores consideraram que não afetavam a mensuração de lucro das companhias dos quatro países estudados por eles.

Para operacionalização desta pesquisa, foram selecionados dezesseis tópicos, descritos no Quadro 5, que se referem, exclusivamente, à legislação contábil, mais especificamente os Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC).

Para seleção, foram considerados (a) os pronunciamentos aprovados até 31/12/009; (b) os pronunciamentos que podem, de alguma forma, trazer diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável; e (c) os pronunciamentos que não possuem características específicas de algum setor ou atividade (exemplo: Exploração e Avaliação de Recursos Minerais – CPC 34).

Foram dispensados Pronunciamentos e Legislações que não possuem vínculo entre as normas contábeis e fiscais. Como, por exemplo: Legislações com características exclusivamente fiscais, como Juros sobre Capital Próprio; ou contábeis, como Divulgação sobre Partes Relacionadas (CPC 05).

Quadro 5 - Relação das tópicos utilizados na pesquisa	
1 Resultado	9 Despesas com Contingências e Provisões
Depreciação de Imobilizado	10 Perdas de Ativos Não-Circulante Mantidos para Venda
(a) Normal	11 Ajustes por Mudanças e Erros Fundamentais
(b) Acelerada	12 Despesas com Benefícios a Empregados
2 Ganho de Reavaliação	13 Ganho/Perda com Instrumentos financeiros
3 Amortização de Ativo Intangível	14 Capitalização e Amortização de Custos de Empréstimos
4 Contraprestação de Arrendamento Mercantil	15 CMV e Estoque
5 Amortização de Goodwill	(a) Mensuração Inicial
6 Ganho/Perda Propriedade para Investimento	(b) Mensuração Posterior
7 Resultado de Equivalência Patrimonial	16 Receita de Subvenção e Assitência Governamentais
8 Ajuste a Valor Presente	

Os tópicos escolhidos para esta pesquisa não são os mesmos selecionados por Lamb et. al (1998) e, as diferenças, seguem apresentadas abaixo. Os motivos para a seleção dos tópicos que não foram selecionados por Lamb et. al (1998) são apresentados individualmente. No entanto, a motivação para a escolha desses tópicos deu-se pela disponibilidade dos Pronunciamentos até a data final da pesquisa (31/12/2009) e pelos mesmos afetarem, de alguma forma, o lucro tributável.

Tópicos selecionados por Lamb et al. (1998) não selecionados nesta pesquisa:

- **Contratos de Longo Prazo:** o mesmo apresenta características específicas de um setor ou atividade e, portanto, não é aplicável a maioria das empresas;
- **Transação com moeda estrangeira:** o procedimento de conversão em moeda corrente é previsto em ambas as legislações e não afeta o lucro tributável;
- **Definição de grupo:** no Brasil, o lucro tributável é calculado sobre o balanço individual da empresa, portanto, a definição de grupo não afeta a base de cálculo tributável.
- **Multas, doações, despesas com entretenimento:** por não possuir um pronunciamento específico para o assunto.

Tópicos selecionados nesta pesquisa e não selecionados por Lamb et. al (1998):

- **Propriedade para Investimento:** essas propriedades são os imóveis destinados à obtenção de renda, à valorização comercial ou ambas, podendo ser avaliadas ao custo ou pelo valor justo e, de uma maneira geral, a legislação contábil brasileira já contemplava os procedimentos de registro e divulgação desses ativos e, inclusive, parte do critério de mensuração. No entanto, o aspecto mais relevante introduzido pelo CPC 28 é a possibilidade de avaliação das propriedades para investimentos pelo seu valor justo. No Brasil, o lucro tributável é calculado sobre o balanço individual da empresa, portanto, a classificação patrimonial não afeta a diferença entre o

lucro contábil e o tributável, mas a forma de avaliação sim e, com isso, a sua escolha é justificada.

- **Investimentos em coligadas:** nas declarações em separado, as empresas devem registrar seus investimentos em controladas em conjunto ou em coligadas e, independentemente, do critério a ser adotado, custo ou por equivalência patrimonial, afetam a diferença para o resultado tributável e, portanto, sua escolha é justificável.
- **Ajuste a valor presente:** as contrapartidas das operações de ajuste a valor presente são refletidas nas contas de receitas e despesas financeiras, para ativos e passivos, respectivamente. Por refletirem diferenças no resultado sua escolha é justificada.
- **Ativos não-circulantes mantidos para venda:** um ativo mantido para venda é aquele cujo valor contábil será recuperado principalmente por meio de uma transação de venda ao invés do seu uso contínuo. Dessa maneira, altera-se a forma como os benefícios serão obtidos no futuro e deverão ser mensurados pelo menor dentre os seguintes valores: i) o valor contábil até então registrado; e ii) o valor justo menos os custos de venda. Essa forma de avaliação afeta diretamente a diferença para o lucro tributável e, assim, justifica-se a sua escolha.

4.7 Aplicação do modelo

A conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais não podem ser classificadas apenas como: com conexão ou sem conexão. O processo de interação entre elas é claro e, em determinado momento, regras contábeis podem afetar as fiscais, e vice-versa, assim como, práticas contábeis podem ser influenciadas por regras fiscais. Portanto, o objetivo do modelo não é testar se há ou não conexão, mas, em que nível as normas e práticas contábeis estão conectadas.

Os casos apresentados na Tabela 1 são apresentados numa ordem crescente de influência entre as normas e práticas contábeis e fiscais. O Caso I

representa a total falta de conexão entre elas. Enquanto que os demais quatro Casos demonstram várias formas de conexão.

Caso II é quando as regras e práticas contábeis e fiscais não apresentam diferenças, isto é, são as mesmas. No Caso III as regras contábeis apresentam-se de forma mais detalhada e as regras e práticas fiscais seguem as contábeis. O Caso III†, proposto por Nobes e Schwencke (2006), propõe que as regras contábeis apresentam opções que afetam o resultado tributável e, com isso, a motivação para escolha da pratica contábil pode ser fiscal.

Os classificados nos Casos IV e V são exemplos claros da influência tributária nas escolhas contábeis. O Caso IV é quando as regras contábeis não são suficientemente claras, então, as escolhas são feitas por conveniência ou para redução do lucro tributável. O Caso IV† é quando existem regras contábeis específicas, no entanto, as escolhas são feitas por conveniência ou para a redução do lucro tributável e, por fim, o Caso V é quando uma regra fiscal é adotada tanto para fins fiscais quanto contábeis.

4.8 Fonte dos dados

O universo desta pesquisa engloba tanto as normas contábeis e tributárias, quanto as demonstrações contábeis, em dois momentos distintos: (i) anterior a promulgação da Lei nº 11.638/07, em que as regras contábeis possuíam um padrão nacional distinto aos padrões internacionais e (ii) após a promulgação da Lei nº 11.638/07, considerado o ponto inicial do processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais e até 2009, data do término desta pesquisa.

4.9 Tratamento dos dados

Definidos os tópicos, utilizaremos o modelo proposto por Nobes e Schwencke (2006) para medir a conexão entre as normas e práticas tributárias e

contábeis buscando, com isso, identificar se a mesma foi afetada após a promulgação da Lei nº 11.638/2007 e os pronunciamentos do CPC.

5 AVALIAÇÃO DAS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.638/2007 NA CONEXÃO ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS E FISCAIS: O MARCO INICIAL DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO BRASIL.

Sendo o objetivo inicial do trabalho, identificar o grau de interferência da legislação tributária sobre a contábil após a adoção das normas internacionais de contabilidade após a promulgação da Lei nº 11.638/2007, o presente capítulo utiliza o modelo desenvolvido por Lamb et al. (1998), modificado por Nobes e Schwencke (2006) e adaptado, novamente, para o cumprimento do mesmo.

5.1 Análise das normas

Nesta seção serão examinados os relacionamentos entre as legislações e práticas contábeis e as tributárias para os dezesseis tópicos em dois momentos: (a) até 2007, momento em que ainda vigorava os padrões contábeis brasileiros e (b) após 2008, momento em que se inicia o processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais. A Quadro 6 apresenta os indicadores de conexão para os 16 tópicos nos dois momentos:

Quadro 6 – Conexão tributária dos tópicos escolhidos para a pesquisa			
	Tópicos	**Até 2007**	**Após 2007**
1	**Resultado**		
	Depreciação de Imobilizado		
	(a) Normal	III†	III†
	(b) Acelerada	I	I
2	**Ganho de Reavaliação**	II	III
3	**Amortização de Ativo Intangível**	IV	I
4	**Contraprestação de Arrendamento Mercantil**	IV	I
5	**Amortização de Goodwill**	I	I
6	**Ganho/Perda Propriedade para Investimento**	III	I
7	**Resultado de Equivalência Patrimonial**	III	I
8	**Ajuste a Valor Presente**	II	I
9	**Despesas com Contingências e Provisões**	I	I
10	**Perdas de Ativos Não-Circulante Mantidos para Venda**	IV	I
11	**Ajustes por Mudanças e Erros Fundamentais**	III†	III†
12	**Despesas com Benefícios a Empregados**	II	II
13	**Ganho/Perda com Instrumentos financeiros**	I	I
14	**Capitalização e Amortização de Custos de Empréstimos**	III†	III†
15	**CMV e Estoque**		
	(a) Mensuração Inicial	III	II
	(b) Mensuração Posterior	I	I
16	**Receita de Subvenção e Assitência Governamentais**	IV	I

5.1.1 Avaliação das conexões

Quadro 7 – Resumo das Conexões

	Contábil				Fiscal			
	Até 2007	Norma	Após 2007	Norma	Previsão	Norma	Até 2007	Após 2007
1 Resultado Depreciação de Imobilizado								
(a) Normal	Para a legislação contábil, a depreciação representa a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.	Lei 6.404/76, art. 183, § 2º	Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil e sua despesa deve ser reconhecida no resultado do período ao menos que seja incluída no valor contábil de um outro ativo.	CPC 27	A norma fiscal está em sintonia com a legislação societária, haja vista que os valores computados como depreciação interferem negativamente no resultado da entidade. Tanto que é permitido, ao contribuinte, adotar os valores fixados pela Receita Federal do Brasil ou, alternativamente, utilizar a quota efetivamente depreciada, devendo, nesse caso, fazer prova dessa adequação.	D.L. 3.000/99, artigos 305 ao 353	III†	III†
(b) Acelerada	A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.	Lei 6.404/76, art. 183, § 2º	A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.	CPC 27	Para a Legislação fiscal a depreciação acelerada representa a diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base no número de horas diárias de operação, e para a qual a legislação fiscal, igualmente, acata a sua dedutibilidade.	D.L. 3.000/99, artigos 312/313	I	I
2 Ganho de Reavaliação	A reavaliação é a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, em substituição ao princípio do registro pelo valor original, sendo que o valor da reavaliação do ativo imobilizado é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada.	Lei 6.404/76, art. 182, § 3º; Resolução CFC nº 1.004/2004	Proibido pela Lei 11.638/2007, o CPC permite a adoção, como método alternativo, da Reavaliação, mas menciona que só poderá ser aplicado quando "permitido por Lei".	CPC 27	Para fins fiscais, o artigo 434 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) prevê a possibilidade da reavaliação do ativo permanente, mas para que a empresa tenha direito a esse benefício é necessário que a contrapartida desse aumento seja registrada na conta de reserva de reavaliação, a qual foi suprimida das demonstrações contábeis pelo advento da Lei 11.638/07. Em ambos os períodos a despesa com a depreciação da Reavaliação é indedutível para fins fiscais.	D.L. 3.000/99, artigo 434	II	III

continua

continuação

Quadro 7 – Resumo das Conexões

	Contábil				Fiscal			
	Até 2007	Norma	Após 2007	Norma	Previsão	Norma	Até 2007	Após 2007
3 Amortização de Ativo Intangível	No Brasil existia apenas a figura do diferido, difinidos como "as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais". Portanto, na falta da figura do Intangível, todos os ativo não monetário identificável sem substância física eram classificados como diferido e a sua amortização deveria ser feita em prazo não inferior à cinco anos e não superior à dez anos.	Sem previsão	Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Para ser registrado no Intangível, é necessário que um ativo, além de incorpóreo, seja separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado.	CPC 04	O artigo 325 do Decreto nº 3.000/99 já previa essa possibilidade e disciplinava, em muitos os casos, os procedimentos contábeis, como: (i) o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, e (ii) os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração. A amortização deverá seguir: (i) o número de anos restantes de existência do direito; ou (ii) o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido e, em ambos os casos, não poderá ser em prazo inferior à cinco anos	D.L. 3.000/99, artigo 325	IV	I
4 Contraprestação de Arrendamento Mercantil	O artigo 15 da Lei 6.099/1974 determina que o bem integrará o ativo da arrendatária por ocasião do exercício da opção de compra. Há legislações específicas, que promove ajustes especiais nas demonstrações financeiras dos arrendadores. Contudo, não há previsão para ajustes nas demonstrações dos arrendatários.	Sem previsão	O CPC 06 classifica o Arrendamento Mercantil em Financeiro e Operacional e, segundo o referido pronunciamento, essa classificação deverá ser identificada na data do início do arrendamento, não podendo ser alterada sem que ocorram alterações contratuais que mudem a natureza do contrato e, no caso específico de arrendamento financeiro, o arrendatário deverá contabilizá-lo como ativo. A norma anterior não previa tal possibilidade	CPC 06	O artigo 356 do Decreto nº 3.000/99 determina que serão consideradas como custo ou despesa da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações de contrato de arrendamento mercantil.	D.L. 3.000/99, artigo 356	IV	I
5 Amortização de Goodwill	A Instrução CVM considerava toda a diferença paga mais ou para menos deveriam ser tratadas, respectivamente, como ágio ou desário e que os mesmos devessem ser amortizados dentro de um prazo máximo de 10 anos	Instrução CVM 247/96	O CPC 15, que conceitua goodwill como o valor da parcela paga que exceder o valor justo dos ativos líquidos. Outra diferença trazida pelo pronunciamento foi a impossibilidade de sua amortização, sendo necessário o teste de recuperabilidade do mesmo.	CPC 15	Para a legislação fiscal, artigo 385 do Decreto nº 3.000/99, é considerado ágio a quantia excedente do valor pago em relação ao valor contábil e, segundo o artigo 385 do referido Decreto, são passíveis de amortização. Contudo, o artigo 386, do mesmo Decreto, determina que o prazo mínimo para amortização é de 5 anos, desde que haja incorporação.	D.L. 3.000/99, artigos 385/386	I	I

continua

continuação

Quadro 7 – Resumo das Conexões

	Contábil				Fiscal			
	Até 2007	Norma	Após 2007	Norma	Previsão	Norma	Até 2007	Após 2007
6 Ganho/Perda Propriedade para Investimento	Não há previsão na legislação contábil quanto ao tratamento contábil dos Investimentos em Propriedades	Sem previsão	Propriedade para investimento é aquela mantida para obter rendas ou para valorização do capital, ou para ambas, distinguindo-se, assim, de ativo imobilizado. De acordo com o pronunciamento, deverá ter tratamento diferenciado em relação à contabilização, mensuração e divulgação. A principal diferença apresentada nesse tipo de ativo é a sua mensuração que, segundo a norma contábil, poderá ser avaliado ao valor de custo, ou seu valor justo.	CPC 28	A legislação fiscal faculta ao contribuinte a classificação de um ativo e, se classificado como imobilizado, o reconhecimento da depreciação do mesmo. Contudo, a mesma não permite o reconhecimento da perda decorrente de impairment.	D.L. 3.000/99, artigo 335	III	I
7 Resultado de Equivalência Patrimonial	Devem ser consideradas sociedades coligadas quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, de capital da outra, sem controlá-la	Lei 6.404/76, art. 243	O pronunciamento CPC 18 determina que os investimentos em coligadas, cuja investidora exerça influência significativa, deverão ser avaliadas pelo método de equivalência patrimonial.	CPC 18	O artigo 384 do Decreto nº 3.000/99 é bem específico em relação aos investimentos que devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial, nele é clara a montagem entre os artigos da Lei nº 6.404/76 e o Decreto-Lei nº 1.598/77. Como visto há uma identidade em relação às legislações fiscais e contábeis até a promulgação da Lei nº 11.638/07.	D.L. 3.000/99, artigo 384	III	I
8 Ajuste a Valor Presente	Não há previsão na legislação contábil quanto ao tratamento contábil de Ajuste a Valor Presente	Sem previsão	Estabelece os requisitos básicos a serem observados na apuração do Ajuste a Valores Presentes de ativos e passivos e, assim, atende a alteração dada pela Lei 11.638/07 que modificou a Lei 6.404/76, introduzindo a obrigação de os realizáveis e exigíveis a longo prazo serem ajustados a valor presente, bem como os a curto prazo quando esse ajuste for relevante.	CPC 12	Não há previsão na legislação fiscal quanto ao tratamento contábil de Ajuste a Valor Presente	Sem previsão	II	I

continua

continuação

Quadro 7 – Resumo das Conexões

	Contábil				Fiscal			
	Até 2007	Norma	Após 2007	Norma	Previsão	Norma	Até 2007	Após 2007
9 **Despesas com Contingências e Provisões**	A Deliberação CVM nº 489/05 define que provisão é um passivo de prazo ou valor incertos e que, contigência é, se passiva, uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade, ou, uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas não é reconhecida porque ou sua liquidação é improvável ou seu valor não pode ser mensurado e contingência ativa como um possível ativo presente, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência de um ou mais eventos futuros. A referida Deliberação também determina o momento do reconhecimento das contingências ou provisões.	Deiberação CVM nº 489/05	Este pronunciamento não apresenta novidades em relação à orientação que a CVM já havia dado em 2005 por meio da sua Deliberação CVM nº. 489, na qual aprovou a NPC 12 do IBRACON.	CPC 15	Como essas perdas não podem ser medidas com exatidão e, portanto, tem caráter estimativo, para a legislação fiscal, esse caráter estimativo não configura fato gerador e, portanto, salvo as provisões previstas em lei: a) Provisão de Férias de empregados (RIR/1999, art. 337); b) Provisão para décimo-terceiro salário (RIR/1999, art. 338); c) técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável (RIR/1999, art. 336) - todas as outras provisões devem ser contabilizadas, mas, perante a legislação fsical, são indedutíveis.	D.L. 3.000/99, artigos 336 à 338	I	I
10 **Perdas de Ativos Não-Circulante Mantidos para Venda**	Não há previsão na legislação contábil quanto ao tratamento contábil dos Ativos Não-Circulante Mantidos para Venda	Sem previsão	O pronunciamento CPC 31 trata da contabilização de ativos não correntes, colocados à venda, e de operações descontinuadas. Em suma, o pronunciamento exige que os ativos que satisfazem os critérios de classificação como colocados à venda sejam: (a) mensurados pelo menor valor, considerando o valor contábil e o valor justo com dedução dos custos de venda, cessando a depreciação ou amortização desses ativos; e (b) apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado	CPC 31	A legislação fiscal faculta ao contribuinte a suspensão da depreciação. Contudo, se o ativo sair da condição de mantido para venda, a empresa deverá ajustar a taxa de depreciação em função de um prazo em que o contribuinte possa esperar da utilização econômica do bem pelo contribuinte. Em relação ao reconhecimento de perda desse ativo, a legislação fiscal não permite que a mesma seja reconhecida como despesa dedutível.	D.L. 3.000/99, artigo 335	IV	I

continua

continuação

Quadro 7 – Resumo das Conexões

	Contábil				Fiscal			
	Até 2007	Norma	Após 2007	Norma	Previsão	Norma	Até 2007	Após 2007
11 **Ajustes por Mudanças e Erros Fundamentais**	Define que os ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes	Lei 6.404/76, art. 183, III, § 1º	O CPC 23 trata dos ajustes decorrentes da mudança de estimativas contábeis, de políticas contábeis e erros fundamentais. Essa distinção é necessária para que seja identificado o tratamento contábil a que cada uma dessas mudanças sofrerá.	CPC 23	A legislação fiscal não é específica em relação às mudanças ou erros que afetem o resultado de exercícios anteriores. No artigo 273, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) apenas cita a possibilidade do lançamento do imposto, da diferença de imposto, de seus reflexos decorrentes da inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receitas e despesas ou do reconhecimento de lucro.	D.L. 3.000/99, artigo 273	III†	III†
12 **Despesas com Benefícios a Empregados**	A Deliberação CVM nº 371 e é baseada em versão antiga do IAS 19 e, de uma forma geral, é consistente com os procedimentos atuais.	Deliberação CVM nº 371	O pronunciamento CPC 23 define como benefícios a empregados como todas as formas de remuneração proporcionadas por uma Entidade a seus empregados ou aos seus dependentes em troca dos serviços prestado e objetiva tratar da contabilização, mensuração e divulgação dos benefícios concedidos aos empregados sejam eles a curto-prazo, de pós-emprego e de planos de benefícios	CPC 33	A legislação fiscal é menos específica em relação à definição de benefícios a empregados, no entanto, o tratamento dado por ela assemelha-se com o da legislação contábil, pois, da sua maneira, torna dedutíveis os benefícios a empregados.	D.L. 3.000/99, artigos 299, 345 e 360 à 363	II	II
13 **Ganho/Perda com Instrumentos financeiros**	No Brasil apenas as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, possuíam normas específicas para tratamento de seus instrumentos financeiros. As normativas existentes tratam da mensuração, contabilização e divulgação dos instrumentos financeiros.	Deliberação CVM nº 193/96, Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2005	Os pronunciamentos CPC 38, 39 e 40 tratam, especificamente, da contabilização, mensuração e divulgação de instrumentos financeiros de todas as entidades.	CPC 38 / 39 / 40	Apesar da Lei 11.638/2007 incorporar, para fins contábeis, a designação de "instrumentos financeiros" para indicar certo tipo de direitos e obrigações passíveis de serem avaliados por técnicas financeiras, cada ato ou fato jurídico decorrente de um instrumento financeiro continua a ser regido pelo Código Civil e, com isso, a legislação fiscal tem uma visão diferente dos pronunciamentos e mais voltada para o ato ou fato em si e, para cada classificação, uma forma de mensuração e reconhecimento dos ganhos ou perdas na realização desses instrumentos.	D.L. 3.000/99, artigos 373, 374 e 375	I	I

continua

continuação

Quadro 7 – Resumo das Conexões

	Contábil				Fiscal			
	Até 2007	Norma	Após 2007	Norma	Previsão	Norma	Até 2007	Após 2007
14 Capitalização e Amortização de Custos de Empréstimos	A legislação contábil permitia a capitalização, em determinados casos, das despesas e juros, conforme itens I e II da Deliberação CVM nº 193/96.	Deliberação CVM nº 193/96	Segundo o CPC 20, os custos com empréstimos de ativos qualificados, que leva um período substancial de tempo para ficar pronto para o uso ou a comercialização, deverão ser, obrigatoriamente, capitalizados	CPC 20	A legislação fiscal é omissa quanto à possibilidade das empresas registrarem, a critério próprio, despesas e juros como custo de aquisição ou como despesa operacional do período	Sem previsão	III†	III†
15 CMV e Estoque								
(a) Mensuração Inicial	A mensuração inicial é tratada pelo artigo 183, II da lei 6.404/76, o qual determina que os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção.	Lei 6.404/76, art. 183, II	Na mensuração inicial, o CPC 16 estipula que apenas os custos de aquisição, de transformação e outros incorridos para trazer os estoques a sua condição e localização devem ser incorporados aos estoques.	CPC 16	A legislação fiscal faz a seguinte consideração: I. custo de aquisição: o valor total pago pelo adquirente para colocar o produto em seu estabelecimento menos os valores recuperáveis; e II. custo de transformação: os custos diretos e indiretos ao processo de transformação do produto.	D.L. 3.000/99, artigos 293 e 294	III	II
(b) Mensuração Posterior	Os ativos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia deverão ser avaliados pelo seu custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.	Lei 6.404/76, art. 183, II	O CPC 16 determina que os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois, o menor	CPC 16	Para a legislação fiscal, o reconhecimento de perdas ou constituição de provisões para tais é expressamente proibida e está regulamentada pelo artigo 298 do Decreto nº 3.000/99	D.L. 3.000/99, artigo 298	I	I
16 Receita de Subvenção e Assitência Governamentais	Até 2007, apenas o IBRACON, através do Comunicado Técnico 03/03, posiciona-se em relação ao tema e, mesmo assim, de forma superficial, pois, trata apenas da divulgação das informações relativas às concessões. Os benefícios fiscais concedidos pelo governo era contabilizado como reserva de capital.	Lei 6.404/76, art. 182, §1º Comunicado Técnico 03/03 - IBRACON	O pronunciamento CPC 07 orienta quanto à contabilização e divulgação de subvenção e assistência governamental. As subvenções monetárias deverão ser reconhecidas á medida que existir razoável certeza de sua realização, já em relação às subvenções não monetárias, as mesmas devem ser reconhecidas normalmente pelo seu valor justo.	CPC 07	A legislação fiscal determina, em seu artigo 443, que não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante a isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público desde que: (I) registradas como reservas de capital e (II) feitas em obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas	D.L. 3.000/99, artigo 443	IV	I

fim

Tabela 1 - Comparação das conexões

	Brasil	
	2007	**2009**
Caso I	5	12
Caso II	3	2
Caso III	3	1
Caso III†	3	3
Caso IV	4	0
Caso IV†	0	0
Caso V	0	0
Total	**18**	**18**
Casos IV/IV†/V - Caso I	**-1**	**-12**
Casos III†/IV/IV†/V – Caso I	**2**	**-9**

6 AVALIAÇÃO DAS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.638/2007 NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS: A APLICAÇÃO DA LEI

Neste tópico a pesquisa avança e busca testar a mesma hipótese sobre outro prisma, o das práticas tributárias e contábeis. A importância de testar a hipótese sobre esse prisma é justificada pela influência de normas fiscais em práticas contábeis.

6.1 Tópicos a serem analisadas

Os itens comprados referem-se às transações ocorridas no ano de 2008 da empresa Gerdau S.A. e, por serem específicas, alguns tópicos estudados no modelo não foram encontrados nas demonstrações contábeis desse ano. Esses tópicos são: depreciação acelerada; reavaliação; arrendamento mercantil; investimentos em propriedades; ativos não-circulantes mantidos para venda; mudanças e erros fundamentais; e subvenção e assistência governamentais.

6.2 Análise das demonstrações contábeis

Para que pudéssemos comparar os graus de conexão entre as normas fiscais e contábeis e a efetiva prática contábil, recalculamos o grau de conexão encontrado utilizando apenas os tópicos encontrados nos relatórios financeiros. O Quadro 8 apresenta os indicadores de conexão para os 11 tópicos em comum.

Quadro 8 – Comparação entre as conexões tributárias sobre a legislação e prática			
	Tópicos	**Legislação**	**Prática**
1	**Resultado**		
	Depreciação de Imobilizado		
	(a) Normal	III†	IV†
	(b) Acelerada	N/A	N/A
2	**Ganho de Reavaliação**	N/A	N/A
3	**Amortização de Ativo Intangível**	I	I
4	**Contraprestação de Arrendamento Mercantil**	I	I
5	**Amortização de Goodwill**	I	I
6	**Ganho/Perda Propriedade para Investimento**	N/A	N/A
7	**Resultado de Equivalência Patrimonial**	I	I
8	**Ajuste a Valor Presente**	I	I
9	**Despesas com Contingências e Provisões**	I	I
10	**Perdas de Ativos Não-Circulante Mantidos para Venda**	N/A	N/A
11	**Ajustes por Mudanças e Erros Fundamentais**	N/A	N/A
12	**Despesas com Benefícios a Empregados**	I	I
13	**Ganho/Perda com Instrumentos financeiros**	I	I
14	**Capitalização e Amortização de Custos de Empréstimos**	III†	III†
15	**CMV e Estoque**		
	(a) Mensuração Inicial	II	II
	(b) Mensuração Posterior	I	I
16	**Receita de Subvenção e Assitência Governamentais**	N/A	N/A

6.2.1 Avaliação das conexões

6.2.1.1 Ativo Imobilizado

6.2.1.1.1 Depreciação

(a) Normal. A Gerdau S. A. reconhece a depreciação de seus ativos imobilizados com base em vida útil estimada, que é baseada nas práticas da indústria e experiência prévia, refletindo a vida econômica de ativos de longa duração. Podemos notar que os prazos de vida útil estipulados são condizentes com a legislação fiscal. Apenas para os itens Veículos e Equipamentos Eletrônicos, os prazos são inferiores ao permitido pelo anexo I da Instrução Normativa SRF 162/1998. Esse tópico é um Caso III† até o ano de 2007 e Caso IV† para o ano de 2008, pois, apesar de haver uma legislação contábil específica, a Gerdau S.A.

continuou utilizando os critérios fiscais. A identificação do Caso IV† no estudo das demonstrações contábeis da Gerdau S. A. significa a descoberta de uma situação, até então, imprevista em qualquer trabalho.

6.2.1.2 Ativo Intangível

Os ativos intangíveis da Gerdau S.A. são formados, substancialmente, pelo fundo de comércio decorrente da aquisição de empresas. Os ativos que possuem vida útil definida são amortizados, considerando a sua utilização efetiva ou um método que reflita o benefício econômico do ativo intangível. Já os que não possuem vida útil definida são testados para sua recuperabilidade. Apesar de não possuir normas fiscais específicas, permitindo, assim, interpretações decorrentes das regras contábeis, a mesma não permite a redução do intangível sem vida útil definida. Esse tópico é um Caso I.

6.2.1.3 Arrendamento Mercantil

Para a Gerdau S. A., apenas os contratos de leasing, cuja parcela relevante dos riscos e direitos de propriedade, são mantidos pelo locador, são classificados como leasing operacional e os pagamentos realizados por força desses contratos são registrados no resultado do exercício, de forma linear, durante o período de vigência desses contratos. Os contratos de leasing financeiro são tratados como ativo da empresa. Esse tópico é classificado como Caso I.

6.2.1.4 Goodwill

A Gerdau S. A. segrega, nas combinações de negócios, a diferença entre o custo da entidade adquirida e o valor justo estimado na data da aquisição. Os ágios

não são amortizados e são testados anualmente para se identificar uma redução na recuperabilidade dos mesmos, através o *impairment test*. Esse tópico é um Caso I.

6.2.1.5 Investimentos em Coligadas

A Gerdau S. A. classifica seus investimentos em investimentos avaliados por equivalência patrimonial e outros investimentos. No caso de empresa, considera-se existir controle quando a Companhia detém, direta ou indiretamente, a maioria dos direitos de voto em Assembléia Geral ou tem poder de determinar as políticas financeiras e operacionais. Essa classificação é estritamente contábil e, portanto, esse tópico é classificado como Caso I.

6.2.1.6 Ajuste a Valor Presente

A Gerdau S. A. determina seus instrumentos financeiros baseada em estudos específicos para cada modalidade, a fim de determinar o valor presente de cada um. Esse tópico é classificado como Caso I.

6.2.1.7 Contingências e Provisões

A Gerdau S. A. e sua controlada são parte em ações judiciais e administrativas de natureza tributária, trabalhista e civil. Para essas provisões a Administração da empresa, baseada na opinião de seus consultores legais, provisiona tais valores a fim de cobrir perdas prováveis e razoavelmente estimáveis decorrente de decisões desfavoráveis. Esse tópico é classificado como Caso I.

6.2.1.8 Benefícios a empregados

A Gerdau S. A. possui diversos planos de benefícios a empregados incluindo planos de pensão e aposentadoria, assistência médica, participação nos lucros, bônus, pagamento com base em ações e outros benefícios de aposentadoria e desligamento. Os compromissos atuarias, com os planos de benefícios de pensão e aposentadoria são provisionados com base em cálculo atuarial elaborado, anualmente, por atuário independente, de acordo com o método da unidade de crédito projetada e do líquido dos ativos garantidores do plano, quando aplicável, sendo os custos correspondentes reconhecidos durante o período aquisitivo dos empregados. Esse tópico é classificado como Caso I.

6.2.1.9 Instrumentos financeiros

Para a Gerdau S. A., as aplicações financeiras são classificadas nas seguintes categorias: títulos mantidos até o vencimento, títulos disponíveis para venda e títulos para negociação ao valor justo, reconhecido com contrapartida no resultado (títulos para negociação). A classificação depende do propósito para o qual o investimento foi adquirido. Essa classificação também determina a forma de mensuração da aplicação. O contas a receber da empresa é apresentado a valores de realização deduzidas da provisão para riscos de créditos incobráveis. E os ativos financeiros são avaliados a cada data de balanço, a fim de identificar a recuperabilidade de ativos (*impairment*). Demais instrumentos financeiros são valorizados pelo seu valor justo, na data das Demonstrações Financeiras. Esse tópico é Caso I.

6.2.1.10 Custo de Empréstimos

Mensalmente, a Gerdau S.A. agrega os juros incorridos sobre empréstimos e financiamento ao custo de aquisição do imobilizado em formação. Esse tópico é classificado como Caso III†.

6.2.1.11 Estoques

(a) Custo. Na Gerdau S.A., os estoques são escriturados pelos seus valores de produção ou de aquisição. A companhia custeia os seus estoques por absorção, utilizando a média ponderada móvel. Esse tópico é classificado como Caso II.

(b) Mensuração. A Gerdau S.A. demonstra seus estoques pelo menor valor entre o valor líquido de realização e o custo médio de produção, ou preço médio de aquisição. As provisões para estoques obsoletos ou de baixa rotatividade são constituídas quando consideradas necessárias. Esse tópico é classificado como Caso I.

6.3 Análise dos resultados

Aplicamos as medidas de análise propostas por Nobes e Schwencke (2006, p. 75), para medir e comparar os graus de conexões entre as normas (teoria) e a prática contábil.

Para termos base de comparação, suprimimos os tópicos que não se aplicam à empresa em análise, que são: depreciação acelerada, reavaliação de ativo imobilizado, investimentos em propriedades, ativos não-circulantes mantidos para venda, mudanças e erros fundamentais, subvenção e assistência governamentais. Esses índices são apresentados na parte inferior da Tabela 2.

Notamos que os índices de conexão entre as normas contábeis e fiscais são os mesmos encontrados entre as normas fiscais e a prática contábil.

Tabela 2 - Comparação entre Legislação e Prática

	Brasil	
	Legislação	**Prática**
Caso I	9	8
Caso II	1	1
Caso III	0	0
Caso III†	2	2
Caso IV	0	0
Caso IV†	0	1
Caso V	0	0
Total	**12**	**12**
Casos IV/IV†/V - Caso I	**-9**	**-7**
Casos III†/IV/IV†/V – Caso I	**-7**	**-5**

Diante do resultado apresentado, constatamos que a única diferença entre o grau de conexão apresentado nos demonstrativos contábeis e na legislação contábil está na depreciação.

Constatamos que, até o ano de 2007, as normas contábeis possuíam informações que permitiam interpretações que podiam baixar ou retardar o lucro, no entanto, a partir de 2008, a norma contábil é explícita em relação à depreciação que não pode ser confundida com a fiscal.

Apesar dessa diferença, podemos constatar, também, que, até o presente momento, o processo de convergência contábil está sendo sedimentado.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa buscou, através do modelo de Lamb et al. (1998), adaptado por Nobes e Schwencke (2006) e, neste trabalho, adaptado à realidade nacional, o grau de vinculação entre as normas contábeis e fiscais em dois momentos: (i) antes da promulgação da Lei 11.638/07, a qual marca o início efetivo da harmonização contábil e, (ii) após a promulgação da mesma. Essa é uma pesquisa de caráter exploratória e que contribui para o entendimento da interferência tributária sobre as normas e práticas contábeis.

Para o desenvolvimento desta dissertação utilizamos a técnica de pesquisa documental, na qual, através da pesquisa na legislação contábil e fiscal, pudemos aplicar o modelo e, assim, identificar os pontos de conexão entre elas.

A motivação para a pesquisa partiu de estudo em trabalhos internacionais, desenvolvidos em países que já utilizam a IFRS para elaboração de seus demonstrativos contábeis, pois evidenciaram, de forma empírica, que nesses países não há uma completa desconexão entre as normas e as práticas contábeis e fiscais.

O presente estudo apresentou dois objetivos específicos: (a) avaliar o grau de conexão entre as normas contábeis e fiscais; e (b) avaliar o grau de conexão entre as práticas contábeis e fiscais. O segundo objetivo dá à pesquisa um uso empírico do modelo, através da análise documental, pois, uma vez que, tendo estimado o grau de conexão entre as normas, o grau entre as práticas devem ser o mesmo.

A Lei 11.638/2007 propôs a desvinculação entre as normas contábeis e fiscais no Brasil, a partir do ano de 2.008. Contudo, pudemos verificar que, até o presente momento, a prometida desvinculação não foi completa. O grau de conexão entre as normas contábeis e fiscais no Brasil foi reduzido, mas não extinto.

Analisando o processo de institucionalização das normas contábeis internacionais no Brasil, sob o modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker, constatamos que o processo de convergência contábil encontra-se no estágio de objetificação. Nesse estágio, o processo encontra-se em fase de desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os tomadores de

decisões em relação ao valor da estrutura. Entre esses tomadores de decisões está o Fisco, responsável por determinar as bases das normas fiscais, e se o mesmo poderá ou não atender um dos principais objetivos da Lei 11.638/07 – a total desvinculação das normas contábeis e fiscais. Diante disso, podemos afirmar que somente após o pronunciamento do Fisco é que poderemos partir para o processo final de objetificação e sedimentação das normas contábeis internacionais.

No caso da Gerdau S. A., identificamos o que, até o presente momento não havia sido identificado em nenhum estudo anterior, o Caso IV[†]. Neste caso é claro a influência da legislação fiscal sobre a prática contábil, pois, apesar de existir uma norma contábil específica, a prática do cálculo da depreciação com base na legislação fiscal persiste no demonstrativo contábil apurado em 2008.

Os pontos a serem investigados a posteriori são: (i) se a interferência entre as normas fiscais e contábeis serão totalmente desvinculadas e; (ii) se todas as empresas que a partir de 2010, são obrigadas a elaborarem seus relatórios segundo essa ótica, o farão de acordo com a norma tributária ou não.

A presente pesquisa limita-se às normas contábeis e fiscais emitidas até 31/12/2009. Entretanto, há projetos em discussão e outros que serão pautas futuras desse projeto de convergência. Isso pode conduzir a mudanças nas legislações fiscais e contábeis que poderão estabelecer mudanças nas conexões do trabalho.

Por fim, este trabalho apresenta estudos que visam contribuir para o entendimento de: (a) que a convergência contábil é um processo de institucionalização de novos procedimentos e, segundo o modelo desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999), segue algumas fases até a sua total institucionalização. Essas etapas são importantes e requerem uma atenção quanto à fase de sedimentação que, logo após a fase em que se encontra o processo de convergência (objetificação), estaremos vivenciando; e (b) que a legislação tributária é um tema relevante para o processo de convergência contábil, principalmente da prática, e, portanto, sua desvinculação total ou seu casamento deverá ser estudado com cautela.

Do ponto de vista da convergência contábil, a pesquisa busca oferecer o mapeamento do processo de institucionalização das normas internacionais adotado no Brasil e, sob a Teoria Institucional, procuramos identificar os fatores

que compõem o processo de institucionalização da convergência contábil. São identificados, também, os fatores que promoveram as mudanças institucionais e, através do modelo de institucionalização desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999), identificar, em nosso entendimento, o processo de institucionalização das normas internacionais até o nível em que nos encontramos (semi-institucionalizado), assim como os possíveis obstáculos encontrados para a plena sedimentação das normas contábeis internacionais.

Do ponto de vista da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais, a pesquisa busca identificar qual é o grau de conexão entre essas normas. O modelo utilizado foi desenvolvido por Lamb et. al (1999), adaptado por Nobes e Schwencke (2006) e aplicado em alguns países da Europa e os Estados Unidos da América e, neste trabalhado novamente adaptado, agora à realidade nacional.

A aplicação prática do modelo, feito com base nos demonstrativos contábeis do ano de 2008 da Gerdau S.A., constatamos uma situação inusitada e, até o presente momento, não detectada em nenhum outro estudo: a continuidade da prática fiscal, mesmo havendo uma norma específica contábil. Esta descoberta abre caminho para estudos posteriores com o objetivo de identificar possíveis desvios na conduta das empresas em continuar se utilizando, na prática, da legislação fiscal para determinar seus procedimentos contábeis.

No Brasil, não há estudos que promovam discussões sobre o tema e, muito menos, a aplicação do modelo.

Por fim, as metodologias aplicadas, tanto na análise da convergência contábil sob o enfoque da Teoria Institucional, quanto na análise das conexões entre as normas e práticas contábeis e fiscais, podem oferecer subsídios teóricos e metodológicos para a realização de novas pesquisas e sugerimos que novas pesquisas sejam desenvolvidas no sentido de discutir tanto o processo de convergência contábil no Brasil, quanto à interferência da legislação fiscal sobre a prática contábil.

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.. Fatores Determinantes no Processo de Institucionalização de uma Metodologia de Programação de Orçamento Implementada em uma Unidade do Sesc São Paulo. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ)**, Rio de Janeiro, v. 1, p. 1-20, 2005.

ALMEIDA, C. D.; SILVA, J. R. S.; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, v. 1, n.1, p. 1-15, jul. 2009.

ALMEIDA, D. A.; LEMES, S.; MALAQUIAS, R. F.; WEFFORT, E. F. J. Análise da percepção sobre expressões de incerteza presentes nas normas internacionais de contabilidade. **Revista UnB Contábil (UnB)**, Brasília, v. 11, n 1-2, p. 240-259, jan./dez. 2008.

AMANTHEIA, N. R. **De volta para o futuro:** O aqüífero Guarani como alternativa viável ao desenvolvimento da região de Londrina. 2004. 287 f. Dissertação (Mestrado em Administração), UEM e UEL, Londrina, 2004.

ANDRÉ, M. E. D. A.; LÜDKE, M. **Pesquisa em educação:** abordagens qualitativas. São Paulo: Pedagógica e Universitária, 1986. 99 p.

BAKER, C. R.; BARBU, E. The evolution of research on international accounting harmonization: an historical and institutional perspective, **Socio-Economic Review**, [S.I.], Oxford University Press, p. 1-30, 2007.

BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v. 29, p. 1-51, 2000.

BIALOSKORSKI, S. N., **Cooperativas: Economia, Crescimento e Estrutura de Capital**. 1998. 254 f. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

BRASIL. Lei n. 6.099 de 12 de setembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 set. 1974. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações (Lei das S.A.). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. Decreto-Lei n. 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Retificado em 31 jan. 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa - SRF nº 21 de 13 de março de 1979. Esta Instrução Normativa disciplina a aplicação do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto seu parágrafo 5º, que está regulamentado pela Portaria MF nº 647, de 29 de dezembro de 1978. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 mar. 1979. <http//:www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. Decreto-Lei n. 2.296 de 21 de novembro de 1986. Concede estímulos aos programas de previdência privada, para incentivar a formação de poupança de longo prazo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 nov. 1986. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM nº 235 de 23 de março de 1995. Dispõe sobre a divulgação, em nota explicativa, do valor de mercado dos instrumentos financeiros, reconhecidos ou não nas demonstrações financeiras das companhias abertas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 de mar. 1995, Retificado no **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 de mar. 1995

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 247 de 27 de março de 1996. Dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, altera e consolida as Instruções CVM nº 01, de 27 de abril de 1978, nº 15, de 03 de novembro de 1980, nº 30, de 17 de janeiro de 1984, e o artigo 2º da Instrução CVM nº 170, de 03 de janeiro de 1992, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 mar. 1996. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2009

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 193 de 11 de julho de 1996. Dispõe sobre a capitalização de juros e demais encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos em construção ou produção. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jul. 1996. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa - SRF nº 162 de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 jan. 1999. Disponível em: <http//:www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 18 jul. 2009.

_____. SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa - SRF nº 93 de 13 de março de 1997. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 1997. Disponível em: <http//:www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Republicado em 17 jun. 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa - SRF nº 130 de 10 de novembro de 1999. Altera o Anexo I da Instrução Normativa nº 162, de 31 de dezembro de 1998. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 nov. 1999. Disponível em: <http//:www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 18 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM nº 371 de 13 de dezembro de 2000. Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre a Contabilização de Benefícios a Empregados. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 de dez. 2000. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM nº 489 de 03 de outubro de 2005. Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC Nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 de out. 2005. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. CONSELHO NACIONAL DA EDUCAÇÃO. Resolução n. 10 de 16 de dezembro de 2004. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2004. Disponível em: <http//:www.portal.mec.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Parecer de Orientação CVM nº 15/87. **OFÍCIO - CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005**, Rio de Janeiro, RJ, 25 fev. 2005. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. BANCO CENTRAL DO BRASIL. Comunicado 14.259 de 10 de março de 2.006. Comunica procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria. **BANCO CENTRAL DO BRASIL**. Brasília, DF, 10 mar. 2006. <http//:www.bcb.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. Lei n. 11.638 de 28 de dezembro 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Edição extra. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS. Circular nº. 357, de 26 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, 27 de dez. 2007. Disponível em: <http//:www.susep.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM nº 469 de 02 de maio de 2008. Dispõe sobre a aplicação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera as Instruções CVM n° 247, de 27 de mar ço de 1996 e 331, de 4 de abril de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 de maio. 2008. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Medida Provisória nº. 449 de 03 de dezembro de 2.007. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 dez. 2008. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM nº 475 de 17 de dezembro de 2008. Dispõe sobre a apresentação de informações sobre instrumentos financeiros, em nota explicativa específica, e sobre a divulgação do quadro demonstrativo de análise de sensibilidade. Revoga a Instrução CVM nº 235, de 23 de março de 1995. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 de dez. 2008. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 577 de 05 de junho de 2009. Aprova o Pronunciamento CPC 20 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulado “Custos de Empréstimos” REVOGA a Deliberação 193/96. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 jun. 2009. Disponível em: <http//:www.cvm.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. Lei n. 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, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Edição extra. Disponível em: <http//:www.planalto.gov.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

BURNS, J., The dynamics of accounting change: inter-plays between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

_____, J. and SCAPENS, R. W., Conceptualizing management accounting change: an Institutional framework. **Management Account Research**, V11, p. 3-25, 2000.

CARDOSO, K. C. R. M. Contabilidade diante das Modernas Organizações. **Sitientibus**. Feira de Santana, n. 27, p. 205-217, jul./dez. 2002.

CANHETE, C. C. **Análise das Menções à Qualidade da Informação em Teses e Dissertações que Relatam Impactos do Uso de Sistemas ERP**. 2004. 176 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

CARNEGIE, G. D., NAPIER, C. J. Exploring comparative international accounting history. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 5, p. 689-718, 2002.

CARPENTER, V. L.; FEROZ, E. H. Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four U.S. state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.],v. 26, p. 565–596, 2001.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. **Organizações & Trabalho**, Lisboa, n. 28, 2002.

_____. ; VIEIRA, M. M. F. (Organizadores). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. 324 p.

_____. VIEIRA, M. M. F.; GOULART, S. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 4, p. 849-874, 2005.

_____. ; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23, 1999, Foz do Iguaçu, **Anais do XXIII ENANPAD**. Porto Alegre. 15 p. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/enanpad/1999/dwn/enanpad1999-org-26.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2009

CARVALHO, L.N.; LEMES, S.; COSTA, F.M**.. Contabilidade Internacional:** Aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006. 271 p.

CASTRO, C. C. de. **A influência da incerteza no desenvolvimento de pesquisas com organismos geneticamente modificados no Brasil**. 2006. 252 f. Tese (Doutorado em Agronegócio) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R**. Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 315 p.

CHAND, P. Impetus to the success of harmonization: The case of South Pacific Island nations. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, p. 209 –226, 2005.

COASE, R. H. The Nature of the Firm. **Economica**, [S.l.], v. 4, n. 16, p. 386-405, nov.1937.

COASE, R. H. The New Institutional Economics. **The American Economic Review**, [S.l.], v. 88, n. 2, pp. 72-74. may 1998.

CONCEIÇÃO, O. A. C. **Instituições, crescimento e mudança na ótica institucionalista**. 2.000. 252 f. Tese (Doutorado em Agronegócio) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais**. São Paulo: CPC, 2007.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 04. Ativo Intangível. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 03 de out. 2008. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 06. Operações de Arrendamento Mercantil. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 03 de out. 2008. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 07. Subvenções e Assistência Governamental. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 03 de out. 2008. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 12. Ajuste a valor presente. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 05 de dez. 2008. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 15. Combinação de Negócios. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 26 de jun. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 04 ago. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 16. Estoques. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 08 de maio 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 18. Investimento em Coligada. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 06 de Nov. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 02 dez. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 20. Custos de Empréstimos. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 08 de maio 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 12 jul. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 23. Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 26 de jun. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 out. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 25. Provisão e Passivo e Ativo Contingentes. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 26 de jun. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 out. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 27. Ativo Imobilizado. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 26 de jun. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 04 ago. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 28. Propriedade para Investimento. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 26 de jun. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 04 ago. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 31. Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 17 de jul. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 out. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 33. Benefícios a Empregados. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 04 de set. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 25 out. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 38. Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 02 de out. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 19 nov. 2009

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 39. Instrumentos Financeiros: Apresentação. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 02 de out. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 19 nov. 2009.

_____. Pronunciamento Técnico CPC nº 40. Instrumentos Financeiros: Evidenciação. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, Brasília, DF, 02 de out. 2009. Disponível em: <http//:www.cpc.org.br>. Acesso em: 19 nov. 2009.

COMMONS, J. R. Institutional Economics. **The American Economic Review**, [S.l.], v. 21, n. 4, p. 648-657, Dec. 1931.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.004/04. Aprova a NBC T 19.6 - Reavaliação de Ativo. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 de set. 2004. Disponível em: <http//:www.cfc.org.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. Resolução CFC nº 1.055/05. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 de out. 2005. Disponível em: <http//:www.cfc.org.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. Resolução CFC nº 1.121/08. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 abr. 2005. Retificado **Diário Oficial da União** de 15 abr. 2008. Disponível em: <http//:www.cfc.org.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

_____. Resolução CFC nº 1.159/09. Aprova o Comunicado Técnico CT 01 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 devem ser tratados. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 abr. 2005. Retificado **Diário Oficial da União** de 04 mar. 2009. Disponível em: <http//:www.cfc.org.br>. Acesso em: 08 jul. 2009

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; IBRACON. **Sumário de comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS**. São Paulo: IBRACON, 2006. 72 p. Disponível em: <http//:www.cfc.org.br>. Acesso em: 08 jul. 2009.

COOPER, D. J.; GREENWOOD, R.; HININGS, B.; BROWN, J. L. (1998). Globalization and nationalism in a multinational accounting firm: The case of opening new markets in Eastern Europe. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 23, n. 5/6, p. 531- 548, 1998

COSTA, V. M. **Novo institucionalismo:** Nova Abordagem ou um Velho Argumento Revistado? Unicamp (Programa de Disciplina). Campinas, 2003.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M. The management of legitimacy and power in public sector administration. **Journal of Accounting and Public Policy**, [S.I.], v. 10, p 135-156, 1991.

CRAIG, R.; RODRIGUES, L. L. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. **Critical Perspective on Accounting**, [S.I.], n. 18, p. 739-757, 2007.

DA SILVA, M. R. **O Quadro complementar de oficiais:** um estudo de análise institucional em ambiente militar. 2006. 99 fl. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação) Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

DIETRICH, M. Accounting for the economics of the firm. **Management Accounting Research**. [S.I.],v. 12, p. 3-20, 2001.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 74-89, jun. 2005.

DUARTE, J.; BARROS, A. **Método e Técnicas de Pesquisa em Comunicação**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 380 p.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. 392 p.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas 2006. 346 p.

FELIPE, E. S. As instituições e os neo-schumpeterianos: a noção de aprendizado a partir do pilar cognitivo das instituições. **Pesquisa & Debate**, São Paulo, v. 19, n. 1, p. 15-32, jan./jun. 2008.

FERNANDES, E. C. O balanço da contabilidade convergente. **Revista Custo Brasil**, São Paulo, n. 19, p. 64-68, fev./mar. 2009.

FIPECAFI – FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 646 p.

FOGARTY, T. Financial Accounting Standard Setting as an Institutionalized Action Field: Constraints, Opportunities and Dilemmas. **Journal of Accounting and Public Policy**, [S.l.], v. 11, n. 4, p. 331-55, 1992.

FRANCALANZA, C. A. Accounting Education and Change in Financial Accounting. **Journal of Accounting Education**, [S.l.], v. 15, n. 1, p. 109-122, 1997.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. Respostas Estratégicas às Pressões Institucionais e Sucesso no atingir Metas no Orçamento: Um Estudo de Caso em uma Empresa Multinacional. **Organizações & Sociedade**, [S.l.], v. 14, n. 43, p. 141-158, out/dez. 2007.

FURLANETTO, E. L. Instituições e desenvolvimento econômico: a importância do capital social. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 16, n. suplementar, p. 55-67, ago. 2008.

GALLEGO, I. The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. **Managerial Auditing Journal**, [S.l.], v. 19, n. 6, p. 796-819, 2004.

GALLO, M. F. **A relevância da abordagem contábil da mensuração da carga tributária das empresas**. 2007. 407 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, 2007.
GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, jul./set. 1995.

GONCALVES, S. A. Estado e expansão do ensino superior privado no Brasil: uma análise institucional dos anos de 1990. **Educar**, Curitiba, n. 31, p. 91-111, 2008.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91 – 106, out/dez. 2005.

GREEN, S. Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence. British Tax Review, p. 445 – 451. 1995.

HALL, P.; TAYLOR, R.C.R. Political science and the three new institutionalism. **Political Studies**, 44,4, p. 936-957, june 1996

HENDRIKSEN, E. S., BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

HIRA, A.; HIRA, R. (2000). The new institutionalism: Contradictory notions of change. **American Journal of Economics and Sociology**, [S.l.], v. 59, n.2, p. 267–282, april 2000.

HOPWOOD A. G. Understanding financial accounting practice. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 25 p. 763-766, 2000.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Comunicado técnico 03/03 de 15 de dezembro de 2003. Concessões. **Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON**, São Paulo, SP, 15 de dez. 2003. Disponível em: <http//:www.ibracon.com.br>. Acesso em: 13 jul. 2009.

IRVINE, H. J. The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. **Accounting Forum**, [S.l.], v. 32, p. 125-142, jun. 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. Uma Investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, Edição 30 Anos de Doutorado, São Paulo, p. 9-18, 2007.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N.. Contabilidade: Aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 38, p. 7-19, mai/ago. 2005.

IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. 300 p.

KPMG. **O Brasil e as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)**. São Paulo, fevereiro 2008. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/Folder_IFRS_Perguntas_Respostas.pdf>. Acesso em: 02 de Julho de 2009.

KPMG. **IFRS Convergindo para um Padrão Global**. São Paulo, fevereiro 2008. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/ifrs_convergindo_site_26fev.pdf>. Acesso em: 02 de Julho de 2009.

KPMG. **IFRS Hoje**. São Paulo, 1 ed., março/abril 2008. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/IFRS_Hoje_1_mar_08.pdf>. Acesso em: 02 de Julho de 2009.

KPMG. **IFRS Hoje**. São Paulo, 2 ed., julho/agosto 2008. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/IFRS_Hoje_2_jul_08.pdf>. Acesso em: 02 de Julho de 2009.

KUNSCH, M. M. K. **Planejamento de Relações Públicas na Comunicação Integrada**. 4 ed. São Paulo: Summus Editorial, 2003. 424 p.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 312 p.

LAMB, M.; NOBES, C. W.; ROBERTS, A. International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. **Accounting and Business Research**, [S.l.], v. 28, n. 3, p. 173–88, 1998.

LEITE, J. S. J. Normas Contábeis Internacionais: uma visão para o futuro. **Cadernos da FACECA**, Campinas, v. 11, n. 1, p. 51-65, jan./jun. 2002.

LEITE, J. S. J. ; BENEDICTO, G. C. Processo de Evidenciação de Informações para o Mercado de Capitais Internacional: um estudo comparativo das demonstrações financeiras de acordo com as normas contábeis brasileiras e internacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17, 2004, Santos. **Anais...** São Paulo, 2004. p. 1-26. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/livre/17cbc/tema3.pdf> Acesso em: 08 jul. 2009

LEITE, J. S. J.; VALIANTE, D. O. Processo de Convergência das Normas Brasileiras com as Internacionais de Contabilidade. **Revista de Administração Unisal**, v. 01, p. 1-24, 2007.

LEITE, J. S. J. Normas Contábeis Internacionais: uma visão para o futuro. **Cadernos da FACECA**, Campinas, v. 11, n. 1, p. 51-65, jan./jun. 2002.

LIN, J. Y. An economic theory of institutional change: Induced and imposed change. **Cato Journal**, [S.l.], v. 9, n. 1, p. 1–33, 1989.

LOPES, A. B.; LIMA, I. S. Disclosure de Operações com Derivativos: panorama internacional. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n. 18, p. 1-11, maio/agosto. 1998.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade:** uma Nova Abordagem. ão Paulo: Atlas, 2005. 181 p.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. DA; FERNANDES, B. H. R. Um modelo e quatro ilustrações: em análise a mudança nas organizações. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23, 1999, Foz do Iguaçu, **Anais do XXIII ENANPAD**. Porto Alegre. 15 p. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/enanpad/1999/dwn/enanpad1999-org-38.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2009.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, n. 1ª edição especial, p. 9-39, 2005.

MAJOR, M. J. e RIBEIRO, J. A teoria institucional na investigação em Contabilidade. In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), **Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 35-59, 2008.

MARTINS, E.; MARTINS, V.; MARTINS, E. Normatização Contábil: Ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, set/2007.

MARTINS, E.; LISBOA, L. P. E. Ensaio sobre cultura e diversidade contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 152, p. 51-67, mar./abr. 2005.

MELO, K. V. A.; OLIVEIRA, R. R. Origens e desenvolvimento Institucional de um mestrado profissional. **Revista Brasileira de Pós-Gradução** , Brasília: v. 2, n. 4, p. 105-123, jul.2005.

MOHR, L.B. Determinants of innovation in organizations. **The American Political Science Review**, [S.l.], v. 63, n. 1, p. 111-26, mar. 1999.

MORAIS, L. A evolução institucional do Banco Central e as mudanças da política monetária no Brasil no período 1964-1998. **Política & Sociedade: Revista de Sociologia Política**, Florianópolis, v.1, n.6, p. 221-253, 2005.

MOROZINI, J. F.; GUTH, S. C.; THEODORO, A. J.; PINTO, M. M.; CASTRO NETO, J. L. Um estudo comparativo das normas nacionais e internacionais sobre derivativos. **Revista Capital Científico**, Paraná, v. 02, n. 01, p. 27-45, 2004.

NAKAO, S. H. **Um modelo de tributação da renda por fluxos de caixa realizados**. São Paulo, 2003. 195 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA/USP, São Paulo, 2003.

NEVES, J. L. Pesquisa qualitativa, características, usos e possibilidades. **Caderno de Pesquisa em Administração**. São Paulo, v.1, n.3, p. 103-113, 2º sem. 1996.

NOBES, C.; SCHWENCKE, H. R. Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of norway over 30 years up to IFRS adoption, **European Accounting Review**, [S.l.], v. 15, n. 1, p. 63-87, 2006.

NOBES, C. A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses and How to Apply It under IFRS. **The Association of Chartered Certified Accountants**. London, 2004.

NORTH, D. C. Institutions. **Journal of Economic Perspective**, [S.l.], v. 5, n. 1, p. 97-112, winter 1991.

_____. D. C. The New Institutional Economics and Development. **Economic History**, [S.l.], n. 9309002, 1993a. Disponível em: <http://129.3.20.41/eps/eh/papers/9309/9309002.pdf> Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. D. C. Institutional Change: A Framework for Analysis. **Economic History**, [S.l.], n. 9412001, 1993b. Disponível em: <http://129.3.20.41/eps/eh/papers/9412/9412001.pdf> Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. D. C. Five Propositions About Institutional Change. **Economic History**, [S.l.], n. 9309001, 1993c. Disponível em: <http://129.3.20.41/eps/eh/papers/9309/9309001.pdf> Acesso em: 08 jul. 2009.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, J.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 461 p.

OLIVERAS, E.; PUIG, X. (2007). The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain. **Accounting in Europe**, [S.l.], v. 2, n. 1, p. 195-207, 2007.

OYADOMARI, J.C.T.; MENDONÇA NETO, O.R.; CARDOSO, R.L.; FREZATTI, F. Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 6-21, abr/jun. 2008.

PASSOLONGO, C.; ICHIKAWA, E. Y. ; REIS, L. G. . Contribuições da Teoria Institucional para os Estudos Organizacionais: o caso da Universidade Estadual de Londrina. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 19-26, jan/mar. 2004.

PEGAS, P. H. **Manual de contabilidade tributária**. 4 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006. p. 775.

PORCANO, T. M., TRAN, A. V., Relationship of Tax and Financial Accounting Rules in Anglo-Saxon Countries. The International Journal of Accounting, v. 33, n. 4, p. 443-454, 1998.

POTTER, B. N., The Power of Words: Explaining Recent Accounting Reforms in the Australian Public Sector, **Accounting History**, [S.l.], v. 4, n. 2, p. 43-72,1999.

POTTER, B. N., Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change. **ABACUS**, [S.l.], v. 41, n. 3, p. 265-289, 2005.

PRICE, J. Handbook of organizational measurement. **International Journal of Manpower**, IOWA, v. 18, n. 4/5/6, p. 305–558, 1997.

REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. São Paulo, 2009. 267 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, 2009.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W.; Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management** , v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999. 334 p.

RODRIGUES, J. M. **Contabilidade na China: evolução histórica e análise da aderência da normatização contábil aos padrões internacionais do IASB**. Brasilia, 2007. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UNB/UFP/UFPE/UFRN, Brasília, 2007.

ROLAND, G. Understanding Institutional Change: Fast-Moving and Slow-Moving Institutions. **Studies in Comparative International Development**, [S.l.], v. 38, p. 109-131, 2004.

ROSSETTO, C.R.; ROSSETTO, A.M. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE-eletrônica**, v. 4, n. 1, Art. 7, jan./jul. 2005.

SACOMANO NETO, M.; TRUZZI, O. M. S. Perspectivas contemporâneas em análise organizacional. **Gestão & Produção**, S. Carlos, v. 9, n. 1, p. 32-44, abr. 2002.
SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, [S.l.], n. 5, p. 301-321, 1994.

_____. R. W. Understanding management practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v.38, p.1-30, 2006.

SCOTT, W. R. **The Adolescence of Institutional Theory**. Administrative Science Quaterly. v. 32, n. 4, p. 493-511, dec. 1987.

_____, W. R. **Institutions and organizations: Ideas and interest**, 3 ed. Thousand Oaks: Sage, 2008, p. 280.

SUCHMAN, M. C. **Managing legitimacy: strategic and institutional approaches**. Academy of Management Review, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

STERNS, P. A.; T. REARDON. Determinants and effects of institutional change: A case study of dry bean grades and standards. **Journal of Economic**, [S.l.], v. 36, n. 1, p. 1-16, March 2002.

TAVARES, M. F. N.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; AMARO, R. G. Evolução da contabilidade financeira na perspectiva emancipatória de Erich Fromm: o processo de construção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público-NBCASP. In: International Association for Accounting Education and Research, 2009, São Paulo. **International Association for Accounting Education and Research**, 2009

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo, Atlas, 1999. v. 1, 472 p.

UNCTAD (2004): São Paulo Consensus, Eleventh Session, 13-18 June, São Paulo, TD/410.

_____. (2005). Review of practical implementation issues of international financial reporting standards. Disponível em:http://www.iasplus.com/resource/0511unctad.pdf. Acesso em 08 jul. 2009.

VIEIRA, S.F.A.. **O parque tecnológico de Londrina: uma análise à luz da teoria neo-institucional**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração), UEM e UEL, Londrina, 2005.

WEFFORT, L. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.

ZUCKER. L. G.. Institutional theories of organization. **Annual Review of Sociology**, [S.l.], v. 13, p. 443-464, 1987.

ZUCKER. L. G. The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. **American Sociological Review**, [S.l.], v. 42, n. 5, pp. 726-743, oct. 1977.

ZYLBERSZTAJN, D.; SZTAJN, R. **Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. 315 p. 2ª reimpressão