A eficácia social do pronunciamento técnico para pequenas e médias empresas sob a ótica da Teoria dos Jogos

doi: 10.4025/enfoque.v32i1.19504

Alexandre Gonzáles
Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da PUC/SP
alexandre@gonzales.com.br

Cristiane Nagai
Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professora do Departamento de Ciências Contábeis da UNIP
cristianenagai@uol.com.br

Recebido em: 20.12.2012 Aceito em: 12.04.2013 2ª versão aceita em: 18.04.2013

RESUMO

A Contabilidade vem passando por mudanças significativas, e dentre essas mudanças está a criação de uma norma relativa à contabilidade de pequenas e médias empresas, alinhada com as normas internacionais de contabilidade para empresas desse porte. Essa norma surgiu a partir da elaboração de um pronunciamento pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que na seqüência foi aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio de resoluções específicas. O presente estudo objetivou analisar as tendências dos profissionais da contabilidade e gestores de empresas com relação à adoção do Pronunciamento Técnico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis para Pequenas e Médias Empresas. Considerando o nível de complexidade das operações realizadas por empresas deste porte, a ausência de fiscalização por entidades específicas e a questão do *enforcement* dos referidos pronunciamentos, utilizou-se a Teoria dos Jogos a fim de verificar as possíveis estratégias adotadas pelos contadores e pelos gestores de empresas no que se refere à efetiva adoção do pronunciamento para PME´s. O estudo realizado caracterizou-se como uma pesquisa descritiva, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e de campo. Com a utilização de questionários buscou-se identificar a percepção de profissionais contábeis acerca da adoção do pronunciamento. Verificou-se que o referido pronunciamento constitui uma norma jurídica válida, dotada de eficácia jurídica e eficácia técnica, porém carecendo de eficácia social, devido ao baixo nível de esforços empreendidos para a sua adoção, tanto por parte de profissionais da área contábil, como por parte das empresas.

Palavras-chave: Contabilidade societária. Pronunciamento Técnico PME. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Teoria dos Jogos.

The social effectiveness of small and medium-sized entities standard from the view point of Game Theory

ABSTRACT

Accounting has been undergoing significant changes, and among these changes is the creation of a standard for the accounting of small and medium enterprises, in line with international accounting standards for companies of this size. This rule arose from the development of a pronouncement by the Accounting Pronouncements Committee – CPC, which subsequently was approved by the Federal Accounting Council - CFC through specific resolutions. The present study aimed to analyze trends of accounting professionals and business managers concerning the adoption of Technical Pronouncement emitted by Accounting Pronouncements Committee for Small and Medium Enterprises. Considering the level of complexity of the operations performed by companies of this size, the lack of oversight by specific entities and the question of enforcement of these pronouncements, it was used the game theory to determine possible strategies adopted by the accountants and business

managers regarding to the effective adoption of pronouncement for SMEs. The study was characterized as a descriptive research, using bibliographical and field research. With the use of surveys sought to identify the perceptions of accounting professionals regarding the adoption of the pronouncement. It was found that this statement constitutes a valid legal standard, endowed with legal effectiveness and technical efficiency, but lacking social effectiveness, due to the low level of efforts for its adoption, both by accounting professionals and by firms.

Keywords: *Corporate accounting. SMEs technical pronouncement. Accounting Pronouncements Committee. Game Theory.*

1 INTRODUÇÃO

Em meados da década de 1990 o Brasil iniciou seus primeiros esforços quanto ao processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade segundo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Neste contexto, a partir de 2007 com a alteração da Lei 6.404/76 muitos pronunciamentos emitidos pelo *International Financial Reporting Standards* (IFRS) foram incorporados à realidade contábil brasileira por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) organismo responsável pela convergência internacional das normas contábeis no Brasil.

Entretanto, em prol da evolução da internacionalização das empresas brasileiras, aumento do capital estrangeiro no país, busca por informações contábeis mais transparentes e da fiscalização imposta pela CVM, grande parte das companhias abertas, listadas ou não em bolsa, mostrou um bom nível de convergência às normas internacionais segundo avaliação predominante dos especialistas (FACCIOLI, 2011). Ainda que o processo de convergência viesse acompanhado da promessa de redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões e redução de custo de capital, talvez nos primeiros momentos não tenha sido este o sentimento geral do mercado, tendo em vista o atraso da publicação dos relatórios contábeis de 2010 de empresas como Eletrobrás, Ampla, Coelce, Melhoramentos e Dixie Toga (TORRES, 2011).

Outro ponto relevante a ser destacado é a resiliência das empresas de capital aberto quanto à mudança cultural que acompanhou o processo de convergência. Antes da mudança das normas, os profissionais da área de contabilidade sujeitavam-se a normas baseadas em regras – como influência do Direito Romano a que o ordenamento jurídico brasileiro é submetido – e não em princípios, típico do Direito Consuetudinário.

A diferença basilar entre normas baseadas em regras e em princípios é o alto grau de subjetividade em sua aplicação, cabendo ao profissional contábil, com base em seu julgamento, a escolha da melhor ação diante do fato concreto. Por exemplo, no caso dos ativos imobilizados, no momento da adoção inicial dos pronunciamentos do CPC, caberia à empresa aplicar o *deemed cost* (custo atribuído). Ao adotar o custo atribuído, a administração da empresa deverá destacar a vida útil remanescente e o valor residual do ativo em questão a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de adoção inicial.

As companhias abertas foram muito exigidas neste processo de adoção inicial dos pronunciamentos do CPC em termos de custos com treinamento de pessoal diante das novas regras, contratação de especialistas entre outros para se adequarem à norma.

Em 2009 o CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, emitiu o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que será tratado daqui em diante como CPC-PME.

Tendo em vista as dificuldades, mobilização de pessoal e capital das empresas de capital aberto para a adequação às novas regras, o presente estudo objetiva analisar a inclinação das empresas de pequeno e médio porte, doravante PME, em adotá-las tendo em vista a ausência de fiscalização por entidades específicas como a

CVM.

Logo, apresenta-se o problema de pesquisa a ser respondido: a adoção do pronunciamento de PME's, emitido pelo CPC, tem encontrado acolhimento ou indiferença por parte dos profissionais contábeis e empresas?

O problema de pesquisa se justifica pelo fato de existir um pequeno número de trabalhos abordando a adoção de novas normas contábeis aplicáveis ao segmento escolhido, e a resposta desse problema permite auxiliar no delineamento do cenário normativo no qual as empresas estão operando.

A seleção da amostra se deu por acessibilidade, pela facilidade de acesso aos elementos, estando assim afastada de procedimentos estatísticos, não permitindo deste modo, realização de inferências aplicáveis a todo universo de pequenas e médias empresas brasileiras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 NORMAS INTERNACIONAIS APLICÁVEIS A PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

As normas contábeis no Brasil têm passado por um processo de convergência interna e externa. O órgão que tem liderado esse processo é o CPC, que foi criado pela Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº. 1.055/05. A elaboração de normas contábeis pelo CPC leva sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (Conselho Federal de Contabilidade, 2005).

Esse processo de convergência tem se caracterizado como uma tendência. Niyama (2005, p.15) explica que a contabilidade é uma ciência social aplicada, portanto fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. A importância dos relatórios contábeis ultrapassou as fronteiras, deixando de ter utilidade limitada ao campo doméstico para servir de instrumento no processo decisório em âmbito internacional, principalmente no atual cenário de mercado globalizado.

Inicialmente o CPC não detinha o poder de elaborar normas de natureza contábil, o que surgiu por decorrência da Lei nº 11.638 de 2007, que prevê a existência de entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, sendo essa entidade composta majoritariamente por contadores.

Os padrões internacionais de contabilidade a serem considerados são os provenientes do IASB – *International Accounting Standards Board*, como fica evidenciado pela Resolução acima citada. O IASB, cujo nome original era IASC - *International Accounting Standards Committee* foi criado em 1973 "através de um acordo feito entre organismos profissionais de Contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido, Irlanda e estados Unidos." (SANTOS et al., 2006, p.20).

Desde 2001, quase 120 países têm obrigado ou permitido a utilização de normas internacionais de contabilidade, e todas principais economias estabeleceram prazo para que seja realizada uma convergência de suas normas ou então adoção das normas internacionais em um futuro próximo (IFRS *Foundation*, 2011).

O grande impulso à adoção das normas internacionais emitidas pelo IASB foi dado pela adoção por parte dos países integrantes da Comunidade Européia a partir de 2005, e também pela aceitação dos Estados Unidos, por meio da SEC – *Security and Exchange Commission*, das demonstrações contábeis elaboradas com base no padrão IFRS "desde que sigam rigorosamente as normas do IASB, emitidas em inglês para as empresas estrangeiras (que inclui as empresas brasileiras) listadas na Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) e que preparam demonstrações contábeis no padrão US GAAP." (COSTA et al., 2011, p. 2).

O desenvolvimento econômico é beneficiado pela convergência mundial de normas contábeis.

Nas palavras de Carvalho et al. (2006, p.15) "A contabilidade internacional se justifica como contribuição de uma categoria profissional ao desenvolvimento econômico". Os autores igualmente afirmam que "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 compatibilizá-las para comparar.".

Como resultado da demanda de nações em desenvolvimento e economias em transição, o IASB adicionou à sua agenda o projeto de elaboração de padrões contábeis para pequenas e médias empresas, denominado *Small and Medium-size Enterprises* (SME) devido ao grande número de PME's à procura de um guia de referência (SANTOS et al., 2006, p.25).

A necessidade de uma estrutura comum, internacionalmente aceita, e de alta qualidade, é sentida há muito tempo, e o IFRS para SME representa uma tentativa do IASB em responder a essa necessidade. Esse pronunciamento do IASB deriva da versão completa das normas IFRS, mas com tamanho consideravelmente reduzido (BASU; SAHA, 2011, p.154-155).

O pronunciamento internacional relacionado à normatização contábil das PME's foi publicado pelo IASB em Julho de 2009, e facilita a divulgação de informações financeiras por essas empresas, e fornece padrões contábeis aplicáveis a empresas dessa natureza. É um pronunciamento organizado por tópicos, não segue a numeração das normas IFRS completas e não contém referências cruzadas à essas normas, com exceção do *IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement*. No pronunciamento está contido uma comparação reduzida às normas internacionais completas, e ainda que os princípios gerais presentes na norma para pequenas e médias empresas pareçam ser iguais aos das normas IFRS completas, podem ocorrer diferenças na aplicação (KPMG *International Standards Group*, 2010, p.9).

No Brasil, a partir do *The International Financial Reporting for Small and Medium-sized Entities*, foi elaborado pelo CPC o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovado em 04 de Dezembro de 2009. Esse pronunciamento foi objeto de revisões, sendo a mais recente a de número 2, aprovada em 08 de Abril de 2011.

A definição do que são pequenas e médias empresas é dada por exclusão. Isso porque a Lei no. 11.638/07 define quais são as sociedades ou conjuntos de sociedades sob controle comum como sendo de grande porte aquelas que possuírem no exercício social anterior, ativo total superior a R$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de Reais) ou então receita bruta anual superior a R$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de Reais). Assim, não atingido ao menos um desses limites, a sociedade poderá ser considerada como pequena ou média empresa. No entanto, o pronunciamento do CPC PME não pode ser aplicado por qualquer empresa que não tenha atingido esses limites, uma vez que seu conceito de pequena e média empresa é um pouco mais restritivo. Além de prever que uma empresa será classificada como pequena ou média caso não seja enquadrada como empresa de grande porte no moldes da Lei no. 11.638/07, complementa que empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas, e que elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, como credores e agências avaliadoras de crédito por exemplo (CPC, 2009, p.6).

Entre as normas do CPC e do IASB há diferenças, que surgem em função de limitações impostas pela legislação brasileira, opções de tratamento contábil oferecidas pelo IASB e que não são permitidas pelo CPC, diferenças de caráter geral, e de normas emitidas pelo IASB e ainda não emitidas pelo CPC, de acordo com Costa et al. (2011, p.9).

As normas emanadas do IASB são tidas como normas baseadas em princípios, e historicamente em nosso país nossas normas contábeis têm sido baseadas em regras. As duas modalidades possuem seus benefícios e seus lados negativos, como ressaltado por Dantas et al. (2010, p.8-13). Os autores relatam que as discussões acerca da convergência de normas

internacionais em âmbito internacional alcançaram agentes envolvidos com o mercado de capitais, os sistemas financeiros e as grandes corporações, incluindo as grandes auditorias. No caso específico da aprovação do CPC PME, o público atingido é bem mais amplo, e tem como impacto imediato "uma necessidade de discussão sobre a adoção de ações que supram uma parcela relevante da profissão, envolvida no atendimento a esse tipo de empresas, com o conhecimento sobre o novo modelo contábil, que exige muito mais julgamento profissional que o anterior." (DANTAS et al., 2010, p.23).

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou o Pronunciamento do CPC PME por meio das Resoluções nos. 1.255/09, 1.285/10 e 1.319/10, e havia anteriormente uma Resolução específica sobre escrituração contábil simplificada para microempresas e empresas de pequeno porte, de número 1.115/07. Entende-se que essa última, por ser incompatível com o Pronunciamento CPC PME, foi então tacitamente revogada a partir da vigência do Pronunciamento. Hoje essa Resolução específica encontra-se expressamente revogada pela Resolução no. 1.330/11.

Por meio desse pronunciamento do CPC, são facilitados os estudos e as análises por parte dos profissionais de Contabilidade com relação às normas internacionais, porque, na maioria dos casos, basta conhecer esse pronunciamento especificamente. Porém, em alguns casos práticos, pode ser necessário o conhecimento dos Pronunciamentos Técnicos propriamente ditos. É fundamental lembrar que qualquer entidade de pequeno e médio porte tem o direito de adotar esses Pronunciamentos Técnicos. Assim, possuem duas opções: adotam os Pronunciamentos Técnicos, Intepretações e Orientações do CPC, ou então adotam o Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias empresas (Iudícibus et al., 2010, p.26-29).

As normas contábeis para pequenas e médias empresas trazem uma alternativa a procedimentos que podem ser mais dispendiosos, e que no caso específico de tais empresas o benefício de determinados detalhamentos e procedimentos complexos não superaria os custos de elaboração.

2.2 TEORIA DOS JOGOS

Em termos históricos, vários autores foram precursores do que hoje é denominada teoria dos jogos. Fiani (2009, p. 34) menciona que "*talvez, o primeiro a elaborar elementos importantes do método que seria formalizado e aplicado mais tarde na solução de um jogo tenha sido o matemático francês Antoine Augustin Cournot"*. Cournot publicou em 1838 o primeiro estudo formal em teoria dos jogos sobre duopólio. Alguns economistas consideraram o modelo de Cournot uma aplicação do conceito fundamental da teoria dos jogos formulado por John Forbes Nash Jr. – o equilíbrio de Nash.

Em 1944 o matemático húngaro John Von Neumann juntamente com o economista Oscar Morgenstern publicaram o clássico "*The Theory of Games and Economic Behavior"*, obra considerada como um marco na história da teoria dos jogos em razão do grande impacto no estudo da matemática aplicada e na teoria das decisões econômicas.

Entretanto, os grandes e definitivos avanços na teoria dos jogos foram liderados por John Forbes Nash Jr., em uma série de estudos publicados ao longo do ano de 1950 sendo o *Equilibrium Points in n-Person Games* e *Non-cooperative Games* os de maior relevância.

A teoria dos jogos é o ramo da microeconomia que se preocupa com a análise da tomada de decisão ótima em situações de concorrência, em que as ações de cada tomador de decisão possuem um impacto significativo sobre a situação dos tomadores de decisão rivais (BESANKO; BRAEUTIGAM, 2002, p. 411).

Além disso, segundo Varian (2006, p. 543) a teoria dos jogos lida com a análise geral de interação estratégica podendo ser utilizada para estudar jogos de salão, negociações políticas e comportamento econômico. Entende-se por uma situação de interação estratégica aquela em que participantes, sejam indivíduos ou organizações,

reconhecem a interdependência mútua de suas decisões (FIANI, 2009, p. 2).

A teoria dos jogos pode ser definida como o estudo dos meios em que "interações estratégicas entre jogadores racionais produzem *outcomes* relacionados às preferências de cada jogador, sendo estas preferências também chamadas de utilidades", nas palavras de Abbade (2009, p. 36).

A escolha da teoria dos jogos para analisar a estratégia dos profissionais de contabilidade e das PME's, por meio de seus proprietários, quanto à adoção dos pronunciamentos técnicos do CPC se baseia nas vantagens que tal teoria apresenta, que conforme Fiani (2009, p. 9-10) ajudam a entender teoricamente o processo de decisão de agentes que interagem entre si, a partir da compreensão lógica da situação em que estão envolvidos bem como a desenvolver a capacidade de raciocinar estrategicamente, explorando as possibilidades de interação dos agentes, possibilidades estas que nem sempre correspondem à intuição.

Primeiramente, devemos considerar que todos os jogadores em questão agem racionalmente, isto é, escolhem a estratégia que produz os melhores resultados conforme seus objetivos. Em um jogo, quando uma pessoa persegue seu próprio interesse particular, ela não promove, necessariamente, o melhor para todas as partes envolvidas no jogo. O Dilema dos Prisioneiros, que se trata de um jogo não-cooperativo, é o clássico exemplo dessa afirmação (NASAR, 2006, p. 147-148).

As partes envolvidas nos jogos são denominadas jogadores, que são indivíduos envolvidos no processo de interação estratégica e que possuem autonomia para tomar decisões. Os jogadores realizam ações, ou movimentos, dentro do jogo, que são caracterizadas pelas escolhas que podem fazer em um dado momento do jogo. E os jogadores realizam suas ações tendo como objetivo a recompensa, que é aquilo que todo jogador obtém após o término do jogo, de acordo com suas escolhas e também dos demais jogadores (FIANI, 2009, p. 43-47).

Aplicando a teoria dos jogos no caso em questão, foram considerados os profissionais e as empresas como os jogadores, a fim de identificar os resultados prováveis dos jogos utilizando o conceito de equilíbrio de Nash, onde cada jogador escolhe uma estratégia que lhe dá o mais alto *payoff* dadas as estratégias escolhidas pelo outro jogador.

Varian (2006, p. 545) explica que o equilíbrio de Nash pode ser interpretado como um par de expectativas sobre as escolhas da outra pessoa, de modo que, quando a escolha de uma pessoa for revelada, nenhuma delas quererá mudar seu próprio comportamento. Em outras palavras, trata-se de uma combinação de estratégias na qual cada uma delas é a melhor resposta possível às estratégias dos demais jogadores e estes não tem incentivo a mudar unilateralmente sua escolha.

Estratégia dominante é uma estratégia que é melhor do que qualquer outra estratégia que um jogador pode escolher independentemente de qual estratégia o outro jogador possa vir a escolher. Quando um jogador possui uma estratégia dominante, esta será a estratégia de equilíbrio de Nash do jogador. Uma estratégia dominada, por sua vez, ocorre quando o jogador possui outra estratégia que lhe dá um *payoff* maior, independentemente do que o outro jogador faça (BESANKO; BRAEUTIGAM, 2002, p. 414-415).

Importante ressaltar que a teoria dos jogos é composta por diversas modalidades como, por exemplo, jogos cooperativos, não cooperativos, de informação completa ou incompleta, simultâneos ou sequenciais. No presente estudo foi utilizado o modelo de jogos sequenciais, isto é, um jogo em que, em alguma etapa, algum dos jogadores tem a possibilidade de decidir conhecendo a decisão do jogador que o antecedeu, de informação completa visto que os *payoffs* são de conhecimento comum e cooperativo pelo fato de os jogadores negociarem contratos que sejam obrigados a cumprir e que lhes permitam planejar estratégias conjuntas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O tipo de estudo a desenvolvido terá como base o critério de classificação de pesquisa apresentado por Vergara (2009, p.45), quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, classifica-se como uma pesquisa descritiva, por expor características de determinada população. A pesquisa pretende relatar a percepção de profissionais da área contábil e de representantes de pequenas e médias empresas quanto à adoção do pronunciamento emitido pelo CPC relativo a pequenas e médias empresas.

Quanto aos meios, o estudo é caracterizado como uma pesquisa bibliográfica e de campo. Bibliográfica por utilizar-se de publicações, como livros, teses, dissertações, monografias, legislação, publicações avulsas, pesquisas e também imprensa escrita, como os jornais e os periódicos. A pesquisa será de campo por empregar questionários aplicados a profissionais da área contábil e representantes de empresas que tenham relacionamento com o universo a ser investigado.

Nas ciências sociais, de um modo geral, a pesquisa abrange um universo de elementos tão grande que se torna impossível considerá-los em sua totalidade, de modo que frequentemente extrai-se uma amostra de uma população definida, para fins de coleta de dados (BEUREN, 2009, p.56).

O instrumento selecionado para coleta de dados foi o questionário, elaborado de modo a detectar quais os incentivos, por parte dos profissionais da área contábil assim como por parte das PMEs, em adotar ou não o pronunciamento CPC - PME considerando experiência dos pesquisados em trabalhar com empresas desse porte.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O questionário foi divulgado entre profissionais da contabilidade e a comunidade acadêmica via correio eletrônico e foram obtidas 67 respostas. Dentre estas, foram excluídas 8 respostas pelo fato de os respondentes não estarem relacionados de alguma forma com a contabilidade de PMEs. Assim, 59% da amostra é composta por indivíduos que trabalham direta ou indiretamente com demonstrações contábeis de PME´s, 34% são respondentes que elaboram ou fazem parte de uma equipe que elabora as demonstrações contábeis de PME´s e 7% relacionam-se com empresas deste porte por meio de elaboração de estudos, materiais para cursos relacionados ou prestam consultoria na área.

No que se refere à escolaridade dos respondentes, 15% declararam possuir o segundo grau completo, 29% possuem curso superior completo, 15% possuem especialização, 19% são mestres, 8% são doutores e 14% representam outros níveis de titulação. Uma das considerações sobre a relação entre a escolaridade dos respondentes e a adoção do pronunciamento técnico PME reside no fato de que, no caso dos estudantes de graduação, estes ficam restritos, no ambiente acadêmico, ao conteúdo programático oferecido pela instituição que, por questões diversas, acabam privilegiando muitas vezes a contabilidade de grandes empresas em detrimento daquelas de pequeno e médio porte. Mesmo diante do não aprofundamento no estudo de pequenas e médias empresas, os estudantes entram de alguma forma em contato com os diversos pronunciamentos emitidos pelo CPC inclusive com o de PME's sabendo, pelo menos, de sua existência.

Cumpre destacar que 39% dos respondentes possuem experiência de um a cinco anos com a contabilidade deste tipo de empresas e 24% há mais de quinze anos. Neste ponto, um primeiro indício de inclinação quanto à adoção do CPC PME pode ser delineado. Ao passo que aqueles que estão envolvidos recentemente com empresas de pequeno e médio porte necessitam de maiores esforços para acompanhar corretamente a legislação contábil pertinente, promovendo maiores pesquisas neste sentido, os que possuem maior experiência, muitas vezes apóiam-se nesta para conduzir seus trabalhos. Isto não implica afirmar que os mais experientes

não acompanham o desenvolvimento das práticas contábeis, entretanto, constitui um modo de interpretar os 61% dos respondentes que acreditam que os profissionais contábeis não conhecem o pronunciamento técnico PME.

A maior experiência na contabilidade de PME pode promover certa resistência quanto à adoção do pronunciamento em referência, dado que haveria o surgimento de um pensamento racional quanto ao benefício de entregar este serviço ao cliente em relação aos custos para servi-lo demonstrado pelos 42% dos respondentes que acreditam que o profissional contábil não adotaria o CPC PME tendo em vista que este considera baixa a remuneração pelo esforço adicional, tornando-a incompatível.

Ainda assim, 73% dos respondentes acreditam que os profissionais da contabilidade devem seguir o pronunciamento técnico do CPC para PME de modo que seus demonstrativos contábeis reflitam de maneira mais fiel a situação patrimonial das empresas buscando, de maneira conjunta, um alinhamento da contabilidade das empresas deste porte com as normas internacionais da contabilidade.

No que se refere ao posicionamento das empresas quanto à adoção do CPC para PME 49% dos respondentes acreditam que o principal fator que as levariam a investir na ideia da adoção seria o fato de que suas demonstrações contábeis passariam a refletir de forma mais fiel sua realidade econômica para atender a diversos usuários. Por outro lado, considerando que os sócios não tomam decisões sobre investimentos na empresa ou distribuição dos resultados com base na contabilidade societária, 37% dos respondentes acreditam que as empresas não adotariam o CPC para PME e 31% acreditam que não haveria a adoção pelo fato de que não valeria o esforço uma vez que suas demonstrações contábeis não são de interesse de muitos usuários.

Com base nas respostas obtidas pelos questionários, chegou-se a um modelo de jogo sequencial. Nesse tipo de interação, de acordo com Fiani (2009, p.50), os jogadores fazem escolhas a partir do que outros jogadores escolheram no passado. Trata-se assim de um jogo sequencial, uma vez que estão sendo considerados profissionais da área contábil, que geralmente possuem mais acesso às informações sobre normatização contábil, e acabam influenciando a decisão dos demais jogadores, as empresas, que enxergam nos profissionais contábeis a principal fonte de informação sobre normatização contábil.

Nas respostas observadas, não é possível quantificar a recompensa objetivamente, mas é possível observar qual decisão que cada jogador considera mais vantajosa. Não está sendo dito aqui o que deveria ou não ser feito, mas sim o que na percepção de profissionais relacionados à contabilidade de pequenas e médias empresas, está acontecendo no cenário atual. Complementando-se essa informação, não se pode abandonar a teoria da escolha racional, segundo a qual os jogadores são racionais, possuindo assim preferências racionais, sendo sempre capazes de expressar uma preferência estrita entre quaisquer duas possibilidades, ou, ao menos não são indiferentes entre as duas possibilidades (FIANI, 2009, p.23-27).

Dessa forma, há dois jogadores, os profissionais contábeis, e as empresas. Na percepção dos participantes da pesquisa, 66% dos profissionais contábeis têm apresentado indiferença no sentido de adotar o pronunciamento de pequenas e médias empresas, enquanto que 83% das empresas têm apresentado indiferença no sentido de adotar o pronunciamento de pequenas e médias empresas. Partindo-se da ideia de que se trata de um jogo sequencial, onde o profissional da área contábil tem um importante papel de fornecimento de informações sobre normatização contábil às empresas, e que o questionário apontou que na opinião dos participantes 61% dos profissionais da área contábil desconhecem a existência de um pronunciamento específico para pequenas e médias empresas, já era de se esperar um percentual acima desses 61% com relação à indiferença das empresas. Se o profissional da área contábil não conhece a existência do pronunciamento, não poderia a empresa, que depende dele para se informar, conhecê-la.

A atribuição de valores relativos a cada alternativa dos jogadores é um ponto importante na elaboração do modelo. Neste estudo não está sendo observado um jogador, mas um conjunto de jogadores. Sendo assim, atribuiu-se a cada escolha o respectivo percentual obtido pela resposta dos questionários. Desta forma, onde o número é maior, significa que há mais respostas apontando para essa opção.

Tabela 1 - Divisão das repostas com relação à adoção das normas CPC - PME

	Esforços com relação à adoção do CPC - PME	Indiferença com relação à adoção do CPC – PME
Profissionais da área contábil	34%	66%
Empresas	17%	83%

Fonte: elaborado pelos autores.

Partindo-se dessa divisão de respostas, é possível elaborar a representação do jogo sequencial:

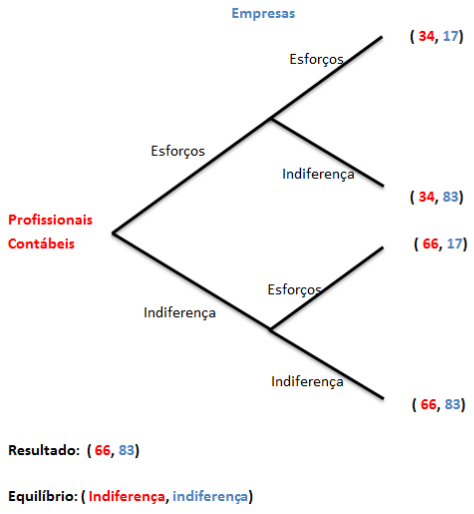

Figura 1 – Esforços ou indiferença com relação à adoção do Pronunciamento CPC - PME

Fonte: Elaborada pelos autores.

Percebe-se, portanto, que o equilíbrio da situação é identificado quando os dois jogadores apresentam indiferença quanto à adoção do pronunciamento do CPC relativo às pequenas e médias empresas. Tanto os profissionais da área contábil como as empresas tendem a tratar o assunto com indiferença. As causas desse comportamento podem ser as mais diversas, e a que mais fica clara no estudo é a percepção da falta de conhecimento específico relacionado aos profissionais contábeis. Se esse desconhecimento existe, os profissionais eventualmente incluídos nesse contexto não conseguem repassar às pequenas e médias empresas custos e benefícios da adoção, ou até mesmo podem chegar ao ponto de desconhecer que o pronunciamento frequentemente citado nesse estudo faz parte da malha normativa da profissão contábil, e seu descumprimento enseja sanção por parte dos conselhos regionais de contabilidade.

O equilíbrio identificado demonstra que no cenário atual, sendo recente a obrigatoriedade da adoção do pronunciamento relativo às pequenas e médias empresas, os jogadores apresentam indiferença com relação a essa obrigatoriedade. Trata-se de uma situação curiosa. A adoção do pronunciamento anteriormente citado traz mudanças, e espera-se que os pontos positivos, como a uniformidade das demonstrações contábeis e a apresentação da situação econômica das empresas de forma mais fiel, superem os negativos, como, por exemplo, os custos envolvidos e o esforço no sentido de mudar a cultura do que vinha sendo praticado até então.

Mas de alguma maneira esse cenário parece não estar sendo notado. Cabe então uma reflexão sobre a existência, a vigência e a eficácia de uma norma jurídica.

As normas jurídicas são proposições prescritivas, que são capazes de produzir efeitos a partir do momento que passam a existir. A partir desse momento, podem ser válidas ou inválidas. Uma norma é válida significa que mantém relação de pertinencialidade com o sistema jurídico, ou então que nele foi posta por órgão legitimado a produzí-la. Uma norma, enquanto não for ab-rogada por outra, continua revestida de validade e pertencente ao sistema. A eficácia pode ser estudada sob três ângulos: a eficácia jurídica, como sendo o mecanismo lógico da incidência, o mecanismo pelo qual, efetivado o fato previsto no antecedente da norma, projetam-se os efeitos prescritos no consequente; a eficácia técnica, como sendo a possibilidade de juridicização do acontecimento, bem como a propagação dos

efeitos que lhe são peculiares, não existindo assim obstáculos de ordem material que possam impedir tal propagação; e a eficácia social, também conhecida como efetividade, que diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada, se a ordem jurídica foi concretamente seguida ou não (CARVALHO, 2000, p.79-82).

Com base na pesquisa elaborada, é possível inferir que possivelmente a norma jurídica emanada do pronunciamento técnico do CPC para PME's existe, é válida, possui eficácia jurídica e eficácia técnica, no entanto passa por um momento no qual ainda não desfruta de total eficácia social, por aparentemente não estar sendo acatada pelo público alvo a que se destina, deixando assim de produzir os efeitos jurídicos esperados.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo procurou promover a aplicação da teoria dos jogos na análise de possíveis estratégias adotadas pelos profissionais da contabilidade quanto à adoção do pronunciamento específico para pequenas e médias empresas.

Diante dos resultados obtidos por meio de questionário e aplicando a teoria dos jogos, a evidência levantada sobre a inclinação dos profissionais contábeis e das empresas em adotar o CPC-PME é que o equilíbrio da situação é identificado quando os dois jogadores apresentam indiferença quanto à adoção do pronunciamento do CPC relativo às pequenas e médias empresas. Tanto os profissionais da área contábil como as empresas tendem a tratar o assunto com indiferença.

Ainda que as causas desse comportamento possam ser as mais diversas, esses resultados sinalizam a falta de conhecimento específico relacionado aos profissionais contábeis, como ficou exposto pela análise das respostas dos questionários.

Desta forma, com base na pesquisa realizada, é possível identificar que a adoção do pronunciamento de pequenas e médias empresas não pode ser considerada ainda como regra que goza de plena eficácia social, ainda que a aprovação do referido pronunciamento tenha sido feita pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.255/09, fazendo assim parte da malha normativa a que se sujeitam os profissionais contábeis. Conclui-se, portanto, que apesar do pronunciamento do CPC e da Resolução do CFC serem válidos, estarem vigentes, possuírem eficácia técnica e eficácia jurídica, o resultado da pesquisa enseja carência de eficácia social da norma emanada de tais textos, significando que sua adoção ainda não encontra ampla aceitação e aplicabilidade no universo contábil.

O trabalho de pesquisa com frequência traz novas questões a serem estudadas. Nesse estudo específico, sugere-se a investigação das causas referentes ao desconhecimento por parte dos profissionais da contabilidade quanto à existência de um pronunciamento especifico para PME. Complementarmente, sugere-se o acompanhamento da questão de modo a verificar se o fator tempo de existência da norma os esforços na adoção do pronunciamento.

REFERÊNCIAS

ABBADE, Eduardo Botti. Análise de alianças estratégicas sob a ótica da teoria dos jogos. **Revista de Administração da Unimep**. v. 7, n. 3, p. 24-45, Setembro./Dezembro, 2009.

Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Quantidade de mestres e doutores. 2011. Disponível em <http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=31>. Acesso em 21/07/2011.

BASU, Arun Kumar; SAHA, Malayendu. **Studies in accounting and finance – contemporary issues and debates**. New Delhi: Dorling Kindersley. 2011.

BESANKO, David; BRAEUTIGAM, Ronald R. **Microeconomia:** uma abordagem completa; tradução Flavia Dias Rangel e José Luís da Costa Oreiro. - Rio de Janeiro: LTC, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. *In*: _____ (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações

_____. Lei nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 13.ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, Jorge Andrade; YAMAMOTO, Marina Mitiyo; THEÓPHILO, Carlos Renato. A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. In: 11º. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2011. Disponível em <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos112011/211.pdf > Acesso em 12/07/2011.

DANTAS, José Alves; NIYAMA, Jorge Katsumi; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; MENDES, Paulo Cesar de Melo. Normatização contábil baseada em princípios ou regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade & Organizações – FEA-RP/USP**. v. 4, n. 9, p. 9-29, Mai./Ago, 2010.

FACCIOLI, Cezar. Novo padrão é passaporte para bolsas de todo mundo. Valor Econômico. Disponível em <http://www.valoronline.com.br/impresso/kpmg/3560/434307/novo-padrao-e-passaporte-para-bolsas-de-todo-mundo>. Acesso em 08/07/2011.

FIANI, Ronaldo. Teoria dos jogos: com aplicações em economia, administração e ciências sociais. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

IFRS FOUNDATION. International Accounting Standards Board (IASB). Who we are and what we do. Julho de 2011. Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1D35BB5F-6E59-446F-9861-A84F9288CBB4/0/Who_we_areJuly11.pdf>. Acesso em 11/07/2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KPMG International Standards Group. Insightos into IFRS: KPMG's practical guide to international financial reporting standards. 7th ed. Italy: L.E.G.O. S.p.A., 2010.

NASAR, Sylvia. **Uma mente brilhante – tradução de Sergio Moraes Rego.** 8. ed. Rio de Janeiro: Record, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional.** São Paulo : Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. Introdução à contabilidade internacional. São Paulo: Atlas, 2006.

TORRES, Fernando. Balanços retardatários. Valor Econômico. Disponível em: <http://www.valoronline.com.br/impresso/investimentos/119/430011/balancos-retardatarios>. Acesso em 08/07/2011.

VARIAN, Hal R. Microeconomia: conceitos básicos; tradução Maria José Cyhlar Monteiro e Ricardo Doninelli. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Endereço dos Autores:

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Faculdade de Economia e Administração
Departamento de Contabilidade
Rua Ministro de Godoy, 969, sala 123. 1º andar
Perdizes
São Paulo – SP – Brasil
05.015-000