

**UMA ABORDAGEM INSTITUCIONAL DO SUBJETIVISMO RESPONSÁVEL NA ADOÇÃO DAS  
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE CRÍTICO-REFLEXIVA  
SOBRE OS INIBIDORES À CONVERGÊNCIA NO BRASIL**

**AN INSTITUTIONAL APPROACH OF THE RESPONSIBLE SUBJECTIVITY IN THE ADOPTION OF  
THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS: A CRITIC-REFLEXIVE ANALYSIS  
ON THE INHIBITORS TO THE CONVERGENCE IN BRAZIL**

Márcia Maria dos Santos Bortolucci ESPEJO – Universidade de S. Paulo

Fábio FREZATTI – Universidade de S. Paulo

Ana Paula Capuano da CRUZ – Universidade Federal do Paraná

Flaviano COSTA – Universidade Federal do Paraná

**RESUMO**

O presente ensaio foi desenvolvido com a finalidade de identificar, à luz da perspectiva da Teoria Institucional das Organizações, os “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS no cenário brasileiro. A proposta foi instigada pela necessidade de mudanças de ordem filosófica, de postura e de atitude profissional introduzidas pela promulgação da Lei 11.638, em 28.12.07, cuja finalidade foi a promoção de alterações e revogações na Lei das Sociedades por Ações. A análise crítico-reflexiva realizada sugere que a transição de uma metodologia substancialmente apoiada no pilar regulador para uma modelagem que preza também pela reunião de bases normativas e cultural-cognitivas enfrenta vultosos obstáculos. Nesse sentido, identificou-se que [1] o subjetivismo responsável, [2] a prevalência da essência sobre a forma, [3] o abandono do caráter prescritivo, [4] o processo de formação profissional, [5] a carência de profissionais suficientemente habilitados, [6] fatores culturais, entre outras características inerentes à conduta do profissional contábil brasileiro, representam “inibidores” à convergência às IFRS. Como alternativas à minimização da ação de tais “inibidores”, sem a pretensão de esgotá-las, acredita-se ser salutar investir: [1] na conscientização da premente necessidade de um novo profissional, [2] na revisão do processo educacional brasileiro e [3] na formalização de políticas contábeis.

**PALAVRAS-CHAVE:** Normas Internacionais de Contabilidade; Teoria Institucional; Subjetivismo Responsável; Convergência.

## ABSTRACT

This investigation proposed to identify, through the Institutional Theory of the Organizations, the “inhibitors” to the adoption of the International Financial Reporting Standards – IFRS in Brazil, as well as the actions to minimize such factors. The proposal was instigated from need to changes of philosophical order, of posture and of professional attitude introduced by the promulgation of the Law 11.638, though alterations and revocations in the Law of the Stock Companies. The accomplished critic-reflexive analysis suggests that the transition of a methodology supported in the regulator pillar for a modeling that appreciates by the group of normative and cultural-cognitive bases faces great obstacles. In this sense, it identified that [1] responsible subjectivity, [2] the prevalence of the essence on the form, [3] the abandonment of the character of prescribing, [4] the process of professional formation, [5] the lack of professional sufficiently enabled, [6] cultural factors and other inherent characteristics to the professional's Brazilian accounting conduct represent “inhibitors” to the convergence to IFRS. It believes to be salutary to investigate: [1] in the understanding of the need to a new professional, [2] in the revision of the Brazilian educational process and [3] in the formalization of accounting politics.

**KEY-WORDS:** International Financial Reporting Standards; Institutional Theory; Responsible Subjectivity; Convergence.

## 1 INTRODUÇÃO

A legislação brasileira das sociedades por ações é operacionalizada por meio da Lei 6.404, de 1976. Ao longo do tempo algumas adaptações foram procedidas (LEIS 8.021/90, 9.457/97, 10.303/01) e, recentemente, em 28 de dezembro de 2007, foi sancionada a Lei 11.638 com a finalidade de promover alterações e revogar dispositivos da Lei 6.404/76. Ainda que a última alteração promovida na Lei das Sociedades por Ações seja fruto de um Projeto de Lei que tramitou durante sete anos no Congresso Nacional Brasileiro (Projeto de Lei 3.741/00), a promulgação da Lei 11.638/07 não é suficientemente esclarecedora em algumas das questões modificadas, o que, por ora, tem instigado uma série de questionamentos em profissionais da área contábil.

As principais alterações promovidas pela nova legislação dizem respeito a questões de natureza contábil, mas ajustes relativos à tributação e de outras naturezas também foram inseridos (IUDÍCIBUS *et al*, 2008). Os autores ainda salientam que diversos órgãos próprios estão envolvidos no processo de prover respostas aos questionamentos sinalizados por

profissionais contábeis. Nesse sentido, no Brasil, foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), cuja incumbência, entre outras, é de dirimir as dúvidas provenientes da Lei 11.638 por meio da emissão de pronunciamentos que deverão ser submetidos à aprovação por parte da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), do Banco Central do Brasil (BACEN), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e de outros órgãos reguladores. Assim, ter-se-á “[...] um conjunto de regras homogêneas nos diversos setores [...]” (IUDÍCIBUS *et al*, 2008, p. 5).

No que diz respeito às mudanças das regras contábeis, ressalta-se que os ajustes recentemente propostos à Lei das Sociedades por Ações, mais precisamente a adição do 5º parágrafo ao artigo 177 da Lei 6.404/76, reforçam o início da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Desse modo, as alterações introduzidas pela já mencionada reformulação implicam modificações nos hábitos e rotinas organizacionais, além de mudanças de ordem filosófica, de postura e de atitude profissional. Visto que a atuação profissional é construída por meio da formação do contador, faz-se necessário mencionar a investigação de Nyiama *et al* (2008). Desenvolvida com a finalidade de analisar a aderência ao ensino da Contabilidade Internacional nas capitais brasileiras, a pesquisa sinaliza um baixo nível de adesão aos ensinamentos dessa natureza. Assim, depreende-se a necessidade de promoção de mudanças também nos processos de aprendizagem, tendo em vista que os índices de oferta da disciplina de contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis não se mostraram expressivos.

Ponderando que a base legal brasileira que fornece orientações ao desenvolvimento das práticas contábeis foi instituída há mais de trinta anos é possível visualizar que as mudanças demandadas ao alinhamento aos padrões internacionais de contabilidade requerem adaptações numa realidade que já se encontra interiorizada, tanto nas organizações como nos próprios profissionais, uma vez que inúmeras práticas de natureza contábil mostram-se aceitas como legítimas na vida organizacional cotidiana, cuja realidade mantém-se pelo fato de se incorporar em rotinas, o que é a essência da institucionalização (BERGER e LUCKMANN, 1985).

Com base nas argumentações supracitadas e ainda, considerando as dificuldades inerentes a um processo de re-socialização, desenvolve-se a presente reflexão por meio da proposta de um elo entre a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade e a teoria institucional das organizações. Assim, a questão orientadora do presente ensaio é a seguinte: *Quais seriam os “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil sob a ótica institucional, bem como as ações necessárias à sua minimização? O*

objetivo da discussão é identificar, à luz de uma perspectiva institucional, os “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no cenário brasileiro e propor ações que contribuam para minimizá-los. Acrescenta-se que a discussão proposta está delimitada na esfera brasileira, logo a totalidade das manifestações presentes ao longo dessa reflexão diz respeito a esse contexto.

Sem a pretensão de esgotar o assunto em tela, nem mesmo potencializar a teoria institucional como única alternativa à discussão dos “inibidores” à convergência contábil às Normas Internacionais, a pesquisa em questão desenvolve uma análise crítico-reflexiva contrapondo os principais estudos que respaldam a discussão interposta, estimulando a reflexão acerca da identificação de elementos que possam assumir um comportamento resistente às alterações demandadas à harmonização das normas de contabilidade. Desse modo, a presente investigação configura-se, metodologicamente, como um ensaio teórico.

A focalização temática inerente a esse ensaio contribui à promoção de respostas aos questionamentos de toda uma classe profissional. Adicionalmente, ressalta-se que o início da vigência da Lei 11.638 em 01 de janeiro de 2008, associado às divergências na implantação das IFRS - *International Financial Reporting Standards* no Brasil sinalizadas por Lemes e Silva (2007) implicam urgência na manifestação de órgãos de classe de modo a esclarecer eventuais dúvidas no que diz respeito a contabilização e evidenciação de uma série de transações. Nesse sentido, refletir e discutir acerca dos principais “inibidores” às modificações estabelecidas pode auxiliar a promover indicações do curso de ação a ser delineado para a contabilidade brasileira e sua classe profissional.

O presente ensaio está estruturado em sete seções, incluindo-se essa introdução. A segunda seção apresenta uma contextualização das Normas Internacionais de Contabilidade, reunindo informações acerca do IASB e da situação do país no que diz respeito à convergência internacional. A seção 3 versa sobre o subjetivismo responsável. Na quarta seção tem-se um sumário da revisão relativa à Teoria Institucional. Com base nas exposições constantes das seções anteriores, na quinta seção são discutidos aspectos relativos à ligação entre a teoria organizacional que respalda essa reflexão e a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil. A seção 6 indica alguns pontos visualizados como “inibidores” à convergência e por fim, na sétima seção são apresentadas sugestões para minimizar a ação de tais “inibidores”.

## **2 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

O estabelecimento de transações entre organizações de diferentes países configura-se como consequência natural da abertura comercial. Nesse sentido, para que a leitura das informações disponibilizadas por essas companhias seja processada em conformidade à intenção do divulgador e às necessidades e expectativas do usuário, é salutar que todos os entes envolvidos nesse processo tenham conhecimento das normas e padrões que originaram tais evidenciações. Assim, como alternativa à consolidação de uma relação mais profícua no contexto do mercado mundial, tem-se acolhido à iniciativa da adesão aos preceitos das Normas Internacionais de Contabilidade, cujos pronunciamentos apresentam-se sob responsabilidade de um órgão instituído com essa finalidade, o IASB – *International Accounting Standards Board*.

## 2.1 IASB - *International Accounting Standards Board*

O *International Accounting Standards Board* – IASB é o órgão sucessor do IASC – *International Accounting Standards Committee*, constituído em 1973, por meio de um acordo feito entre órgãos profissionais de contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos. Antes da transição para o atual IASB, o IASC emitiu 41 IAS – *International Accounting Standards*, das quais 34, com algumas atualizações, ainda permanecem vigentes (SCHMIDT *et al*, 2006).

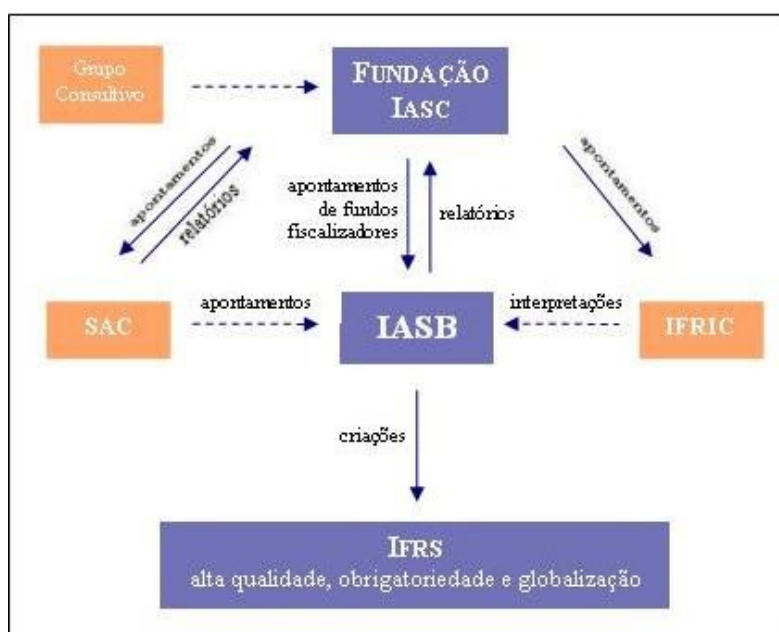


Figura 1: Estrutura Organizacional do IASC  
Fonte: Adaptado de IASB (2008)

Conforme demonstrado na Figura 1, outros órgãos fazem parte da estrutura do IASB. O *Standards Advisory Council* – SAC atua como um conselho consultivo externo que presta apoio ao IASB. Os membros do SAC são apontados pelas *Trustees Appointments Advisory*

*Group*, sendo que o mencionado Conselho Consultivo tem como principais objetivos: [1] recomendar as prioridades de trabalho do IASB; [2] aconselhar a emissão de padrões técnicos de contabilidade; [3] informar ao IASB a respeito das implicações das normas propostas para quem utiliza e elabora as demonstrações contábeis; e, [4] fazer outras recomendações pertinentes ao IASB ou às *trustees*. Outro órgão componente do IASB é o *International Financial Reporting Interpretations Committee* – IFRIC, responsável pelo aconselhamento, interpretação e oferta de orientações às situações em que há divergências de julgamento entre os usuários, tendo a responsabilidade de publicar, desde 2002, todas as interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade.

O IASB foi criado em 2002 e desde então vem se dedicando aos projetos do antigo IASC e a novas atividades; com sede em Londres, Grã-Bretanha, é constituído por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo. Os principais objetivos do IASB são: [1] desenvolver um conjunto de normas de contabilidade globais de alta qualidade, que sejam compreensíveis, transparentes e permitam a comparabilidade com outras demonstrações contábeis; [2] promover o uso e aplicação rigorosa das IFRS; e [3] provocar convergências de normas nacionais e internacionais de contabilidade, fornecendo opções de alta qualidade (PEREZ Jr., 2005).

As IFRS correspondem à formalização de pronunciamentos contábeis internacionais que, em linhas gerais, traduzem a mudança da harmonização para a convergência real dos padrões da contabilidade nacional para a contabilidade internacional (EPSTEIN e MIRZA, 2006). As Normas Internacionais de Contabilidade, representativas do padrão mundial contábil, têm sido acatadas por vários países e algumas nações ainda estão em fase de adequação, como é o caso do Brasil; contudo até o ano de 2010 praticamente todas as nações que apresentam relevância no cenário econômico mundial estarão adequando seus procedimentos contábeis aos pronunciamentos emitidos pelo IASB.

## **2.2 O PRIMEIRO PASSO À CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL – LEI 11.638/2007**

Considerando que a questão posta à reflexão no presente ensaio versa sobre os “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como, que as disposições de natureza puramente contábil introduzidas pela Lei 11.638 visaram o processo de internacionalização das Normas de Contabilidade (IUDÍCIBUS *et al*, 2008), é prudente abordar alguns aspectos da referida legislação nessa discussão. Deve-se observar que a reformulação da Lei das Sociedades por Ações representa um passo inicial à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, visto que não as atende, em sua plenitude e a

conformidade às IFRS requer observância à totalidade de seus procedimentos; não há meio termo. Além disso, o fato das companhias abertas estarem obrigadas a apresentar, a partir de 2010, suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com os pronunciamentos emitidos pelo IASB (IN CVM 457, de 13/07/07) contribui à convergência internacional. No entanto, ressalta-se que questões puramente conceituais introduzidas pela Lei 11.638/07 não fazem parte do escopo proposto à reflexão.

De acordo com Lopes (2002), o interesse pela pesquisa contábil configurou-se como um processo de prover respostas às demandas da profissão, de modo que questões de ordem práticas foram discutidas anteriormente a uma modelagem teórica. O comportamento inicialmente apresentado pelos profissionais da contabilidade em geral, voltava-se à problemática profissional, fundamentando-se sob uma abordagem de natureza normativa (LOPES, 2002). Segundo o autor, essa linha de pensamento está centrada na recomendação de práticas e procedimentos, ou seja, o contador tende a se preocupar com normas e regras claramente definidas à orientação de sua conduta profissional.

Contrariamente à filosofia característica da abordagem normativa salientada por Lopes (2002), a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade sugerida pela Lei 11.638 implica normas contábeis muito mais centradas “[...] nos princípios e nos objetivos do que se pretende obter como informação do que num enorme conjunto de regras a serem observadas [...]” (IUDÍCIBUS *et al*, 2008, p. 32). Assim, considerando a manifestação interposta por Lopes (2004, p. 185) de que “[...] ignorar o contexto organizacional é esquecer a própria essência e razão de ser da contabilidade [...]”, a próxima seção destina-se à reflexão acerca de aspectos relacionados à mudança filosófica demandada a toda classe contábil no que diz respeito às características qualitativas da informação contábil e ao subjetivismo responsável para interpretá-las.

### **3 SUBJETIVISMO RESPONSÁVEL**

As alterações introduzidas pela Lei 11.638 propõem um alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade, que, por sua vez, prezam por elevada qualidade, compreensibilidade, aplicabilidade, comparabilidade, entre outros atributos. Na visão de Iudícibus *et al* (2008), as mudanças de maior relevância introduzidas pela modificação da legislação dizem respeito à primazia da essência sobre a forma e à necessidade de julgamento profissional. Segundo os autores, os contadores estão diante de uma mudança de cunho filosófico, a qual os compele a abandonar um vasto conjunto de regras para ceder espaço à orientação de princípios à conduta profissional.

Ao discorrer acerca da tentativa, por parte da literatura contábil, de ampliação das fronteiras do entendimento do papel da contabilidade nos mercados financeiros, Lopes (2002) atenta à existência de duas modelagens contábeis com distinções substanciais: *common law* (direito consuetudinário) e *code law* (direito romano), cujas principais características estão reunidas no Quadro 1.

COMMON LAW	CODE LAW
Baixa regulamentação	Alta regulamentação
Baixa assimetria informacional	Alta assimetria informacional
Mercado acionário desenvolvido	Mercado acionário pouco desenvolvido
Estrutura acionária dispersa ( <i>shareholder</i> )	Controle acionário concentrado ( <i>stakeholder</i> )
Contabilidade e tributação são assuntos distintos	Contabilidade confunde-se com o Código Tributário

Quadro 1: *Common Law X Code Law*

Fonte: Adaptado de Lopes (2002), Ball *et al* (2000 e 2001)

Com base nas informações constantes do Quadro 1 depreende-se que o modelo orientado pelo direito consuetudinário mostra-se mais dinâmico, uma vez que sua estrutura conceitual não é fundamentalmente orientada por regras, contribuindo à amplitude do campo de ação do profissional contábil, cujas atividades são prestigiadas pela sociedade (BALL, *et al*, 2000). Com relação à regulamentação da profissão contábil, Lopes (2002) acrescenta que nos países orientados pelo *common law* a contabilidade não está inserida na esfera de influencia governamental. Assim, nessas nações a autoridade para tal regulamentação está centrada em órgãos privados que reúnem membros da profissão e do mercado.

Uma vez que a contabilidade brasileira mostra-se substancialmente arraigada nos preceitos relativos ao *code law* e que as regras instituídas pela legislação recentemente alterada não são plenamente esclarecedoras do curso de ação que deve ser delineado a cada uma das situações com as quais o profissional contábil pode se deparar no decorrer do exercício de sua profissão, o novo cenário empresarial convida-o a refletir sobre cada uma das decisões que terá de tomar de modo a compreender a essência de cada uma das operações possíveis. Porém, uma vez primando-se pela essência de cada transação, não raro, o profissional contábil tende a se deparar com uma realidade com a qual ainda não está socializado, ou seja, a decisão que a organização lhe exige não dispõe de parâmetros sedimentados, nem mesmo de um histórico de operações semelhantes para orientá-lo ou, em linhas gerais, de uma realidade cujos esquemas apresentem-se formalmente tipificados.

O conhecimento da vida cotidiana é possuído diferentemente por diversos indivíduos e tipos de indivíduos (BERGER e LUCKMANN, 1985). Nesse sentido, ainda em conformidade



com a linha argumentativa dos autores, ressalta-se que o conhecimento que cada pessoa possui da vida cotidiana estrutura-se em termos de conveniências. Logo, o julgamento que o profissional tem de realizar em suas tomadas de decisão mostra-se influenciado por uma parcela de subjetividade, a qual é inerente a todos os seres humanos. Assim, é salutar que cada contador reflita acerca da importância e responsabilidade conferidas à profissão contábil, requerentes de: [1] amplo conhecimento operacional das organizações nas quais atua; [2] noções da essência econômica envolvida em cada uma das operações possíveis ou propostas; bem como, [3] necessidade incremental inerente ao julgamento profissional (IUDÍCIBUS, *et al*, 2008).

Transpor o primeiro passo à convergência internacional requer a visualização da contabilidade sob uma nova lente, visto que ela deixa de ser dos contadores e passa a ser da empresa, representativa, não mais de um dado momento estático e passado, mas de um instrumental remanejado para, entre outras finalidades, prospectar o futuro organizacional. Nesse sentido, o profissional de contabilidade tem de incorporar a essência da manifestação proferida pelo professor Sérgio de Iudícibus do subjetivismo responsável (2007, p. 12), segundo a qual:

[...] a essência econômica é uma das principais raízes que nutrem e sustentam toda a árvore contábil. Quando se souber entendê-la profundamente e aplicá-la com propriedade, se chegará, talvez, ao ponto mais alto da evolução contábil, no qual se saberá dosar relevância com objetividade ou subjetivismo responsável [...].

Na visão de Fuji e Slomski (2003, p. 42), tal subjetivismo não se limita a “[...] uma ousadia no estudo da contabilidade, mas uma resposta a real necessidade de mudanças, ante o contexto atual e em prol da função primordial das demonstrações contábeis: fornecer informações que realmente subsidiem a tomada de decisões dos usuários [...]”. Complementarmente, ressalta-se que esse “pensar responsável” não representa uma tarefa fácil; é necessário reformular todo um comportamento que já se apresenta não só internalizado como também sedimentado e legitimado no campo da contabilidade. Assim, face à amplitude da abordagem institucional comentada, a seção seguinte destina-se à exploração de alguns aspectos relativos à teoria institucional que permitem a visualização de possíveis “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade e, conseqüentemente, ao pleno atendimento dos objetivos e anseios dos usuários da informação contábil.

#### **4 TEORIA INSTITUCIONAL**

Em conformidade com a linha argumentativa de Daft (2008), numa visão de caráter institucional as organizações precisam de legitimidade para sobreviver e só vencem por meio da congruência às expectativas de seu ambiente. Segundo o autor, as empresas estruturam-se para agradar as pessoas de fora da organização e essas atividades acabam por assumir um status de regras. Por conseguinte, o ambiente institucional mostra-se condizente àquilo que a sociedade, em sentido amplo, visualiza como as mais esperadas formas de comportamento. Os fundamentos da teoria institucional sugerem que a constante repetição de práticas acaba internalizando-as nas organizações.

As preocupações empresariais comumente estão relacionadas à conquista e consolidação de espaço no mercado (GONÇALVES *et al*, 2008), bem como à obtenção de desempenho econômico financeiro; prática que se apresenta legitimada em algumas organizações (OYADOMARI *et al*, 2008). Nesse sentido, considerando o entendimento de Guerreiro *et al* (2006) de que o sistema contábil pode ser visualizado como importante rotina no âmbito organizacional, ou ainda, que a contabilidade, mais especificamente a de cunho gerencial, representa um conjunto fortemente estruturado em rotinas, é possível depreender que as modificações interpostas pela adoção das Normas Internacionais de Contabilidade demandam readaptações em práticas contábeis que possuem durabilidade dinâmica nas organizações.

Em virtude da complexidade de algumas ações e da existência estruturas formalmente consolidadas nas empresas, verifica-se a incorporação e o apego em práticas e procedimentos que prevalecem na organização, independentemente da eficácia proveniente de sua adoção, corroborando para o surgimento de estruturas organizacionais formais (MEYER e ROWAN, 1977). Segundo Oliver (1991), as organizações não se ajustam invariavelmente às regras, mitos ou expectativas em seu ambiente institucional. A investigação da resistência organizacional em ambientes institucionais pode ser importante para consubstanciar ou refinar as premissas básicas da teoria institucional, uma vez que, para a autora, o ponto central da teoria institucional é que o ambiente exerce poderosa influência no processo adaptativo às regras organizacionais, de modo que, dependendo do grau de institucionalização haverá maior ou menor margem para resistência e mudança.

O desenvolvimento de estudos relativos aos direcionamentos contábeis, focados na compreensão do surgimento e da legitimação das estruturas sociais e de significados, tem contribuído à orientação das atividades profissionais (LOUNSBURY, 2008). Segundo o autor, a realização de análises comparativas de sistemas de controle, de expansão global das organizações, da evolução histórica de mercado, entre outros emparelhamentos, conduzem à

contribuição supracitada. Carvalho *et al* (1999) ainda atentam às orientações puramente racionalistas, negligenciando-se dimensões sócio-culturais como uma das deficiências da tentativa de compreensão das transformações do mundo moderno.

Na visão de Berger e Luckmann (1985, p. 81) um mundo institucional constituiu-se como uma realidade objetiva; todavia os autores ressaltam que a “[...] institucionalização é incipiente em toda situação social que prossegue no tempo [...]”. Nesse sentido, a legitimação configura-se como uma espécie de produção de novos significados com a finalidade de tornar objetivamente acessível e subjetivamente plausível as objetivações institucionalizadas. Guerreiro *et al* (2005) salientam que as empresas não utilizam novas abordagens à contabilidade gerencial porque os novos conceitos ainda não tiveram seus processos de institucionalização efetivados, corroborando à ausência de pilares de sustentação para que tais conceitos convertam-se em hábitos organizacionais de modo a constituir a base das rotinas e das instituições. Assim, analogamente às proposições de Guerreiro *et al* (2005) voltadas às necessidades dos usuários internos, a contabilidade financeira tem de enfrentar um profundo processo de transformação que engloba o enfraquecimento de pilares já existentes e a solidificação de novas bases conceituais que ainda não estão claramente definidas entre os integrantes da classe contábil.

Scot (2008) argumenta que as instituições representam estruturas sociais multifacetadas, constituídas de elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais. O autor destaca a existência de três elementos fundamentais à constituição das instituições – reguladores, normativos e cultural-cognitivos. Comumente recorre-se à expressão “pilar(es)” para fazer referência a tais elementos. Assim, o pilar regulador está relacionado à imposição de regras, leis e sanções; o pilar normativo abarca aspectos ligados à certificação e aceitação de valores (aquilo que é preferido/desejável), de modo que o sistema normativo autoriza e habilita a ação social ao mesmo tempo em que impõe constrangimento ao comportamento social; por fim, o pilar cultural-cognitivo pleiteia-se na existência de um fluxo contínuo de acontecimentos alavancados pela atribuição de significados a objetos e atividades e pela interação de significados que os mantêm e os transformam. No que diz respeito às distinções dos pilares regulador e normativo, salienta-se que regra corresponde a uma dimensão prescritiva, obrigatória na vida social, passível de punição (leis); as normas, por sua vez, configuram-se como metas ou objetivos.

As manifestações de DiMaggio e Powell (1983) permitem a visualização da profundidade dos problemas inerentes às transformações necessárias à convergência internacional. Os autores destacam a possibilidade de inércia organizacional, uma vez que as

entidades tomam decisões com base em processos institucionalmente legitimados. Machado-da-Silva *et al* (2005) argumentam que legitimidade é a palavra-chave no contexto institucional, pois representa o elemento que permite a manutenção ou mudança da instituição, visto que questionamentos a respeito da adequação de práticas, normas e procedimentos podem impedir a reprodução dos padrões institucionalizados, culminando no desencadeamento de um processo de desinstitucionalização, seguido da relegitimação de novos significados e ações, típicos de um processo de reinstitucionalização.

Tolbert e Zucker (1999) preconizam que a institucionalização é um processo que se intensifica nas organizações ao longo do tempo. Segundo as autoras, esse processo apresenta características comuns e marcantes em momentos distintos, permitindo sua segregação em três estágios – habitualização, objetificação e sedimentação (Quadro 2):

PROCESSO	DESCRIÇÃO
Habitualização	Processo que envolve a geração de novos arranjos estruturais como alternativa à promoção de respostas a problemas organizacionais específicos. Configura-se como uma espécie de formalização de práticas e procedimentos contribuindo à formação de estruturas classificadas como um estágio de pré-institucionalização.
Objetificação	As organizações monitoram seus competidores e esforçam-se na tentativa de manutenção de sua competitividade. Assim, em resposta a esse monitoramento e por meio de relativo consenso social entre os membros da instituição, dá-se início a uma movimentação rumo a um <i>status</i> mais permanente e difundido. Paralelamente, intensificam-se ações de teorização, caracterizadas como situações evidenciadoras de que a mudança é bem-sucedida, contribuindo à legitimação cognitiva e normativa dos atos pretendidos.
Sedimentação	Caracteriza-se como um processo de propagação e perpetuação de estruturas por todo o grupo de atores teorizados por um período consideravelmente longo de tempo. A continuidade histórica de tais estruturas relaciona-se à resistência à mudança e, além disso, a ausência de resultados demonstráveis associados à estrutura pode truncar, gradualmente, a sedimentação.

Quadro 2: Processos de Institucionalização  
Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (1999)

Assim, considerando que a sanção da Lei 11.638 e as Normas Internacionais de Contabilidade têm suscitado uma série de questionamentos entre profissionais da contabilidade, visualiza-se um cenário fortemente tendencioso a um processo de desinstitucionalização, representado pela necessidade do abandono de uma série de conceitos e procedimentos legitimados entre a classe contábil que, nesse momento, precisam ser desconstruídos para ceder espaço à legitimação de novas formas de compreensão da realidade social.

Oliver (1992) sumariza a desinstitucionalização de uma prática ou atividade como uma espécie de resposta política às ameaças iminentes de falha ou ainda de obsolescência visualizadas pela organização. Na visão da autora, tais respostas podem ser subsidiadas pelo monitoramento do processo de distribuição de poder, ou seja, por meio da identificação de

líderes de sucessão, padrões de dependência, criticidade, oposição ao *status quo* da empresa, entre outros artifícios.

Com relação à legitimidade, é oportuno salientar que, segundo Machado-da-Silva *et al* (2005), esta é garantida por atitude interna ou por expectativa de determinadas conseqüências, de modo que interpretação e legitimidade mostram-se estreitamente vinculadas e representativas de aspecto fundamental a toda instituição. Segundo os autores, tal estreitamento permite a compreensão dos motivos pelos quais certas regularidades não constituem uma instituição.

Scott (2008) acrescenta que numa perspectiva institucional é preciso compreender que legitimidade não representa um artigo a ser possuído ou trocado, mas uma condição que traduz a consonância percebida a regras e leis pertinentes, apoio ou alinhamento com estruturas cultural-cognitivas; um valor simbólico a ser visivelmente exibido e passível de contestação. De acordo com Suchman (1995, p. 574) *apud* Scott (2008, p. 59) “legitimidade é uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, próprias, ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores, convicções e definições socialmente construídas”.

Convém salientar que necessidades de mudanças requerem que as organizações conheçam melhor suas próprias identidades (SOUZA *et al*, 2008). Segundo Berger e Luckmann (1985), ainda que num processo de socialização primária, a identificação é condição à interiorização. Assim, as alterações à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade precisam constituir-se em uma identidade aos profissionais da contabilidade, ou seja, os contadores devem ter seus questionamentos esclarecidos de modo a identificar-se com os novos procedimentos propostos para dar início a um processo de re-socialização. Ressalta-se que, para Berger e Luckmann (1985, p. 215), nos processos de re-socialização “[...] o passado é reinterpretado para se harmonizar com a realidade presente, havendo a tendência a retrojetar no passado vários elementos que subjetivamente não eram acessíveis naquela época [...]”.

Em resposta a essa necessidade de reflexão e discussão acerca de dificuldades às modificações demandadas à harmonização contábil (SOUZA e COUTINHO FILHO, 2007), bem como face ao incentivo interposto por Machado-da-Silva *et al* (2005) à exploração da interface da teoria institucional com outras vertentes de análise das organizações, a próxima seção apresenta um *link* entre a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade e a perspectiva institucional da teoria das organizações.

## 5 PERSPECTIVA INSTITUCIONAL DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Conforme já discutido, o caminho à internacionalização da contabilidade requer a adoção de normas previamente estabelecidas. Esse comportamento, ou ainda, essa política, configura-se como uma mudança de processos contábeis, exigindo alterações em práticas consolidadas em uma sociedade cujos mecanismos coercitivos mostram-se marcantes no processo de formação sócio-cultural (MACHADO-DA-SILVA e GONÇALVES, 1999). Segundo os autores, em sociedades marcadas pela diversidade de condições de competição e de mercado, bem como culturais e sociais, como parece ser o caso brasileiro, tem-se interpretações do fenômeno da estabilidade e da mudança organizacional mais adequadas se, nos diferentes níveis, forem consideradas pressões institucionais.

A Figura 2 representa uma adaptação da mudança do paradigma estático de Tolbert e Zucker (1999) proposta por Frezatti *et al* (2007). A analogia da referida figura com o cenário atualmente vivido no Brasil no processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade e da Lei 11.638/07 contribui à reflexão acerca do curso de ação que pode ser delineado às práticas contábeis de modo a promover seu profícuo processo de institucionalização.

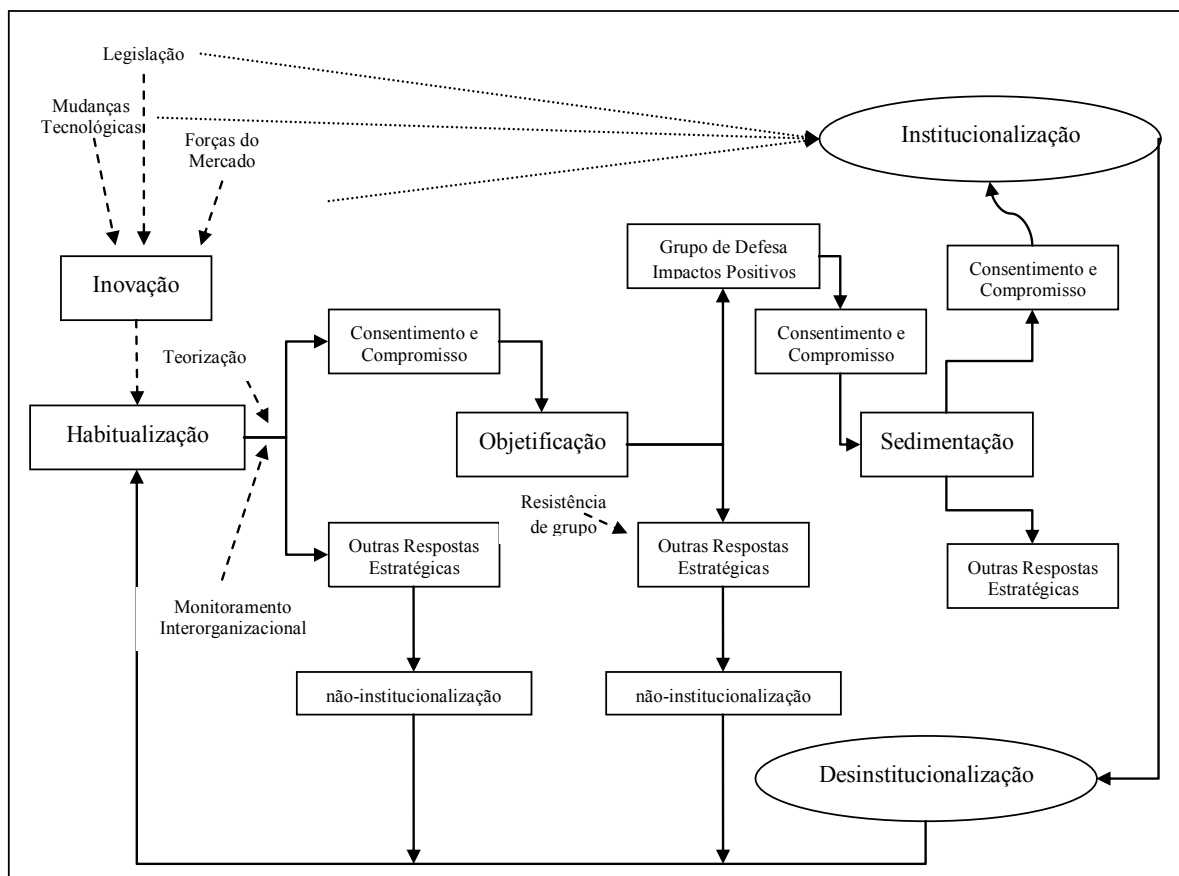


Figura 2: Processos inerentes à Institucionalização

Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (1999) e Frezatti *et al* (2007)

Nesse primeiro momento, ainda que por meio de legislação (regra), as empresas estão sendo compelidas a inovar, considerando também, entre outros fatores, forças mercadológicas e mudanças de tecnologia para instituir novos hábitos. Todavia, o regramento sancionado à sociedade brasileira por meio da Lei 11.638 começa a manifestar indícios do modelo *common law*, uma vez que a profundidade da regulamentação mostra-se em declínio. Assim, inicia-se um processo de desenvolvimento de novos hábitos organizacionais, novas formas de agir e interpretar transações.

Tão logo a importância de julgamento profissional frente às decisões esteja reconhecida pelos membros da organização, visualiza-se a necessidade de respaldar as mudanças propostas por meio da exposição dos benefícios advindos da sua implantação. Nesse sentido, apesar dos vultosos desembolsos que as modificações relativas à alteração da Lei das Sociedades Anônimas e a adoção às Normas Internacionais de Contabilidade têm requerido às empresas, a longo prazo, espera-se expressiva redução de custos de elaboração de demonstrações contábeis, contratação de profissionais, entre outras economias. Paralelamente à redução de gastos, o prestígio dispensado ao profissional contábil nas sociedades orientadas pelo modelo *common law* (BALL *et al*, 2000), contribui à argumentação para reunir comprometimento e compromisso do grupo no qual precisam ser implementadas as mudanças.

Uma vez que as proposições particulares de cada organização tenham conquistado “militantes”, tem-se uma dinâmica de conduta objetivada, ou seja, os hábitos adquirem *status* mais permanentes e difundidos, acessíveis aos colaboradores da empresa. Nessa ocasião os impactos positivos são mais facilmente percebidos, ampliando a possibilidade de reunião de grupos de defesa, devidamente compromissados com as propostas, contribuindo às suas perpetuações ao longo do tempo, promovendo a institucionalização de novas práticas e conceitos.

Todavia, conforme salientam Frezatti *et al* (2007), ainda que as propostas sejam devidamente planejadas, atender aos preceitos do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) não garante a efetiva institucionalização de determinada pretensão. As três etapas (habitualização, objetificação e sedimentação) defendidas pelas autoras, bem como as próprias práticas institucionalizadas na sociedade, podem ser postas em xeque, comprometendo o processo de institucionalização ou, se for o caso, contribuindo à desinstitucionalização. Inclusive, na Figura 2 nota-se que aquilo que representa algo

institucionalizado está exposto às pressões externas, passível de ter sua continuidade ameaçada.

Não há dúvida de que os procedimentos contábeis, em sentido amplo, mostram-se diante de expressivos desafios operacionais. Os principais impactos no patrimônio líquido e no resultado das empresas ainda não são conhecidos, as “entrelinhas” das alterações dos demonstrações contábeis não estão claras, os efeitos nos sistemas e processos internos de cada organização ainda são desconhecidos, de modo que “a pergunta que não quer calar”, típica de uma sociedade orientada pelo *code law*, é: como registrar esse ou aquele evento? Isto posto, a seção seguinte destina-se à exposição de aspectos pontualmente visualizados como “inibidores” ao processo de internacionalização da contabilidade na sociedade brasileira.

## **6 “INIBIDORES” À ADOÇÃO DE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA INSTITUCIONAL**

O subjetivismo responsável e a primazia da essência sobre a forma associados ao abandono do caráter prescritivo à adoção de normas constituem-se em alguns dos “inibidores” postos à reflexão. Na maioria dos países latinos, como é o caso do Brasil, o modelo contábil é orientado por regras. Assim, em linhas gerais, a mudança do *code law* para o *common law* representa um significativo obstáculo, uma vez que requer alterações de natureza cultural na configuração do *status quo* da ciência contábil. A comodidade de seguir regras cede espaço a uma postura decisória ativa. Iudícibus (2007, p. 12) expõe que “[...] a prevalência da essência sobre a forma, todavia, provoca sérios problemas para os contadores acomodados, acostumados às regrinhas de custo, da objetividade extremada, treinados mais para obedecer às normas do que para serem criativos [...]”.

Ainda quanto à prevalência da essência sobre a forma e ao subjetivismo responsável, outra mudança profunda será exigida do profissional contábil – ao invés de representar a realidade, o contador terá de interpretá-la, isso porque diante da existência de normas e regras institucionalizadas, tem-se uma representação da realidade social por meio da “tradução” de tais códigos. Porém, quando, de alguma forma, é exigido um julgamento das normas faz-se necessária à interpretação/projeção da realidade para determinada ocasião; ações que dependem da forma como o profissional percebe essa realidade e trabalha com ela. O processo de interpretação é um grande obstáculo; o adequado entendimento dos fundamentos e a compreensão de tudo o que a norma abrange não é simples; têm-se conceitos tecnicamente mais complexos.



Esse processo de transformação cultural e mudanças de paradigmas vivenciados pelas organizações acarretam o surgimento de conflitos intraorganizacionais uma vez que hábitos e rotinas deverão ser substituídos, gerando desconforto e resistência por parte dos colaboradores. Nesse sentido Quellette e Wood (1998) afirmam que os velhos hábitos são difíceis de serem modificados por ocasião da velocidade e facilidade com que velhos padrões de comportamento podem ser executados.

O processo de formação do profissional da contabilidade também pode ser visualizado como outro “inibidor” à adoção das novas práticas contábeis. A prospecção de futuro requerida pelas novas demonstrações contábeis contribui à compreensão da educação do contador como um “inibidor”. O “como fazer” baseado em uma vasta gama legislatória no país dará espaço ao “pensar em como fazer”, sendo exigida muito mais capacidade de abstração dos profissionais da área, bem como a quebra de paradigmas não somente para os discentes, mas, também para os docentes que deverão se adaptar a essa nova forma de ensinar. Iudícibus (2007, p.16) esclarece que, “[...] o contador moderno, todavia, deve assumir a postura desafiadora de um viajante através do tempo, das civilizações e do espaço, na busca de novas terras e panoramas desconhecidos, ou analogamente, à descoberta do Novo Mundo que ainda nos trará muitas surpresas [...]”.

Ainda com relação à formação profissional, é conveniente salientar que a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade culmina na extinção da disciplina de Contabilidade Internacional dos programas curriculares das Instituições de Ensino Superior, visto que os conhecimentos transmitidos durante todo o curso da graduação estarão alinhados àqueles atualmente restritos à disciplina específica de Contabilidade Internacional. Nesse sentido, retomando os resultados da pesquisa de Nyiama *et al* (2008), segundo os quais a oferta da disciplina de Contabilidade Internacional é baixa, o despreparo de profissionais atuantes no mercado brasileiro constitui um significativo “inibidor” à implantação das Normas Internacionais de Contabilidade.

Além de dispor de conhecimentos relativos à contabilidade internacionalmente adotada, com as novas exigências lhe atribuídas, o contador deverá considerar a amplitude organizacional nas suas decisões, ou seja, ter uma visão mais horizontal. Conhecimentos interdisciplinares serão primordiais à opção e fundamentação dos procedimentos adotados. Assim, aqueles contadores que desconhecem conceitos básicos de outras ciências e sua interligação com a contabilidade e que visualizam a ciência contábil como uma “caixa preta”, isolada do mundo científico, têm seu campo de atuação profissional ameaçado. A Figura 3 apresenta um resumo de alguns “inibidores” discutidos nesse ensaio.



Figura 3: “Inibidores” da Mudança

Com base nos “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade abordados, a próxima seção propõe uma discussão acerca de alternativas à minimização da ação dos “inibidores” recém apresentados.

## 7 CONSIDERAÇÕES À MINIMIZAÇÃO DA AÇÃO DOS “INIBIDORES” À ADOÇÃO DAS IFRS

Considerando a discussão posta à reflexão e a base conceitual da teoria institucional abordada, depreende-se a importância da legitimação de um novo profissional contábil. A partir da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, devidamente subsidiada por um comportamento responsável, ainda que subjetivo, o contador poderá ser reconhecido como um profissional dotado de raciocínio crítico-analítico e não somente um cumpridor de regras.

De acordo com Martin (2002, p. 11), “[...] de um modo geral, para um executivo brasileiro uma boa contabilidade é tão somente aquela que minimiza o grau de exposição tributária de sua empresa”. O autor complementa expondo que esse comportamento “[...] tem sido responsável pela projeção de uma imagem social extremamente desfavorável da figura do contador e seu trabalho [...]”.

Todavia, assim como fora abordado em seção anterior, a legitimação de determinados valores não é instantânea; consome um dado intervalo de tempo e envolve todo um processo de institucionalização, conforme preconizam Tolbert e Zucker (1999). Além disso, finalizar a discussão proposta sinalizando a legitimação da profissão do contador como alternativa à minimização dos inibidores representaria um tratamento reducionista as proposições dessa reflexão. Nesse sentido, para que o novo profissional contábil seja legitimado, propõem-se três grandes ações. Tais ações são apresentadas isoladamente para que suas exposição e compreensão sejam facilitadas. No entanto, cabe ressaltar que no contexto organizacional devem ser visualizadas como práticas concomitantes, complementares, inseridas num contexto caracterizado por um movimento de circularidade (ação implica reação).

Primeiramente acredita-se num processo de conscientização da premente necessidade de um novo profissional. A adoção dessa nova postura discutida requer muita reflexão e diálogo. Nesse sentido, o desconhecimento não deve ser visualizado como uma limitação, mas como uma oportunidade à profissão do contador e à profissionalização continuada. Assim, estimulam-se trocas de experiências e consultas a parceiros e até mesmo concorrentes. É preciso ter em mente que as dificuldades, ainda que em níveis diferenciados, mostram-se presentes no dia-a-dia de inúmeras organizações.

Em segundo lugar, visualiza-se a promoção de alianças e intercâmbios entre Instituições de Ensino Superior de outras nações como uma alternativa à implementação das Normas Internacionais de Contabilidade. Ainda que as empresas possam investir na capacitação de seus colaboradores, bem como estimulá-los por meio da revisão de modelos de remuneração, aprender essa nova metodologia contábil num contexto diferente representa um diferencial, visto que a imersão cultural contribui para uma melhor compreensão de causalidade e dos benefícios de determinadas ações. Além disso, o contato direto com indivíduos socializados em nações orientadas pelo *common law*, por exemplo, pode contribuir para um profundo esclarecimento de eventuais dúvidas, tendo em vista que, vez ou outra, as discussões realizadas entre profissionais brasileiros podem acabar em “achismos”.

A terceira proposta e talvez a mais importante das ações, diz respeito à estruturação de procedimentos por meio da formalização de políticas contábeis. Uma vez conscientizados da importância e da profundidade das alterações, os profissionais precisam respaldar e documentar os critérios utilizados e os motivos de suas opções àquelas situações em que são convidados a julgar determinado evento para decidir acerca da melhor forma de contabilização e/ou evidenciação. A elaboração das políticas contábeis, ainda que indicada como alternativa à redução dos “inibidores”, sem dúvida é um desafio. Os critérios adotados certamente não serão estáticos, e toda revisão com finalidade construtiva é bem-vinda; todavia, não poderão variar com acentuada frequência.

A formalização dessas políticas demanda profissionais que conheçam as entrelinhas da instituição, sabedores de suas dificuldades e particularidades. As notas explicativas deverão conter um sumário das políticas contábeis; logo, as instituições que não compartilham dessa metodologia terão de rever seus procedimentos e considerar que, apesar da subjetividade característica à nova fase contábil, qualquer estimativa tem que ter uma base racional de mensuração.

Apenas a título de exemplificação da profundidade das modificações que precisam ser consideradas quando da elaboração das políticas contábeis, ressalta-se que a redação de

apenas um parágrafo da legislação societária recentemente atualizada implicou ou, ainda tem de implicar, alteração no contrato social ou estatuto de muitas organizações. Acrescenta-se que essa formalização de procedimentos contábeis proverá respostas causais a eventuais dúvidas, sejam elas provenientes de integrantes da própria instituição ou de usuários externos. Assim, as políticas contábeis deverão ser esclarecedoras dos “porquês” de cada um dos critérios utilizados, não se restringindo à exposição de como proceder diante de alguns eventos.

Conforme salientado, as alternativas aqui expostas não esgotam os recursos que podem ser utilizados pelas organizações. Acredita-se que um processamento sadio da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade deve envolver ações considerando um movimento de circularidade, uma vez que os atores responsáveis pela alavancagem da mudança precisam avaliar as particularidades de cada uma das fases do processo de institucionalização salientadas por Tolbert e Zucker (1999) e complementadas por Frezatti *et al* (2007), especialmente àquela relativa à teorização. A exposição dos benefícios decorrentes da mudança, que, no caso do Brasil, correspondem, entre outras vantagens, ao fortalecimento do mercado de capitais e redução, ainda que a longo prazo, dos custos de operação e acompanhamento é salutar à sua promoção.

Por fim, acrescenta-se que os próprios contadores devem adotar uma postura ativa no processo de agenciamento das mudanças, reconhecendo a necessidade de abandonar a “zona de conforto” que ocupam em algumas situações e contribuindo à persistência da ação contábil. Adicionalmente, salienta-se que as conseqüências de muitos esforços não são, necessariamente, frutos de um único caminho; são necessárias estratégias alternativas em diferentes níveis do campo da contabilidade.

## REFERÊNCIAS

BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. 2001. Corrigendum “The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings” [Journal of Accounting and Economics 29 (2000) 1-51]. *Journal of Accounting and Economics*, 30: 241-241.

BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. 2000. The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 29: 1-51.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. 1985. *A Construção Social da Realidade*. Petrópolis, Vozes, 248 p.

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em 26/08/2008.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em 26/08/2008

\_\_\_\_\_. *Projeto de Lei nº 3.741, de 08 de novembro de 2000*. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em 26/08/2008.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. *Contribuições da Perspectiva Institucional para Análise das Organizações*. In: ENCONTRO DA ANPAD, 23, Foz do Iguaçu, 1999, *Anais ...* Paraná, EnANPAD.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. *Instrução CVM Nº 457, de 13 de julho de 2007*. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board - IASB*. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 05/09/2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. *Pronunciamento Conceitual Básico*. Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 06/09/2008.

DAFT, Richard L. 2008. *Organizações: Teoria e Projetos*. São Paulo, Cengage Learning, 627 p.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*. 48 (2): 147-160.

EPSTEIN, B. J.; MIRZA, A. A. 2006. *IFRS Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey, John Wiley & Sons, 10721072 p.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE; Am. J. 2007. Strategic Responses to Institutional Pressures, and Success in Achieving Budget Targets: A Survey at a Multinational Company. *International Journal of Accounting and Information Management*. 15 (2): 50-66.

FUJI, A. H.; SLOMSKI, V. 2003. Subjetivismo Responsável: Necessidade ou Ousadia no Estudo da Contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças – RCF*. 33: 33-44.

GONÇALVES, C. A.; DIAS, A. T.; MUNIZ, R. M. 2008. Análise Discriminante das Relações entre Fatores Estratégicos, Indústria e Desempenho em Organizações Brasileiras atuantes na Indústria Manufatureira. *Revista de Administração Contemporânea*. 12 (2): 287-311.

GUERREIRO, R. ;FREZATTI, F.; CASADO, T. 2006. Em Busca de um Melhor Entendimento da Contabilidade Gerencial - Conceitos da Psicologia, Cultura Organizacional e Teoria Institucional. *Revista Contabilidade & Finanças – RCF*. Edição Comemorativa: 7-21.

GUERREIRO, R. ;FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. 2005. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. *Revista Organizações & Sociedade – O&S*. 12 (35): 91-106.

IASB – International Accounting Standards Board. Disponível em <<http://www.iasb.org>>. Acesso em 29/08/2008.

IUDÍCIBUS, S. 2007. Ensaio sobre Algumas Raízes Profundas da Contabilidade, em Apoio aos Princípios Fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações – RCO*. 1 (1): 9-16.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. 2008. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – Suplemento*. São Paulo. Atlas. 64 p.

LEMES, S.; SILVA, M. G. 2007. A Experiência de Empresas Brasileiras na Adoção das IFRS. *Contabilidade Vista & Revista*. 18 (3): 37-58.

LOPES, A. B. 2002. *A Informação Contábil e o Mercado de Capitais*. São Paulo, Pioneira Thomson Learning. 148 p.

LOPES, Alexandro Broedel. 2004. *A Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade*. In: LOPES, Alexandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, p. 171-185

LOUNSBURY, Michael. 2008. Institutional Rationality and practice Variation: New Directions in The Institutional Analysis of Practice. *Accounting, Organizations and Society*. 33: 339-362.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. 2005. Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea – RAC*. 1: 09-39.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. 1999. *Nota Técnica: A Teoria Institucional*. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. *Handbook de Estudos Organizacionais*. São Paulo, Atlas, p. 218-225.

MARTIN, N. C. 2002. Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. 28: 7-28.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*. 83 (2): 330-363.

NYIAMA, J. K.; BOTELHO, D. R.; CORRÊA, B. M.; SANTANA, C. M. 2008. Conhecimento de Contabilidade Internacional nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis: Estudo da Oferta nas Instituições de Ensino Superior das Capitais Brasileiras. *Revista Contabilidade e Organizações – RCO*. 2 (2): 101-116.

OLIVER, C. 1991. Strategic Responses to Institutional Processes. *Academy of Management. The Academy of Management Review*. 16 (1): 145-179.

OLIVER, C. 1992. The Antecedents of Deinstitutionalization. *Organizations Studies*. 13 (4): 563-588.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P. 2008. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista Contabilidade e Organizações – RCO*. 2 (2): 55-70.

PEREZ Jr, J. H. 2005. *Conversão de Demonstrações Contábeis*. São Paulo, Atlas, 374 p.

QUELLETTE, J. A.; WOOD, W. 1998. Habit and Intention in Everyday Life: The Multiple Processes by Which Past Behavior Predicts Future Behavior. *Psychological Bulletin*. 124 (1): 54-74.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; FERNANDES, L. A. 2006. *Fundamentos de Contabilidade Internacional – Coleção Resumos de Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 206 p.

SCOTT, W. Richard. 2008. *Institutions and Organizations – Ideas and Interests*. Los Angeles, Al Bruckener, 258 p.

SOUZA, A. A. S.; COUTINHO FILHO, F. B. 2007. *Harmonização Internacional: Um Estudo sobre as Dificuldades de Convergência das Normas Contábeis Brasileiras em Relação às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7, São Paulo, 2007. *Anais ...* São Paulo.

SOUZA, M. M. P.; CARRIERI, A. P.; FARIA, A. A. M. 2008. The Construction of Organizational Identity: Discourses on a Brazilian Private Railroad. *Brazilian Administration Review – BAR*. 5 (3): 177-192.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. 1999. *A Institucionalização da Teoria Institucional*. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de Estudos Organizacionais*. São Paulo, Atlas, p. 193-217.