

SME GAAP: uma visão dos padrões contábeis para as Pequenas e Médias empresas

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Nilton Oliveira da Silva [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Fátima de Souza Freire [ORCID iD](#), Aluno Doutorado/Ph.D. Student Valdemir Regis Ferreira de Oliveira [ORCID iD](#)

Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Nilton Oliveira da Silva

[0000-0003-3500-1903](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont/UnB

Doutor/Ph.D. Fátima de Souza Freire

[0000-0003-1133-5087](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont/UnB

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Valdemir Regis Ferreira de Oliveira

[0000-0002-5154-5129](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont/UnB

Resumo/Abstract

O presente estudo teve como objetivo analisar as informações do resultado no processo de consulta pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) sobre a contabilidade de pequenas e médias empresas (PME), e verificar as novas perspectivas empíricas e teóricas sobre elas. Justifica-se o estudo tendo em vista que a nova ordem econômica mundial está voltada às atividades que focam a inovação, criatividade e empreendedorismo. As PMEs têm surgido como alternativas de negócios econômicos modernos. Ao mesmo tempo, cresce a necessidade de informações claras e verdadeiras que permitam a comparabilidade desses negócios no contexto internacional. A partir dessa preocupação, em 2009, o IASB emitiu pronunciamento visando padronização dos relatórios financeiros para essas empresas. Recentemente, o debate transcendeu na possibilidade de alinhamento com os demais padrões de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) completos, considerando às singularidades das PMEs. Por meio de uma análise de conteúdo, nos documentos emitidos pelo IASB, assim como uma revisão da literatura, analisou-se as diferentes perspectivas no processo de implementação e revisão da norma. Sabe-se que a compreensão dos impactos positivos e negativos dessas normas contábeis podem auxiliar a literatura acadêmica na consolidação do campo contábil. Os resultados permitiram a inferência da explanação de três princípios muito singulares a essas entidades: relevância, simplicidade e



representação fidedigna. Observa-se ainda que os padrões para as PMEs foram mais observados por países em desenvolvimento. Conclui-se que divergências entre definição, simplificação da norma e critérios de adoção provocam no IASB uma constante atualização sobre o tema.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade Financeira e Finanças (CFF) / Financial Accounting and Finance



SME GAAP: uma visão dos padrões contábeis para as Pequenas e Médias empresas

Resumo

O presente estudo teve como objetivo analisar as informações do resultado no processo de consulta pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) sobre a contabilidade de pequenas e médias empresas (PME), e verificar as novas perspectivas empíricas e teóricas sobre elas. Justifica-se o estudo tendo em vista que a nova ordem econômica mundial está voltada às atividades que focam a inovação, criatividade e empreendedorismo. As PMEs têm surgido como alternativas de negócios econômicos modernos. Ao mesmo tempo, cresce a necessidade de informações claras e verdadeiras que permitam a comparabilidade desses negócios no contexto internacional. A partir dessa preocupação, em 2009, o IASB emitiu pronunciamento visando padronização dos relatórios financeiros para essas empresas. Recentemente, o debate transcendeu na possibilidade de alinhamento com os demais padrões de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) completos, considerando às singularidades das PMEs. Por meio de uma análise de conteúdo, nos documentos emitidos pelo IASB, assim como uma revisão da literatura, analisou-se as diferentes perspectivas no processo de implementação e revisão da norma. Sabe-se que a compreensão dos impactos positivos e negativos dessas normas contábeis podem auxiliar a literatura acadêmica na consolidação do campo contábil. Os resultados permitiram a inferência da explanação de três princípios muito singulares a essas entidades: relevância, simplicidade e representação fidedigna. Observa-se ainda que os padrões para as PMEs foram mais observados por países em desenvolvimento. Conclui-se que divergências entre definição, simplificação da norma e critérios de adoção provocam no IASB uma constante atualização sobre o tema.

Palavras-Chave: Normas contábeis. PME. Princípios. IFRS. Contabilidade

1. Introdução

A agenda econômica mundial tem buscado redefinir o discurso de suas políticas e dos negócios enfatizando processo inovativo e criativo, flexibilidade e a capacidade de aproveitar novas oportunidades (Parry, 2016). Isso tem produzido cada vez mais políticas de redução de Estado e controle governamental, desenvolvimento de critérios de empreendedorismo nos mercados globais que tem amplificado a imprevisibilidade e competição. Por sua vez, houve um crescimento de pequenas e médias empresas (PMEs), especialmente em países em desenvolvimento, devido a sua característica significativa de promoção de crescimento econômico. Não obstante, as pequenas e médias empresas já correspondem a mais de 95% de entidades no setor econômico mundial (Soomro & Aziz, 2015; Bautista-Mesa, Muñoz-Tomás, & Horno-Bueno, 2019)

Definir as PMEs não é uma tarefa fácil para a literatura (Berisha & Pula, 2015). O debate inicial já se apresenta refletido nas diversas terminologias encontradas nos estudos, tais como: “pequenas empresas” ou “pequenos negócios”, ou microempresa, ou pequenas entidades e, no caso da atualidade, “empreendedorismo”. Outra dificuldade encontrada está no fato de que a homogeneidade do conceito sofre influências de definições locais e que diversas classificações podem ser encontradas (Carmo, Ribeiro, & Carvalho, 2011; Kushnir, 2010). No entanto, as definições têm se pautado em critérios mais típicos de dados quantitativos, de avaliações qualitativas ou de combinações desses dois. Os mais comumente encontrados na literatura são: a não separação da propriedade e controle, pequena participação de mercado, o número de funcionários e gestão financeira (Ang, 1991; Gibson & Van der Vaart, 2008; Soomro & Aziz, 2015).



A existência de vários critérios para classificar as PMEs e o contexto econômico de cada país são fatores importantes que afetam a disponibilidade informacional consistente ao mundo econômico globalizado (Buculescu, 2013). Então, é possível verificar, na literatura, o aumento no debate para construção ou consolidação de padrões de relatórios financeiros que possam fornecer informações de alta qualidade e comparáveis para essas entidades (Arafat, Dunne, & Ahmed, 2020). Portanto, a contabilidade tem se firmado como uma ciência de vital importância para a solução desse problema global. Sabe-se que a comparabilidade internacional em relatórios financeiros pode ser alcançada com a adoção de padrões aceitos globalmente, não apenas por entidades listadas, mas também por PME, mesmo com a presença de suas diversas características singulares (Kiliç, Uyar, & Ataman, 2016).

A esse respeito, em julho de 2009, após um longo processo de questionamentos e perguntas, o *International Accounting Standards Board* (IASB) publicou um padrão IFRS que estivesse dirigido ao nicho das PMEs. A norma estabelece um conjunto internacional de padrões contábeis para empresas que não possuem responsabilidade pública e que publicam demonstrações financeiras de propósito geral aos seus usuários externos, como proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio (Ram & Newberry, 2013; Bonito & Pais, 2018). Os objetivos do IASB, no desenvolvimento de IFRS para PMEs, incluíam o fornecimento de padrões e executores de alta qualidade, inteligíveis e globalmente aceitos que permitissem aos participantes, em diferentes mercados de capitais e outros usuários, tomarem decisões econômicas (Marina, 2020). Firma-se a partir daí, a ideia de que essas entidades também devam se pautar em orientação para o usuário, conforme defendida na contabilidade desde os estudos de Paton (1922).

Em janeiro de 2020, o IASB publicou uma solicitação de informações para buscar opiniões sobre como alinhar o padrão *IFRS para PMEs* com os padrões IFRS completos. À luz dos comentários sobre o pedido de informação e das recomendações do seu grupo consultivo (SMEIG - *SME Implementation Group*), o IASB está trabalhando no sentido de publicar uma minuta de exposição (*explosure draft*), propondo alterações à Norma IFRS para PME para novos requisitos no âmbito da revisão (IASB, 2020). Após esse processo, foi apresentada uma ideia de alinhamento às demais normas completas a partir de princípios de relevância, simplicidade e representação fidedigna.

Diversos são os fatores encontrados na literatura contábil sobre o comportamento da adoção de padrões, que vão desde o *lobbying* (Puro, 1984) a problemas de ónus para a aplicação (Quagli & Paoloni, 2012). Sendo assim, faz-se necessário compreender os impactos positivos e negativos de uma mudança de demonstrações financeiras baseadas em padrões e princípios geralmente aceitos, pois a maioria das PMEs possui sistemas contábeis voltados a questões gerenciais e investimento internos. Portanto, o entendimento dos prós e os contras pode ajudá-las a considerar uma mudança em sua base política contábil. Dessa maneira, o presente estudo tem como objetivo analisar o resultado do processo de consulta sobre a contabilidade das PMEs, realizado pelo IASB, assim como verificar as novas perspectivas empíricas e teóricas para o estudo dessas empresas.

Por meio de uma análise de conteúdo de documentos emitidos pelo IASB (cartas comentários, pesquisas on-line e entrevistas com usuários e não usuários), além da revisão da literatura, buscou-se verificar as diferentes perspectivas no processo de implementação e revisão da norma. Justifica-se essa pesquisa, pois geralmente estudos anteriores revelam que a implementação das IFRS por países individuais parece ser um desafio, devido à norma ser menos complexa ou ser uma versão simplificada (Fonseca, 2011; Botinha & Lemes, 2013; Perera & Chand, 2015; Yström, 2019). Portanto, mais pesquisas são oportunas e essenciais sobre a experiência de transformação de relatórios financeiros por entidades não publicamente

responsáveis e PMEs. Para Gill et al. (2012), os estudos da contabilidade das PMEs, a partir de lógicas econômica e epistemológica, podem permitir uma melhor compreensão do contexto social, político e acadêmico em que essas entidades estão inseridas.

2. Revisão de Literatura

Em relação à definição de pequenas e médias empresas, a discussão a respeito das PMEs já se reflete no debate quanto aos diversos termos de identificação encontrados na literatura acadêmica. Parry (2016), em seu estudo, que objetivava uma revisão crítica que contribuísse com o debate contínuo sobre as agendas e metodologias das pesquisas sobre o tema, verificou-se que os termos utilizados nas pesquisas estão vinculados a “pequenas empresas” ou “pequenos negócios”, ou microempresa, ou pequenas entidades, e, no caso da atualidade, “empreendedorismo”, sendo este um dos termos mais utilizados para demonstrar a partir de uma nova perspectiva econômica.

Holmes e Zimmer (1994) já apresentavam que definir uma pequena empresa resulta de um debate limitado da literatura, o que deixa a tarefa um pouco mais difícil. No entanto, para os autores, os critérios mais típicos estão relacionados a não separação da propriedade e controle, pequena participação de mercado e definições quantitativas, como o número de funcionários. Carmo et al. (2011) ainda alertam que o debate quanto à homogeneidade do conceito no contexto global sofre influências de definições locais ou até mesmo dentro de um país, as classificações podem ocorrer de diferentes formas. Estudos como de Kushnir (2010) corroboraram com esse achado ao verificar que das 120 economias analisadas em sua pesquisa, em 26 havia mais de uma definição disponível para classificar as PMEs.

Desde Ang (1991) sugeriu em sua pesquisa uma série de fatores que distinguiriam uma pequena empresa de uma empresa com características maiores, e ainda verificou que o contexto da gestão financeira tem sido um dos objetos de estudo na literatura. Para Gill et al. (2012), as PMEs possuem uma complexidade singular, no que diz respeito a expectativa de vida mais curta, presença de imposto de propriedade, problemas de transferência intergeracional e prevalência de contratos implícitos. Dentre isso, surgem os problemas de agência e informação assimétrica que podem ser identificados com maior frequência nas pequenas empresas do que nas grandes (Lopez-Gracia & Aybar-Arias, 2000).

A importância dada as pequenas e médias empresas é evidenciada em diversos estudos empíricos (Berisha & Pula, 2015; Arafat et al. 2020, Marina, 2020). Essa relevância está alinhada à realidade econômica, social e ambiental como, por exemplo, nos casos de expressivos números de geração de emprego. Para Fülbier e Klein (2015), as PMEs estão associadas às atividades de produtos de inovação, de nichos especializados nas indústrias de manufatura, com forte laços das regiões de origem, e que geralmente possuem uma administração pela qual a parte interessada de maior visibilidade é a pessoa do proprietário.

Enquanto em alguns países uma empresa é considerada de média dimensão, noutros a mesma empresa é considerada de grande dimensão, pelo que não estaria incluída na categoria de PME (Buculescu, 2013). Dessa maneira, definições fornecidas por instituições internacionais tendem a facilitar a comparabilidade e a internacionalização dos conceitos. Sendo assim, as categorizações por critérios quantitativos, como número de empregados e volume de negócios, têm criado certa estabilidade para o entendimento da literatura acadêmica. Há ainda o critério do balanço total dessas empresas, porém, é um critério que vem sendo criticado (Gibson & Van der Vaart, 2008), pois nem todas as economias possuem definições e registros de componentes patrimoniais consolidados, como o caso de ativos intangíveis.

Na verdade, o número de empregados tem se caracterizado como o critério mais comum para tal classificação (Soomro & Aziz, 2015). Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE - (2019), a distinção ocorre a partir do número de empregados, nos quais as micro têm até 20 empregados, as pequenas entre 20 e 99 e as médias entre 100 e 299 empregados. Dessa definição, a maioria dos países tem apresentado os critérios de inclusão para a categoria das PMEs. No caso dos países integrantes da União Europeia, por exemplo, as definições fazem parte de uma recomendação emitida em 2003 que conceituam empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros (Fonseca, 2011; Deshmukh & Chavan, 2012).

Países como Estados Unidos (EUA), Canadá e Japão apresentam critérios mais amplos buscando uma abordagem qualitativa (tipo de atividade econômica) e os critérios quantitativos (empregados). Por exemplo, nos EUA a definição regulamentada permitiu para o setor de manufatura um limite de no máximo 500 funcionários, apresentando um número maior que os demais consultados. Para Buculescu (2013), no geral esses três países representam a complexidade de uma definição padronizada. A Tabela 1 representa o resultado da pesquisa de Berisha e Pula (2015), no que concerne a um resumo de diferentes países em relação aos critérios quantitativos (número de empregados) com base na OCDE.

Tabela 1

Distribuição das empresas por número de funcionários

Países	Micro	Pequena	Média	SME	Grande
União Europeia, Irlanda, Noruega e Suécia	1 - 9	10 - 49	50 - 249	1 - 249	+250
Austrália	0 - 9	10 - 49	50 - 199	0 - 199	+200
Canadá	0 - 9	10 - 49	50 - 499	1 - 499	+500
Japão	4 - 9	10 - 49	50 - 249	1 - 249	+250
Coréia do Sul	5 - 9	10 - 49	50 - 199	5 - 199	+200
México	0 - 10	11 - 50	51 - 250	1 - 250	+251
Nova Zelândia	1 - 9	10 - 49	50 - 99	0 - 99	+100
Turquia	1 - 19	20 - 49	50 - 249	1 - 249	+250
Estados Unidos	1 - 9	10 - 99	100 - 499	1 - 499	+500
Brasil *	1 - 19	20 - 99	100 - 499	1 - 499	+500

Nota: * considerada as atividades de indústria

Fonte: Adaptado de Berisha, G., & Pula, J. S. (2015). Defining Small and Medium Enterprises: a critical review. *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*, 1(1), 17-28.

Uma outra definição mais comumente encontrada nos EUA e Canadá são direcionadas a participação no mercado de capitais ou não, demonstrando o conceito de responsabilidade pública. Para Fülbier e Gassen (2010), esse conceito pode diferenciar as PMEs das demais pelo aspecto material. Já para as PMEs, o número relevante de contratos parceiros é menor (mais) em comparação com os parceiros contratuais de responsabilidade pública. Os autores ainda enfatizam que critérios de tamanho podem não demonstrar características específicas de setores, que se apresentam de uma ideia simples e aplicável, ou seja, os critérios de tamanho dependem diretamente (por exemplo, número de empregados) ou indiretamente do número de contratos firmes envolvidos.

Visando se antepor as dificuldades que poderiam se apresentar pela divergência de critérios quantitativos na definição das PMEs, o IASB, no desenvolvimento de IFRS para PMEs, propôs uma dependência de critérios qualitativos no escopo da norma. Segundo Buculescu (2013), a intenção objetiva principalmente permitir que critérios qualitativos criassem premissas para harmonização e comparabilidade de relatórios financeiros para PMEs,



embora os países ainda pudessem utilizar de critérios quantitativos para classificação dessas entidades para fins de gerenciamento local.

Quanto à normatização contábil para PMEs, Gibson (1992) apresentou um estudo pelo qual é possível verificar que tem ocorrido uma evolução na visão tradicional do papel das informações financeiras, no processo de tomada de decisão, seja dos proprietários ou dos gestores das empresas. Dessa maneira, presume-se que tais informações sejam disponibilizadas de forma completa e “perfeita”, a fim de determinar resultados ideais. Embora a maioria desses processos, de melhora das informações que incorrem em tomadas de decisões corretas, tenha ocorrido, em maior parte, nos estudos e considerações de grandes empresas, há um crescimento nas atividades de tomada de decisão das pequenas e médias empresas (Arafat et al., 2020).

Para Devi e Samujh (2015), as agências de financiamento internacional como o Banco Mundial e OCDE, por exemplo, identificaram a falta de uma estrutura contábil desenvolvida para essas empresas que poderia gerar grandes obstáculos para o desenvolvimento econômico, especialmente em países em desenvolvimento. Para esse fim, a necessidade de um sistema de contabilidade das PMEs tem ganhado grande relevância no contexto internacional e, concomitantemente, a importância de que os relatórios financeiros se apresentem compreensíveis e acomodados às necessidades das PMEs. A intenção é de fornecer informações confiáveis e significativas à satisfação das necessidades dos usuários (Fuji & Slomski, 2003). De fato, o ideal da Contabilidade se orientar ao usuário já vem sendo discutida desde os estudos de Paton (1922).

Com isso, em 2009, após um longo processo de discussão, o IASB publicou um padrão IFRS que estivesse dirigido ao nicho das PMEs. O IFRS para PMEs visava fornecer um conjunto internacional de padrões contábeis para empresas que: a) não possuíam responsabilidade pública de prestação de contas; b) publicassem demonstrações financeiras de propósito geral aos seus usuários externos, como, proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais e agências de avaliação de crédito (Quagli & Paoloni, 2012). Foram considerados aspectos importantes das PMEs que, de certa forma, não se alinham ao padrão dos IFRS completos. Logo, uma simplificação foi adotada (Marina, 2020).

O IASB herdou de seu antecessor, o IASC (*International Accounting Standards Committee*), o devido processo de desenvolvimento da norma, já que se apresentam indícios de que tal debate se encontra na agenda de discussão desde 1988 (Wallace, 1993; Devi & Samujh, 2015). Porém, a questão do desenvolvimento de normas para PMEs tomou corpo em 2001 e somente em 2004, recebeu uma melhor consideração com a emissão de um documento de discussão intitulado “*Visões Preliminares sobre Normas de Contabilidade para Entidades de Pequeno e Médio Porte*” (IASB 2004). Em 2007, foi emitida a *exposure draft* (ED) pela qual 116 pequenas entidades de 20 países testaram a *ED IFRS para PMEs*. Posteriormente, um grupo de trabalho analisou os resultados que foram comunicados ao IASB. Esse projeto recebeu três títulos diferentes ao longo do processo, sendo eles: (i) IFRS para Entidades Privadas (maio/2018); (ii) IFRS para entidades não publicamente responsáveis (janeiro/2009); (iii) IFRS para PMEs, como conhecida atualmente (Ram & Newberry, 2013).

A primeira revisão abrangente teve início em 2012, resultando nas Emendas à norma, em 2015, que entraram em vigor em 1º de janeiro de 2017 (IASB, 2015). Como parte da revisão, foi debatida, especialmente, a questão do escopo do padrão em relação à classificação da entidade em “não possuir responsabilidade pública”, podendo deixar a norma mais restritiva (Parry, 2016). No entanto, após o processo de revisão, o Conselho decidiu que a ampliação da norma, ao considerar outras entidades publicamente responsáveis, poderia gerar ao mesmo



tempo outras mudanças necessárias na norma IFRS para PMEs a fim de tratar questões relevantes para este grupo. Dessa maneira, ocorreria um aumento na complexidade do padrão (IASB, 2020).

Embora as normas possuam, em seu título, a referência para “pequenas e médias” empresas, não é possível encontrar em seu escopo, parâmetros que definam a “dimensão” para considerar que uma empresa utilize essa norma. Portanto, não há limiar quantitativo mínimo ou máximo para determinar se essas orientações poderiam ser aplicadas (Fitzpatrick & Frank, 2009). Nessa perspectiva, tanto o processo de implementação e adoção de tais normas vem sendo um objeto de grande debate para a literatura contábil, como o surgimento de duas escolas críticas (Ram & Newberry, 2013; Yström, 2019). A primeira se apresenta a favor da adoção de padrões mais concisos e que podem atender melhor às necessidades dos usuários das demonstrações financeiras dessas organizações (Parry, 2016). Essa corrente entende que o foco em relatórios complexos e requisitos de detalhamento contábil nem sempre são relevantes e podem ser onerosos na prática (Litjens et al. 2012).

Por outro lado, há uma oposição a inserção desse padrão destinado às PMEs. Eles defendem que a abordagem utilizada pelo IASB não promoveu um novo quadro específico para essas empresas, mas se baseou num método de “cima para baixo” e que isso não consolidou a ideia de uma simplificação do IFRS completo (Quagli & Paoloni, 2012). Para a oposição, o primeiro ponto de debate já se apresenta durante o processo de desenvolvimento da norma. Foi o que identificou Singh e Newberry (2008) ao verificar que a falta de pesquisas fundamentadas levou o IASB a tomar decisões das respostas quanto à simplificação de propostas de reconhecimento e mensuração para as PMEs, em meio a “mesas redondas”. Outro ponto de maior debate, para essa corrente crítica, está no fato de que a adoção da IFRS para PMEs pode gerar uma possível falta de comparabilidade, uma vez que ocorra maior flexibilidade e mais oportunidades para o julgamento profissional (Deshmukh & Chavan, 2012).

Nessa perspectiva, estudos como de Kiliç e Uyar (2017) apresentam ainda que tais críticas se referem principalmente a: i) ligação inevitável sempre existente com o IFRS completo (em termos de tópico não tratado pelo IFRS para as PME e as mudanças futuras esperadas na correspondência com as mudanças em IFRS completo); ii) a utilidade muito limitada deste padrão apenas para empresas envolvidas no comércio e atividade internacional descartando as atividades locais; iii) falta de apoio de economias desenvolvidas; iv) evidência empírica limitada sobre as necessidades dos usuários de relatórios financeiros das PMEs; v) o aumento limitado da comparabilidade, ou, para certos aspectos, a diminuição da comparabilidade; e por fim, vi) a complexidade de preparação e compreensão de processos contábeis em tópicos complexos como, por exemplo, políticas de dividendos e conceito de manutenção de capital com a conseqüente negação do “pense pequeno primeiro” e os princípios de “informação apenas uma vez”.

Não obstante a isso, o processo de adoção nos países não tem ocorrido de maneira tão simples como desejada. Segundo Carmo et al. (2011, p. 242) “para uma norma contábil ser eficaz no cumprimento do seu objetivo ela deve ser aceita no meio social” e, dessa forma, o sistema jurídico (*common law* e *code law*) é atributo importante para a influência dessa adoção. Já Bonito e Pais (2018) enfatizam que a influência está relacionada aos diversos fatores institucionais de cada país, tais como, educação, a disponibilidade de um conjunto nacional de normas de contabilidade financeira para PMEs, familiaridade com IFRS, ajuda externa, padrões de gestão e a relação entre os padrões de contabilidade e regras fiscais. Dessa maneira, é possível entender o porquê de resistências de adoção da norma em alguns países, como no caso de alguns pertencentes à União Europeia (Fülbier & Gassen, 2010; Baldarelli et al. 2012). A Tabela 2 representa o uso do padrão IFRS para PMEs por região.

Tabela 2
Uso das IFRS para PMEs por jurisdição

Região	Jurisdição					
	Exige ou permite o IFRS para PMEs		Usa o IFRS para PMEs como um ponto de referência para os requisitos de contabilidade locais		Não exige nem permite o IFRS para PMEs	
	Número	Exemplos	Número	Exemplos	Número	Exemplos
África	20	África do Sul e Nigéria			18	Egito e Senegal
Américas	33	Brasil e Colômbia	1	Uruguay	3	Bolívia e México
Asia-Oceania	22	Paquistão e Arábia Saudita	7	Australia e Malásia	17	Japão e Coreia do Sul
Europa	6	Georgia e Suíça	6	Suécia e Reino Unido	33	Alemanha e France
Total	81		14		71	

Fonte: IASB (2020). *Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard*. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2020/december/iasb/ap30-second-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard.pdf>

O Brasil e a África do Sul foram os países que endossaram as IFRS para PMEs desde sua promulgação, em 2009 (Kiliç et al., 2016). O Brasil, como uma das grandes economias em desenvolvimento, vê uma relevância nas PMEs já que se estima que 99% dessas entidades brasileiras são representadas no universo dessas empresas (Faria & Silva, 2014). Assim, em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu um documento técnico com opção para PMEs no Brasil, endossada pelo Conselho Federal de Contabilidade (Rodrigues, Schmidt, & Santos, 2012; Figueiredo, Martins, & Rodrigues, 2016).

Vale ressaltar que apesar de uma classificação legal e formal do ambiente brasileiro, especialmente ligadas aos objetivos tributários, as definições das entidades que deverão utilizar tal norma, seguem-se em conformidade com o normativo internacional (Botinha & Lemes, 2013). Embora os *BR GAAP* para PMEs sejam uma tradução do IFRS emitido pelo IASB, algumas modificações foram realizadas ao longo do tempo, tais como, a exigência de métodos de equivalência patrimonial para contabilizar os investimentos em subsidiárias, em demonstrações financeiras separadas (Perera & Chand, 2015).

Para Carvalho e Salotti (2013), apesar do Brasil possuir essa normatização, a adoção é raramente utilizada já que as demonstrações financeiras produzidas para as PMEs geralmente estão associadas a razões fiscais em detrimento de tomada de decisões econômicas. A esse respeito, em 2021, o Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de fomentar a contabilidade para essas empresas, reformulou e simplificou as normas vigentes. Dessa maneira, o CPC PME (convergência da *IFRS for SMEs*) recebeu mais duas novas normas: uma para atender às pequenas empresas (NBC TG 1001) e a outra destinada às microempresas (NBC TG 1002) (CFC, 2021).

A estrutura conceitual do IASB que auxilia na definição de padrões, tanto do IFRS para PMEs quanto o IFRS completa, identificou investidores e credores existentes e potenciais como principais usuários das demonstrações financeiras (IASB, 2010). Embora a evidência empírica a respeito das necessidades dos usuários de relatórios financeiros das PMEs seja limitada, a literatura acadêmica tem se preocupado em apresentar estudos para fomentar o debate (Susela & Samujh, 2015; Camfferman & Zeff, 2018; Yström, 2019).

Para Perera e Chand (2015), há inconsistência nas conclusões sobre os usuários e as suas necessidade de informações permanecem sem resposta, especialmente pela própria falta de participação desses usuários no processo de construção da norma, já que os principais comentaristas foram representados por contadores, auditores e normatizadores. Dessa maneira, os pressupostos da teoria de utilidade de decisão (Dandago & Hassan, 2013) não foram validados, já que avaliar a utilidade da decisão dos usuários é um teste primário para definir os princípios geralmente aceitos dos regulamentos contábeis. A Figura 1 apresenta uma evolução temporal do processo de implementação da norma.

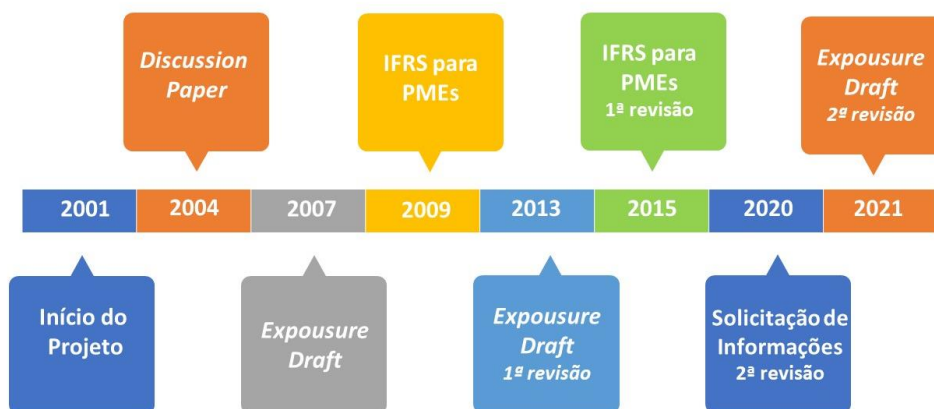


Figura 1- Linha do tempo do projeto de implementação da IFRS para PMEs
Fonte: Elaboração Própria

3. Metodologia

O estudo possui uma abordagem qualitativa de natureza exploratória, pois procura conhecer, interpretar e identificar aspectos e características da adoção de uma norma contábil no contexto das PMEs. Foi realizada uma revisão da literatura e, adicionalmente, baseou-se nos pressupostos do estudo de Matos e Niyama (2013) para a análise de respostas a questões abertas enviadas ao IASB no processo de solicitação de informações. O método segue a abordagem sugerida por Bauer Gaskell (2008) na apresentação de quatro estágios, a saber: (i) o delineamento da pesquisa que apresenta a estratégia do estudo por levantamento de dados; (ii) a geração de dados que foi a coleta documental; (iii) o tratamento analítico desses dados que utilizou da técnica de uma análise de conteúdo preconizada por Bardin (2011); (iv) a construção de consenso e inferências que deu origem aos dados analisados.

Em janeiro de 2020, o IASB publicou uma solicitação de informações para buscar opiniões sobre se e como alinhar o padrão IFRS para PMEs com os padrões IFRS completos. Esta solicitação faz parte de uma segunda revisão abrangente do padrão IFRS para PMEs, que o Conselho emitiu em 2009 e corrigiu em 2015. À luz dos comentários sobre o Pedido de Informação e das recomendações do seu grupo consultivo (SMEIG - *SME Implementation Group*), o Conselho trabalhará no sentido de publicar uma minuta de exposição, propondo alterações de como a norma deve ser atualizada para levar em consideração as normas IFRS completas e alterações não incorporadas atualmente no padrão IFRS para PMEs (IASB, 2020). Assim, tendo como base tal informação e a revisão da literatura, o delineamento da pesquisa foi correspondente ao processo de revisão e alinhamento do IFRS para PMEs.

A fim do cumprimento do segundo estágio da pesquisa, foram coletados no sítio da entidade (<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/>) os documentos para posterior análise, sendo as cartas comentários um objeto

de estudo mais analítico. Estudos como de Visoto, Matos e Niyama (2017); Matos e Murcia (2019); Holder et al. (2013); Jorissen et al., (2012); Marina (2020) utilizaram desses documentos como objeto de pesquisa em seus estudos. Das 66 cartas enviadas ao conselho, somente 62 estavam disponíveis para leitura e importação. Uma vez realizado esse procedimento, foram identificadas as características de cada questão, sendo que ambas as questões, tanto as objetivas e subjetivas, requeriam explicações adicionais (Carvalho et al., 2015).

Foram adicionados à análise, os documentos de apoio que forneciam um resumo do *feedback* sobre a solicitação de informações coletada durante o período de consulta, por meio de divulgação, pesquisas e análise preliminar das cartas de comentários recebidas (IASB, 2020). Esses documentos são resultados de 30 pesquisas *on-line* sendo 21 individuais e 9 de organizações. Adicionalmente foram verificadas as 54 pesquisas com usuários, das quais 14 de “usuários” e 40 de “não usuários”. A pesquisa de usuários foi distribuída por meio da rede de padronização nacional e da atualização do IFRS para PMEs e considerou separadamente as respostas (IASB, 2020). Dessa maneira, foram consideradas 150 respondentes ao total entre os objetos analisados representados na Tabela 3.

Tabela 3

Resumo das solicitações de informações enviadas ao IASB no período do projeto Segunda revisão abrangente do padrão IFRS para PMEs

Tipo de Respondente	<i>Comment letters</i>	<i>Online Survey</i>	<i>User survey and user interviews</i>	<i>Total</i>	<i>Porcentagem</i>
<i>Accountancy body</i>	26	1	-	27	18%
<i>Standard-setting body</i>	14	-	-	14	9,4%
<i>Individual</i>	8	-	-	8	5,4%
<i>Auditor/Accounting Firm *</i>	7	17	32	56	37,4%
<i>Preparer/Preparer representative body *</i>	6	9	2	17	11,4%
<i>Consulting</i>	5	-	-	5	3,3%
<i>Academic/Consultant/Editor</i>	-	3	-	3	2%
<i>Financial institution lending to SMEs</i>	-	-	10	10	6,7%
<i>Investor in SMEs</i>	-	-	2	2	1,3%
<i>Supplier selling to SMEs credit</i>	-	-	1	1	0,6%
<i>Analyst</i>	-	-	1	1	0,6%
<i>National Standard-Setter/ Regulator *</i>	-	-	4	4	2,6%
<i>Other *</i>	-	-	2	2	1,3%
Total da amostra	66	30	54	150	100%

Nota: * para o processo de pesquisa e entrevistas foram considerados como “não usuários” da IFRS para PMEs

O Conselho dividiu as perguntas em três partes para cada solicitação. A parte A corresponde a três questões (G1-G3) que objetivavam abordar os comentários quanto à necessidade de que os princípios e definições importante do IFRS para PMEs devessem estar alinhados a normas IFRS completas, respeitando a ideia de custo-benefício. Na parte B, as dez questões refletiam solicitações de quais seções dessa norma deveriam estar alinhadas, assim como as possíveis interpretações IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations*

Committee). E por fim, a parte C trouxe cinco questões sobre tópicos que não são abordados na norma (IFRS 14 - Contas regulatórias de diferimento, criptomoedas, Obrigação de benefício definido e Tópicos não abordados pela norma IFRS para PMEs e questões adicionais) ou que ao longo do processo foram sugeridas ao Conselho. Por questão de objetividade dessa pesquisa, as inferências serão relacionadas às questões da parte A.

Optou-se também pelos mesmos critérios usados pelo SMEIG para resumir o *feedback* dos respondentes, sendo “maioria” quando à extensão das respostas corresponde à grande maioria, “vários” quando corresponde a um número menor da maioria de respondente, “alguns” quando corresponde à minoria e, por fim, “um pequeno número” quando representar poucos respondentes (IASB, 2020). As respostas foram codificadas com auxílio de uma planilha do MS Excel e divididas pela numeração correspondente para facilitar a interpretação. Uma vez realizada esse estágio e tendo por base a revisão de literatura e demais documentos, deu-se início ao estágio de inferência dos resultados.

4. Análise dos Resultados

Os resultados permitem corroborar com os achados das diferentes pesquisas da literatura que verificaram a participação dos constituintes na definição de padrões (Kwok & Sharp, 2005; Bautista-Mesa et al., 2019). Em uma análise teórica da participação dos usuários, Durocher, Fortin e Côté, (2007) afirmam que o principal benefício (ou seja, valor extrínseco) da participação do usuário em tais processos está no fato de se obter padrões que forneçam informações úteis nas demonstrações financeiras.

Os normatizadores foram os que mais participaram do processo a partir da análise das cartas comentários. Para Jorissen et al., (2012) que realizou um estudo a fim de verificar a natureza e a motivação de participação dos constituintes no processo legal do IASB, tal participação está justificada no fato de que normatizadores reagem significativamente mais quando as propostas têm um grande impacto nos números contábeis de uma empresa. Nesse caso, a solicitação realizada pelo Conselho pode representar mudanças relevantes na norma e, conseqüentemente, nos números contábeis de um percentual significativo de entidades.

Uma análise a ser inferida, nesse processo de revisão da norma, pode ser verificada na Tabela 3 quanto à participação dos auditores na maioria dos comentários (37,4%) do total das informações enviadas. Jorissen et al. (2012) enfatizam que esse comportamento está fundamentado pela explicação de duas teorias: a da regulamentação e da agência. Para defensores da primeira teoria, a participação dos auditores está no fato de um interesse próprio, corroborado por Matos e Niyama (2013) que ainda acrescentam que a visão das firmas de auditoria representa uma ótica para os diversos setores do mercado. Por outro lado, ao se analisar pela teoria da agência, o critério de interesse próprio é corroborado, já que as atitudes de interesses perante os normatizadores podem estar em seu “bem próprio” (Puro, 1984; Kwok & Sharp, 2005).

A Figura 2 apresenta a distribuição das jurisdições que participaram como respondentes. A localização geográfica tem sido tradicionalmente utilizada pela academia para embasamento dos estudos desde critérios culturais a preferências dos constituintes (Jorissen et al., 2012; Larson & Herz, 2013). A maior frequência (41%) está representada pela região das Américas, especialmente pela América Latina e Caribe, seguida pelos 20% representados na Ásia e Oceania. Tal resultado permite a inferência de como o setor das PMEs é importante para economias em desenvolvimento em relação às desenvolvidas. Estudos como de Bautista-Mesa et al. (2019) corroboram a esses achados.

■ Américas ■ Asia-Ocenia ■ Europe ■ África ■ Organizações Globais

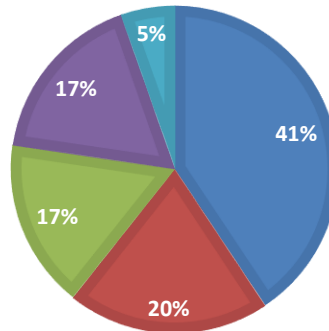


Figura 2- Distribuição Geográfica das Comentários recebidos
Fonte: Elaboração Própria

É sabido que a implementação das IFRS para PMEs tem ocorrido em regiões com maiores incentivos econômicos. Camfferman e Zeff (2018) apresentam que os IFRS demonstram uma necessidade jurisdicional e que embora as normas para PMEs não têm sido dirigidas a qualquer tipo de jurisdição em particular, ajudariam a lidar com a inadequação percebida de IFRSs completos para países em desenvolvimento. A UNCTAD (Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento) já havia expressado sua preocupação da aplicação de normas contábeis completas em países em desenvolvimento, onde os mercados de capitais não assumem tanta relevância e onde há um despreparo dos profissionais de contabilidade. Dessa maneira, a adoção de normas mais simplificadas como as apresentadas para as PMEs contribuiria para o desenvolvimento econômico desses países, pois a existência de estruturas contábeis de mais qualidade permitiria uma maior credibilidade aos investidores internacionais. Logo, as normas para PMEs são consideradas para esses países um “casamento perfeito” entre mudanças menos onerosas e inserção no mercado competitivo (Kilic &Uyar, 2017).

Em relação ao surgimento do SME GAAP, em IASB (2020), há uma descrição que a “maioria” dos respondentes concordam com a abordagem de alinhamento do padrão IFRS para PMEs com os padrões IFRS completos. Para eles, esse alinhamento permite vantagens a uma entidade que aplique esse padrão para PMEs, quando houver a decisão de migrar ao padrão completo, caso haja um crescimento econômico. O nível de competitividade também será ampliado já que as demonstrações financeiras estão preparadas em níveis de comparabilidade às demais normas aplicadas. Para a “maioria” dos respondentes, sejam usuários ou não-usuários, essa nova revisão do IFRS para PMEs apresentaria uma visão de futuro a essas entidades, o que fortalece uma visão de continuidade e não mais de sobrevivência pela qual tais entidades comumente são vistas.

No entanto, em via oposta, “alguns” respondentes não concordam com o alinhamento, pois outros padrões já definidos, por exemplo, IFRS 9 (instrumentos financeiros) e IFRS 16 (Leasing), poderiam adicionar custos e complexidade a essas entidades que não possuem recursos ou competências profissionais para o cumprimento desses requisitos. Essas também foram as preocupações de “alguns” não usuários consultados.

Não obstante as solicitações do IASB para as considerações da norma para PMEs, é possível verificar a consolidação da visão de princípios do processo de normatização do Conselho. Logo, vê-se a ideia de princípios que fundamentam o alinhamento: princípios de

relevância, simplicidade e representação fiel. A Tabela 4 apresenta as definições consideradas pelo IASB. Sabe-se que, junto ao processo de normatização contábil, tem surgido pesquisas que contemplam a discussão central entre definir regras, priorizando informações menos suscetíveis a subjetividade de quem as prepara ou estabelecer princípios, visando informações que reflitam mais precisamente a essência econômica de uma operação (Dantas et al., 2010). Ao se analisar as três primeiras questões do processo de revisão desse estudo, infere-se claramente a intenção do normatizador em apresentar a visão de princípios aos respondentes.

Tabela 4

Definição dos princípios para IFRS para PMEs

Princípio	Definição
Relevância	é determinada avaliando se o problema abordado por uma Norma IFRS, uma alteração a uma Norma IFRS ou uma Interpretação IFRIC faria uma diferença nas decisões dos usuários das demonstrações financeiras preparadas aplicando a Norma IFRS para PMEs.
Simplicidade	simplifica os requisitos de reconhecimento e mensuração, reduz o número de divulgações exigidas e simplifica a linguagem. Estabelece cinco maneiras pelas quais os requisitos das Normas IFRS completas podem ser simplificados na Norma IFRS para PMEs. Eles são: <ol style="list-style-type: none"> i. omitindo alguns tópicos; ii. quando uma norma IFRS permite opções, permitindo apenas a opção mais simples; iii. simplificar os requisitos de reconhecimento e medição; iv. reduzir as divulgações; e v. simplificar a linguagem.
Representação Fiel	tem como objetivo ajudar o Conselho a avaliar se as demonstrações financeiras preparadas aplicando o padrão IFRS para PMEs representariam fielmente a substância dos fenômenos econômicos em palavras e números. Simplificações que resultem em demonstrações financeiras que não atendam a esse critério podem prejudicar a qualidade das informações reportadas aos usuários.

Fonte: IASB (2021)

Nessa perspectiva, vê-se a inserção de novos princípios ao arcabouço teórico. Para Iudicibus et al. (2020), basear-se a norma em princípios favorece o direcionamento da atenção para outro padrão que aparentemente permita o alcance de objetivos mais eficientes. Ainda em Iudicibus et al. (2020, p. 163), “decorre que um padrão estabelece uma forma de conduta a ser seguida pelos operadores da contabilidade, os princípios subjacentes a essa norma de conduta podem ser considerados consoante duas linhas de raciocínio distintas, porém, complementares e não excludentes”. Assim, infere-se que a apresentação desses princípios pelo IASB tem a intenção de fortalecer e trazer segurança às PMEs que optaram por essa adoção normativa.

O conceito de relevância vem se consolidando no ambiente contábil desde 1966 com “*A Statement of Basic Accounting Theory*”(ASOBAT). Os modelos atuais possuem uma combinação satisfatória de qualidades fundamentais para a tomada de decisão a quem se destina a informação. Logo, a objetividade anteriormente preconizada nas estruturas contábeis tem dado lugar para uma “subjetividade consciente” das demonstrações financeiras. A realidade é que características qualitativas, como a da relevância e representação fidedigna, têm indicado os rumos do processo normativo e de padronização contábil (Fuji & Slomski, 2003; Santos,



1998). Assim, depreende-se que a inserção dessas características, como princípios geralmente aceitos para as PMEs, proporcionou o pressuposto da *true and fair view*.

No tocante as informações contábeis, uma das preocupações está no aumento da complexidade que pode ser direcionada às PMEs. No entanto, o Conselho tem apresentado o pressuposto da simplicidade. Vale ressaltar que a Ciência Contábil é fortemente influenciada por demais ciências sociais aplicadas, como a economia e direito. Como por exemplo, para o direito, a simplificação está alinhada ao entendimento do princípio da simplicidade, visando a eficiência no processo e no não-desperdício da atividade jurisdicional, garantindo efeitos concretos (César Beber, 2016). Isso ocorre quando há razões estruturais que possam dificultar soluções para os problemas encontrados.

Aplicar o princípio da simplicidade envolve olhar para as Normas IFRS, suas alterações e interpretações IFRIC que satisfizeram a condição de relevância, e, então, avaliar quais simplificações são apropriadas. Isso pode ser objeto de insegurança para alguns, já que parece ir na contramão do caminho pela qual as demonstrações financeiras têm seguido. A esse respeito, Chambers (1999) apresentava um estudo pelo qual criticava a introdução da complexidade na contabilidade na mesma proporção que os mercados assumam posturas mais complexas. A introdução de julgamentos, na tentativa de quantificar todos os eventos de uma entidade, ampliava ainda mais a necessidade de informações. Justificava-se, assim, o intenso pedido de notas explicativas para todas e quaisquer informações contábeis que não pudessem ser entendidas no simples processo contábil tradicional.

A conexão com um princípio de simplicidade justifica-se em analogia aos pressupostos assumidos por diversas ciências, ou seja, a tentativa de tornar seus processos mais eficientes. Para fins da contabilidade, especialmente para as PMEs, está alinhada como a garantia da “precisão” das informações a partir de esforços menos onerosos e resultados mais benéficos. Logo, esse princípio vem sendo inserido como um “remédio” para a dicotomia do custo *versus* benefício. Vale ressaltar que o processo de padronização contábil ainda assume uma visão fortemente voltada a mercados que possuem características de sistemas complexos, o que não se aplica a maioria das PMEs. Embora a tangibilidade dos custos seja maior dos que os benefícios (Litjens et al. 2012), quando analisado o potencial de um padrão, o princípio da simplicidade traz uma consolidação indireta na redução da complexidade significativa das demonstrações financeiras para as PMES.

Quanto às novas e velhas críticas à norma, uma das alterações que não foram tratadas pelo Conselho nesse processo de revisão, mesmo sendo um objeto de constante debate na literatura, diz respeito a definição de entidades que não possuem responsabilidade pública. Isso ainda demonstra que os normatizadores possuem uma visão totalmente voltada a mercados financeiros e de capital. Perera e Chand (2015) apresentaram que o conceito de entidades não responsáveis publicamente pode gerar uma ambiguidade às definições adotadas pelos normatizadores locais. Uma das justificativas está no fato das estatísticas apresentadas pelo IASB, no qual 95% das entidades mundiais que se adaptariam a essa norma estariam categorizadas como “de não responsabilidade pública”. Porém, este dado pode não ser verdadeiro.

Antes de levantar os questionamentos quanto a isso, vale ressaltar qual a definição que o IASB apresenta como entidade que tem responsabilidade pública:

- a) seus instrumentos de dívida ou patrimônio são negociados em um mercado público ou está em processo de emissão de tais instrumentos para negociação em um mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais); ou

- b) ela detém ativos em uma capacidade fiduciária para um amplo grupo de estrangeiros como um de seus negócios principais. Esse é tipicamente o caso de bancos, cooperativas de crédito, seguradoras, corretoras / distribuidoras de valores mobiliários, fundos mútuos e bancos de investimento (IASB, 2009a, 10).

A esse respeito, as exigências de relatórios financeiros nos EUA estão dentro de um escopo diferente da noção de responsabilidade pública (nesse caso empresas que possuem ações controladas em mercado de capital). É importante ressaltar que traduções dessas entidades podem interferir na interpretação dos conceitos (*public companies* e *private companies*). Logo, as PMEs fazem parte da *private companies*. As alternativas de contabilidade e relatórios são fornecidas em um único conjunto de orientações do *US GAAP* (FASB, 2013). Embora haja uma harmonização com as IFRS para PMEs, acredita-se que sua utilização se torne um tanto complexa, pois essas entidades costumam pedir empréstimos de bancos que exigem dados financeiros auditados pelos *US GAAP* (FASAC, 2013). Segundo o FASB, a noção de responsabilidade pública aplica-se a muitos setores regulamentados e não deve ser um fator para determinar se uma entidade é considerada privada para fins de relatórios financeiros (FASB, 2012).

Nessa perspectiva, o debate quanto à dubiedade no conceito pode prejudicar ainda mais o processo de adoção da norma. Por um lado, o conceito das PMEs tem uma categorização a partir de tamanho e, por outro, o conceito está ligado ao mercado de capital. Baldarelli et al. (2012) já apresentava essa possibilidade de má interpretação ao se apresentar o título da norma como PME sendo mais viável “IFRS para Entidades de não responsabilidade pública”. Outro ponto importante que se apresenta nesse debate, é o fato de que o IASB, ao definir as PMEs num contexto mais amplo como o de responsabilidade pública, amplifica o entendimento de quais são as PMEs autorizadas a utilizar as novas IFRS. Segundo o EFRAG (o órgão técnico-político de Bruxelas para as regras contábeis), um critério baseado na responsabilidade não pública parece inadequado para ser usado como um termo objetivo de discriminação.

A ideia de responsabilidade pública está ligada ao aumento de contratos e, consequentemente, um aumento da assimetria de informações a partir da separação da ideia de propriedade e controle. O domínio dos contratos passa a ter atores externos (atuais e potenciais), o que justifica a consolidação de ações normativas. Dessa forma, o conceito de tamanho ou qualquer identificação quantitativa torna-se incompleta para a justificativa de uma normatização contábil nas PMEs. No entanto, se fossem consideradas, por exemplo, as definições de PMEs contidas na Recomendação 2003/361/CE, emitida pela Comissão Europeia, representaria um aumento potencial e significativo na carga de relatórios financeiros para PMEs nas demonstrações financeiras.

Um ponto importante, que pode e deve ser definido nessa categorização, é que há uma distinção relevante no caso das microempresas. Segundo Bautista-Mesa et al. (2019), o fato de uma baixa adoção do padrão IFRS para PMEs no mundo, mesmo o IASB tendo argumentado que 95% das entidades mundiais são elegíveis para essa norma, justifica-se pelo fato de que os dados estão levando em consideração as microempresas que não possuem relevância internacional e não estão convencidas dos benefícios de um padrão globalmente único para elas. Para Parry (2016, p. 1087) “um dos maiores problemas com estudos normativos é o erro de tratar a pequena empresa simplesmente como uma versão reduzida de uma versão maior”.

A realidade é que a natureza das pequenas empresas em geral - e a microempresa em particular - é muito diferente de suas contrapartes maiores. A diferença mais importante reside no papel e na influência do proprietário-gerente; como analisado por Ritchie e Richardson (2000) que a dinâmica dentro da empresa e a forma, como estes interagiram com o desempenho, monitoramento, controle e comunicando, conduzem a associação de relatórios financeiros



gerências ao invés de fins gerais. Baskerville e Cordery (2006) enfatizam que o *stewardship* e a capacidade de tomar decisões são os principais objetivos dos relatórios financeiros para fins gerais.

Yström (2019) corrobora a esse entendimento quando em seu estudo sugere que o papel dos relatórios financeiros das PMEs empreendedoras está mais relacionado ao conceito de administração / responsabilidade do que à capacidade de decisão. De fato, do ponto de vista dessas entidades, a informação está voltada ao proprietário e não há necessidade de uma contabilidade financeira padronizada e regulamentada. Esse proprietário tem um único desejo de gerir seu negócio. Assim, a contabilidade está muito mais voltada ao gerenciamento interno (Fülbier & Gassen, 2010).

A esse respeito, o objeto de estudo das pequenas empresas já está bem definido, ou seja, os procedimentos contábeis e as informações geradas cumprem um papel de controle diário do proprietário-gerente e tornam o resultado dessas informações na forma de demonstrações financeiras que trazem o viés da sobrevivência (Salvato & Moores, 2010; Barbera & Hasso, 2013). Dessa maneira, justifica-se ainda a consolidação dessa entidade no contexto de uma teoria do proprietário, o que demonstraria um paradoxo ao entendimento defendido no contexto econômico e normativo atuais (Van Mourik, 2010). Dessa maneira, é desejável excluir as microempresas do escopo da norma e fortalecer um ajuste gradual para as PMEs não cotadas, mas que têm interesses de expansão internacional.

5. Considerações Finais

O contexto global da economia tem se baseado no crescimento de entidades que possam suprir as necessidade de inovação, criatividade e empreendedorismo. Embora as grandes empresas, especialmente as que possuem participação em bolsa de valores, sejam as detentoras do poder econômico mundial e, assim, ditem as políticas econômicas, a fortíssima participação das pequenas e médias empresas tem sido um novo objeto de estudo para diversas ciências econômicas, sociais e políticas. Com expressivos números de participação para a economia, principalmente nos países em desenvolvimento, a literatura tem se preocupado em sanar lacunas informacionais a respeito desse setor.

Sabe-se que as PMEs ocupam mais de 95% das entidades em todo contexto global. Mediante isso, cresce a necessidade de informações mais completas e capazes de traduzir de maneira mais eficaz a tomada de decisão. A contabilidade como ciência pela qual se objetiva produzir informações completas e verdadeiras aos diversos usuários tem assumido papel principal nesse novo contexto mundial. No entanto, foram encontradas diversas dificuldades para tornar-se um processo informacional mais homogêneo, como por exemplo, os problemas de definição dessas entidades pelos diversos países.

A fim de minimizar a heterogeneidade dos conceitos e permitir que tais entidades participem mais fielmente em assuntos de negócios internacionais, o IASB emitiu em 2009 uma norma IFRS para PMEs. Os objetivos desse pronunciamento incluíam o fornecimento de padrões e executores de alta qualidade, inteligíveis e globalmente aceitos que permitissem aos participantes em diferentes mercados de capitais e outros usuários tomarem decisões econômicas. Como na maioria dos casos de inserção de um padrão contábil, houve diversos debates, tais como: custo-benefício, alinhamento com padrões completos, escopo da norma e outras questões enviadas ao conselho. Nessa década de emissão do pronunciamento, o IASB já realizou uma revisão abrangente no ano de 2015 e estava pretendendo realizar uma nova em 2021.

Nessa perspectiva, o presente estudo teve como objetivo avaliar o resultado do processo de solicitações de informações realizado pelo IASB e verificar as novas perspectivas empíricas e teóricas para o estudo das PMEs. Sabe-se que o entendimento dos prós e os contras pode ajudá-las a considerar a adoção dessa norma, além de permitir compreender os impactos positivos e negativos de uma mudança de demonstrações financeiras, baseadas em padrões e princípios geralmente aceitos, principalmente pelo fato de que a maioria das PMEs possui sistemas contábeis voltados somente a questões gerencias e investimentos internos.

Por meio de uma análise de conteúdo das cartas comentários, pesquisas *on-line* e entrevistas com usuários e não usuários (documentos emitidos pelos IASB), buscou-se analisar as diferentes perspectivas no processo de implementação e revisão da norma. Os resultados dessa análise permitiram corroborar com a literatura, a respeito da participação dos auditores que é percebida em sua maioria. Segundo a literatura, a participações desses usuários está voltada a definição de interesses pessoais. Outra análise inferencial está no fato de que os padrões para as PMEs foram mais observados por países em desenvolvimento, corroborando também a literatura de que esses países são os que mais possuem fomento ao nicho dessas entidades e de que informações mais comparáveis podem auxiliar no crescimento econômico a nível internacional.

Quanto à solicitação de informações para o alinhamento com os IFRS completos, os respondentes se apresentaram favoráveis, em sua maioria. Para eles, esse alinhamento permitiria vantagens competitivas a partir da melhor comparabilidade das demonstrações financeiras. As análises também permitiram identificar que o Conselho se apresenta inclinado a fortalecer os princípios mais alinhados à realidade das PMEs. Dentre eles, estão os princípios da relevância, representação fidedigna e simplicidade. Esse, podendo ser considerado como um novo princípio para o arcabouço contábil que envolve olhar para as normas IFRS, suas alterações e interpretações. Dessa maneira, esses princípios podem satisfizer a condição de relevância e, então, avaliar quais simplificações são apropriadas.

Embora as solicitações do conselho visassem uma melhor padronização e adoção das normas IFRS para PMEs, um assunto ainda ficou vago para debate: a questão do escopo dessas entidades. Encontra-se na literatura uma grande indagação de que, ao escolher um critério de não responsabilidade pública como caracterização das PMES, o Conselho não deixou claro qual a entidade deveria adotar a norma. Logo, para os críticos da norma, os critérios de custo-benefício podem não ter sido considerados. Não obstante a isso, após um década de implementação da norma, diversos países ainda possuem desconfiança na adoção, como alguns membros da União Europeia. Considera-se necessário que o Conselho retome essa discussão e principalmente defina a exclusão do escopo, as microempresas, que não possuem características viáveis para a adoção.

A literatura contábil quanto às PMEs tem se baseado em processos de normatização e, dessa maneira, encontrou-se uma limitação de estudos teóricos que pudessem embasar melhor o processo normativo. Como sugestão para pesquisas futuras, vê-se necessário um melhor entendimento da inserção desse princípio da simplicidade nas demonstrações financeiras, além de fortalecimento teórico quanto ao tema, evitando assim uma “estagnação teórica”. O princípio da simplicidade pode ser analisado pela ótica das demais ciências correlatas.

Referências

Ana, F. (2011). *AS PME em Portugal: reflexões e desafios*. Retrieved from <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/4272>



- Ang, J. S. (1991). Small Business Uniqueness and the Theory of Financial Management. *Journal of Small Business Finance*, 1(1), 1–13. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10419/114623%0AStandard-Nutzungsbedingungen>:
- Arafat, I., Dunne, T., & Ahmed, A. H. (2020). Splitting Accountability Hairs: Anomalies in the Adaptation of IFRS for SMEs in the UK and Ireland. *Accounting in Europe*, 17(2), 183–203. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1764601>
- Baldarelli, M. G., Mosnja-Skare, L., Demartini, P., & Paoloni, P. (2012). Accounting harmonization for SME-S in Europe: Some remarks on IFRS for SME-S and empirical evidences. *Ekonomika Istrazivanja*, 9664(SPEC. ISS. 1), 1–26. <https://doi.org/10.1080/1331677x.2012.11517554>
- Barbera, F., & Hasso, T. (2013). Do We Need to Use an Accountant? The Sales Growth and Survival Benefits to Family SMEs. *Family Business Review*, 26(3), 271–292. <https://doi.org/10.1177/0894486513487198>
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. Edições 70. Lisboa. Portugal.
- Bauer, M. W., & Gaskell, G. (2017). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Editora Vozes Limitada.
- Bautista-Mesa, R., Muñoz-Tomás, J. M., & Horno-Bueno, M. P. (2019). Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS due processes. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(2), 203–217. <https://doi.org/10.6018/rcsar.382261>
- Bebber, J. C. (2016). Princípios da Simplicidade. da cooperação e da primazia do Mérito para concretização da Jurisdição útil. *Direito UNIFACS–Debate Virtual*, 193. Recuperado em <https://core.ac.uk/download/pdf/234556882.pdf>
- Berisha, G., & Pula, J. S. (2015). Defining Small and Medium Enterprises : a critical review. *Academic Journal of Business, Administration, Law, and Social Science*, 1(1), 17–28.
- Bonito, A., & Pais, C. (2018). The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2), 116–127. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2018.03.001>
- Botinha, R. A., & Lemes, S. (2013). IFRS para Pequenas e Médias Empresas : Percepção Sobre a Adoção das Normas Internacionais no Brasil. *Revista de Administração e Contabilidade*, 5(3), 117–135.
- Buculescu, M.-M. (2013). Harmonization process in defining small and medium-sized enterprises. Arguments for a quantitative definition versus a qualitative one. *Theoretical and Applied Economics*, XVIII(2013(9(586) September), 103–114.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2018). The Challenge of Setting Standards for a Worldwide Constituency: Research Implications from the IASB’s Early History. *European Accounting Review*, 27(2), 289–312. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1296780>
- Carmo, C. H. S. do, Ribeiro, A. M., & Carvalho, L. N. G. de. (2011). Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(57), 242–262. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772011000300002>
- Carvalho, L. N., & Salotti, B. M. (2013). Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 235–242. <https://doi.org/10.2308/iace-50373>
- CFC (2021). Normas Simplificadas para PMES. Recuperado em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-simplificadas-para-pmes/>
- Chambers, R. J. (1999). The case for simplicity in accounting. *Abacus*, 35(2), 121–137. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00037>
- Cordery, C. J., & Baskerville, R. F. (2011). Small GAAP: A Large Jump for the IASB. *SSRN Electronic Journal*, (July), 1–32. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1179082>



- Da Mota Carvalho, C. D. F., De Albuquerque, F. H. F., Quirós, J. T., & Do Rosário Fernandes Justino, M. (2015). An analysis of differences in terms of professional interests based on the project to replace IAS 39. *Revista Contabilidade e Finanças*, 26(68), 181–194. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201500530>
- Dandago, K. I., & Hassan, N. I. (2013). Decision Usefulness Approach to Financial Reporting: A Case For Malaysian Inland Revenue Boa. *Asian Economic and Financial Review*, 3(6), 772–784.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Niyama, J. K., & Mendes, P. C. de M. (2010). Normatização Contábil Baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 3–29.
- Deshmukh, S. V., & Chavan, A. (2012). Six Sigma and SMEs: A critical review of literature. *International Journal of Lean Six Sigma*, 3(2), 157–167. <https://doi.org/10.1108/20401461211243720>
- Durocher, S., Fortin, A., & Côté, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 29–59. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.004>
- Faria, C., & Silva, D. (2014). a Adoção Do Cpc Pme – Contabilidade Para Pequenas E Médias Empresas. *Revista de Contabilidade Da UFBA*, 1(1), 91.
- FASB. (2013). Definition of a Public Business Entity An Amendment to the Master Glossary.
- FASAC. (2013). PRIORITIES OF THE FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD.
- Figueiredo, L. M., Martins, A. L., & Rodrigues, J. M. (2016). Normas Internacionais de Contabilidade para Empresas de Pequeno Porte do Distrito Federal: Identificação dos Principais Obstáculos Quanto à Adoção do CPC PME. *Revista Organizações Em Contexto*, 12(24), 225–251. <https://doi.org/10.15603/1982-8756/roc.v12n24p225-251>
- Fitzpatrick, M., & Frank, F. (2009). IFRS for SMEs: The Next Standard for U.S. Private Companies? *Journal of Accountancy*, 208(6), 50–54.
- Fuji, A. H., & Slomski, V. (2003). Subjetivismo Responsável : Necessidade Ou Ousadia. *Revista Contabilidade & Finanças*, (33), 33–44.
- Fülbier, R. U., & Gassen, J. (2010). IFRS for European small and medium-sized entities? A Theoretical and Empirical Analysis. *A Theoretical and Empirical Analysis*, 1–164.
- Fülbier, R. U., & Klein, M. (2015). Balancing past and present: The impact of accounting internationalisation on German accounting regulations. *Accounting History*, 20(3), 342–374. <https://doi.org/10.1177/1032373215595300>
- Gibson, B. (1992). Financial Information for Decision Making: An Alternative Small Firm Perspective. *Journal of Small Business Finance*, 1(3), 221–232.
- Gibson, T., & Vaart, H. J. Van De. (2008). Defining SMEs: A less imperfect way of defining small and medium enterprises in developing countries. *Brooking Global Economy And Development*, (September), 1–29.
- Gill, A. S., Mand, H. S., Sharma, S. P., & Mathur, N. (2012). Factors that Influence Financial Leverage of Small Business Firms in India. *International Journal of Economics and Finance*, 4(3), 33–45. <https://doi.org/10.5539/ijef.v4n3p33>
- Holder, A. D., Karim, K. E., Lin, K. J., & Woods, M. (2013). A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies. *Advances in Accounting*, 29(1), 134–153. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.03.005>
- Holmes, S., & Zimmer, I. (1994). The Nature of the Small Firm: Understanding the Motivations of Growth and Non-Growth Oriented Owners. *Australian Journal of Management*, 19(1), 97–120. <https://doi.org/10.1177/031289629401900106>
- IASB. (2020). Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Santard. London.

- IASB. (2020). Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard - Agenda 30, (December). Retrieved from <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/>
- IASB. (2020). Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard - Agenda Paper 5, (February). Retrieved from <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/>
- IASB. (2021). Comment letter summary.
- Iudícibus, S., Niyama, J. K., Oliveira, V. R. F. de, & Beuren, I. M. (2020). Reflexões sobre as bases filosóficas dos princípios contábeis. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(42), 158–173. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n42p158>
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., & van der Tas, L. (2012). Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*, 21(4), 693–729. <https://doi.org/10.1080/09638180.2010.522775>
- Kılıç, M., & Uyar, A. (2017). Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(2), 313–339. <https://doi.org/10.24818/jamis.2017.02005>
- Kiliç, M., Uyar, A., & Ataman, B. (2016). Preparedness of the entities for the IFRS for SMEs: an emerging country case. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(2), 156–178. <https://doi.org/10.1108/jaee-01-2014-0003>
- Kushnir, K. (2010). How do economies define micro, small, and medium enterprises (MSMEs). *Companion Note for the MSME Country Indicators*, 66.
- Kwok, W. C. C., & Sharp, D. (2005). Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(1), 74–99. <https://doi.org/10.1108/09513570510584665>
- Larson, R. K., & Herz, P. J. (2013). A Multi-Issue/Multi-Period Analysis of the Geographic Diversity of IASB Comment Letter Participation. *Accounting in Europe*, 10(1), 99–151. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.772716>
- Litjens, R., Bissessur, S., Langendijk, H., & Vergoossen, R. (2012). How Do Preparers Perceive Costs and Benefits of IFRS for SMEs? Empirical Evidence from the Netherlands. *Accounting in Europe*, 9(2), 227–250. <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.720875>
- Lopez-Gracia, J., & Aybar-Arias, C. (2000). An Empirical Approach to the Financial Behaviour of Small and Medium Sized Companies. *Small Business Economics*, 14(1), 55–63. <https://doi.org/10.1023/A:1008139518709>
- Marina, A. (2020). Stakeholders perceptions about the first review of IFRS for SMEs Standard. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv*, 5(212), 26–33. <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2020/212-5/4>
- Matos, E. B. S. de, & Niyama, J. K. (2013). Nível de percepção dos usuários da informação contábil sobre os critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação constantes da minuta de pronunciamento do FASB/IASB - ED/2010/9 – Leases. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 32(2), 101–117. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v32i2.20270>
- Matos, E. B. S., & Murcia, F. D.-R. (2019). IFRS 16: uma visão contábil prática e crítica da nova norma de leasing sob a ótica das arrendatárias. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 238, 50–65.
- OECD (2019). *OECD SME and Entrepreneurship Outlook 2019*. <https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/34907e9c-en>
- Parry, S. N. (2016). The influence of neoliberal economics on small business accounting research: A critical evaluation of agendas and methodologies. *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*, 34(8), 1076–1097. <https://doi.org/10.1177/0266242615600508>



- Paton, W. A. (1922). *Accounting Theory With Special Reference to the Corporate Enterprise*. New York.
- Perera, D., & Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting*, 31(1), 165–178. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.012>
- Puro, M. (1984). Audit Firm Lobbying Before the Financial Accounting Standards Board: An Empirical Study. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 624–646. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/2490668>
- Quagli, A., & Paoloni, P. (2012). How is the IFRS for SME accepted in the European context? An analysis of the homogeneity among European countries, users, and preparers in the European commission questionnaire. *Advances in Accounting*, 28(1), 147–156. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.03.003>
- Ram, R., & Newberry, S. (2013). IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS. *Australian Accounting Review*, 23(1), 3–17. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00174.x>
- Ritchie, J., & Richardson, S. (2000). Smaller business governance: Exploring accountability and enterprise from the margins. *Management Accounting Research*, 11(4), 451–474. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0144>
- Rodrigues, L. L., Schmidt, P., & Santos, J. L. dos. (2012). The origins of modern accounting in Brazil: Influences leading to the adoption of IFRS. *Research in Accounting Regulation*, 24(1), 15–24. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2011.12.003>
- Salvato, C., & Moores, K. (2010). Research on accounting in family firms: Past accomplishments and future challenges. *Family Business Review*, 23(3), 193–215. <https://doi.org/10.1177/0894486510375069>
- Santos, E. S. (1998). Objetividade x Relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar? *Caderno de Estudos*, 10(18).
- Singh, R. D., & Newberry, S. (2008). Corporate governance and international financial reporting standard (IFRS): The case of developing countries. In *Corporate governance in less developed and emerging economies*. Emerald Group Publishing Limited.
- Soomro, R. H., & Aziz, F. (2015). Determining the size of thresholds of Small and Medium Enterprises definition. *International Journal of Management, IT and Engineering*, 5(1), 63.
- Susela Devi, S., & Helen Samujh, R. (2015). The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs. *Australian Accounting Review*, 25(2), 124–138. <https://doi.org/10.1111/auar.12048>
- van Mourik, C. (2010). The equity theories and financial reporting: An analysis. *Accounting in Europe*, 7(2), 191–211. <https://doi.org/10.1080/17449480.2010.511885>
- Visoto, M. C. R., Matos, E. B. S. de, & Niyama, J. K. (2017). Fair Value Measurement: Análise do Nível de Concordância dos Usuários da Informação Contábil com Relação aos Critérios Propostos na Minuta de Pronunciamento (ED/2009/5) do IASB. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 9(3), 28–55. <https://doi.org/10.5380/rcc.v9i3.50946>
- Wallace, R. O. (1993). Development of accounting standards for developing and newly industrialized countries. *Research in Third World Accounting*, 2(2), 201–224.
- Yström, A. (2019). *The Role of Financial Reporting: Perspectives of Different Actors within the Reporting Environment of Entrepreneurial SMEs. An Introduction to Modern Financial Reporting Theory*. Jönköping University.