

Elaboração de Estratégias e Comportamento Estratégico em Micro e Pequenas Organizações Contábeis

Jose Elenilson Cruz

Universidade Federal de Goiás - UFG

elenilsoncruz@hotmail.com

Luiz Carlos da Silva Oliveira

Universidade Federal de Goiás - UFG

lucaoliveira@uol.com.br

Danielle Montenegro Salamone Nunes

Universidade de Brasília - UnB

dmontenegro@unb.br

Valmir Emil Hoffmann

Universidade de Brasília - UnB

ehoffmann@unb.br

Recebido em 14 de Novembro de 2018

Aprovado em 24 de Maio de 2019

Resumo

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, iniciado no Brasil pela Lei 11.638/07 e ajustado posteriormente nos termos da Lei nº 11.941/09, provocou mudanças no ambiente externo das empresas prestadoras de serviços contábeis e conseqüentemente alterações na estratégia a ser observada pelas empresas do ramo. Este trabalho verifica associações entre o modo de elaboração das estratégias e o comportamento estratégico em micro e pequenas organizações contábeis em Goiás, quanto aos impactos na estrutura organizacional provocados por duas questões distintas: 1) aumento de exigências das obrigações acessórias; 2) necessidade de adequações dos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais. Os dados foram coletados por meio de questionário estruturado aplicado a empresas no estado de Goiás. Para inferir os resultados aplicou-se técnicas estatísticas não paramétricas. Os resultados indicam a existência de associação entre o comportamento estratégico e o modo de elaboração das estratégias adotado pelas organizações nesse ramo de atividade, considerando-se ainda que se tratam de pequenas empresas.

Palavras-chave: Estratégia; organizações contábeis; IRFS; Qui-quadrado; ANACOR

1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre estratégia em pequenas empresas não é recente. E o modo de elaboração de estratégias e comportamento estratégico são abordagens bastante presentes em estudos com pequenas empresas no Brasil (ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011; CHICHOSKI; CERETTA; ROCHA, 2013; GARDELIN; ROSSETTO; VERDINELLI, 2013; HOFFMANN, HOFFMANN; CANCELIER, 2009; NONAKA; SOUZA, 2011; QUADROS *et al.*, 2012; SOMAVILLA; MACHADO; SEHNEM, 2013).

Em uma vertente clássica, contudo, Mintzberg (1973) foi pioneiro ao afirmar que pequenas empresas elaboram estratégias, e dessa forma demonstrou que a existência do planejamento como um processo racional não é uma condição para que haja estratégias em uma organização. O autor descreve esse modo como sendo centralizado em torno do empreendedor, com flexibilidade e alta velocidade de resposta (MINTZBERG, 1973), o que está longe da descrição que o autor faz do planejamento estratégico no mesmo texto - que, ao contrário, é um processo formal e sistemático, com divisão de tarefas entre planejadores e executores.

Embora não se reportando exclusivamente às pequenas empresas, em uma contribuição posterior, Mintzberg (1983) assume também que é possível haver a formulação de estratégias de maneira não deliberada, dentro de um processo sistemático, nomeado como estratégia emergente. Esse tipo de estratégia aparece quando uma estratégia previamente desenhada sofre pressão externa e necessita ser modificada para poder atingir seu objetivo (MINTZBERG, 1983). Destaca-se então que essas ideias assumem que o ambiente é tanto uma força a ser dominada, com conexão ao voluntarismo - como no caso do modo empreendedor de elaboração de estratégias (MINTZBERG, 1973), como determinista, como no caso da estratégia emergente (MINTZBERG, 1983).

Com relação a ambiente, em 1978 Miles e Snow publicaram uma classificação que chamaram de comportamento estratégico, procurando descrever como o estrategista toma decisões em função das pressões ambientais, de forma contingencial ou não. Essas decisões acabam por refletir em ajustes internos na estrutura dos papéis desempenhados, nas relações e nos processos gerenciais.

Essas abordagens podem ser aplicáveis a mais de um tipo de organização e apresentam posturas tanto voluntaristas como deterministas em relação ao ambiente externo. Contudo, em setores mais específicos, em que mudanças podem ser adotadas em ritmos diferentes, uma dada postura pode ser mais aceita do que a outra.

Esse pode ter sido o caso das pequenas empresas de serviços contábeis, que tiveram que lidar com alterações decorrentes do processo de convergência das normas nacionais ao padrão internacional de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* - (IRFS), exigido pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09. Dentre essas alterações, estão as novas práticas de escrituração fiscal eletrônica das obrigações acessórias, tais como: declaração de apuração de contribuições sociais (DAFON), demonstrativo de notas fiscais (DNF) e regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (RECOB), válidas para todas as empresas, independentemente do tipo de regime de tributação do imposto de renda.

Esse fato acarretou importantes mudanças de comportamento na conduta técnica profissional e implicou em profundas alterações no conjunto regulatório brasileiro (COSENZA; LAURENCEL, 2011). Tais mudanças provocaram impactos na estrutura das organizações contábeis, uma vez que acarretaram custos adicionais com aquisição e instalação de novos equipamentos de informática e treinamento e capacitação de profissionais, aumentando os custos operacionais dessas organizações (ZANLUCA, 2010).

Diante do exposto e considerando que nenhum dos estudos referidos investigou possíveis inter-relações entre modos de elaboração de estratégias e comportamentos estratégicos ou procurou associá-los, e tendo em conta a mudança ambiental que sofreu a área contábil brasileira o presente trabalho tem como questionamento: Qual a associação entre o modo de elaboração de estratégias e o comportamento estratégico em pequenas organizações contábeis com atuação no Estado de Goiás?

O objetivo do estudo é pois verificar as associações entre o modo de elaboração das estratégias de Mintzberg (1973) e o comportamento estratégico segundo a tipologia de Miles e Snow (1978) em organizações contábeis sediadas em Goiás, quanto aos impactos na estrutura organizacional provocados por duas ocorrências distintas: 1) aumento de exigências das obrigações acessórias, e 2) necessidade de adequações de procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para atingir o objetivo proposto foi realizada fundamentação teórica sobre estratégia organizacional, no que se refere ao processo de elaboração e ao comportamento estratégico, objeto de estudo (empresas prestadoras de serviços contábeis), convergências e padronização das normas contábeis e os seus reflexos na tributação.

2.1 Estratégias Organizacionais

Definir estratégia não é tão simples quanto parece, uma vez que alguns de seus elementos podem ser aplicados a qualquer organização (por possuírem validade universal) e outros dependem fortemente da natureza, estrutura e cultura da empresa (HAX, 1990). Assim, pode-se assumir que estratégia é tanto um padrão de decisões (ANDREWS, 1994) quanto uma maneira de relacionar a empresa ao seu ambiente (PORTER, 2004). Então, para clarificar o processo de definição de estratégia importa separar o conceito de estratégia do processo de elaboração (HAX, 1990). Tal processo ocorre tanto de maneira implícita como explícita, sendo o processo explícito aquele que se caracteriza pela formalidade, cujos benefícios são mais significativos para as empresas (PORTER, 2004).

A essência da formulação de uma estratégia competitiva é estabelecer o relacionamento da empresa com o seu ambiente, definindo as bases de competição (PORTER, 2004). Para tanto, ao elaborar suas estratégias, a empresa deve considerar seus fatores internos, como pontos fortes e fracos, bem como fatores externos, como ameaças e oportunidades do ambiente (PORTER, 2004). Ou ainda, deve partir da experiência acumulada (MINTZBERG, 1973).

Na visão de Mintzberg (1973), a elaboração das estratégias pode ser desenvolvida de três modos distintos: empreendedor, adaptativo e planejado (planejamento racional).

O modo empreendedor caracteriza-se por refletir os atributos pessoais do empresário fundador do negócio, assim como o desejo de realização, centralização, autocracia, baixa aversão ao risco e decisões arrojadas. Quando as empresas adotam esse modo, a busca por novas oportunidades de negócios é priorizada, ficando a resolução de problemas em segundo plano, mesmo em condições de incerteza. Nesse modo as decisões corajosas de seu fundador conduzem a empresa a maiores ganhos, sendo o crescimento o principal objetivo da firma (MINTZBERG, 1973).

No modo adaptativo o tomador de decisões mantém uma posição de segurança, procurando evitar a incerteza. Seus objetivos não são claros e suas decisões, de natureza

basicamente corretiva, são tomadas em pequenos passos. Agindo dessa forma o gestor resolve problemas urgentes decorrentes de eventos imprevistos, mas não procura desenvolver estratégias de longo prazo; a organização é controlada por uma coalizão de interesses díspares, e os administradores focam suas decisões na redução de conflitos (MINTZBERG, 1973).

O modo planejado tem como característica a formalidade de seus passos, incluindo o estabelecimento de missão, visão, objetivos e planos a partir do diagnóstico sistematizado dos pontos fortes e fracos da empresa, bem como das ameaças e oportunidades do ambiente. Nesse modo, os administradores implementam os planos baseados nas vantagens competitivas e nas competências essenciais da organização (MINTZBERG, 1973; IDENBURG, 1993).

Outra discussão presente na literatura de estratégia diz respeito à forma como as organizações reagem diante de determinadas circunstâncias do ambiente. Para Miles e Snow (1978), as organizações redefinem e ajustam constantemente os mecanismos - estrutura interna de papéis, relações e processos gerenciais - para atingirem seus objetivos. Nesse aspecto, os autores propõem um modelo de adaptação organizacional, denominado de ciclo adaptativo, o qual está assentado sobre quatro tipos de comportamentos estratégicos, que são adotados pelas organizações diante de determinadas condições apresentadas pelo ambiente (MILES; SNOW, 1978). Os quatro tipos de comportamentos estratégicos são: defensor, prospector, analítico e reativo.

No comportamento defensivo a empresa tem a estabilidade como meta e busca dominar uma parcela do mercado, oferecendo um conjunto limitado de produtos ou serviços dirigidos a um segmento estreito de mercado (MILES; SNOW, 1978). É o tipo da organização especializada na produção de produtos e/ou na prestação de serviços com características singulares a determinado público alvo (HOFFMANN; HOFFMANN; CANCELIER, 2009). Apesar de o defensor combater de forma agressiva a entrada de concorrentes em seu nicho de mercado, tende a ignorar desenvolvimentos e tendências fora de seus domínios (MILES; SNOW, 1978).

No comportamento prospector a empresa explora novos produtos e oportunidades de mercado, pois entende que possuir reputação de empresa inovadora pode ser tão ou mais importante do que obter alta rentabilidade. Esse comportamento é percebido em organizações criativas que frequentemente modificam e propiciam mudanças e incertezas, às quais a concorrência tem que se adaptar e responder (MILES; SNOW, 1978).

O comportamento analítico surge como um tipo que combina os pontos fortes dos comportamentos prospector e defensor, podendo ser considerado como híbrido. Ao adotar esse tipo de comportamento, a organização procura minimizar os riscos e maximizar as oportunidades de lucro. É comum a empresa possuir uma área de negócios central mais estável e um componente de negócios mais dinâmico tratado de uma forma prospectora (HOFFMANN; HOFFMANN; CANCELIER, 2009).

No comportamento reativo, a empresa está inserida em um estado de instabilidade quase permanente devido às características de seu ambiente. A empresa apresenta mau desempenho por responder de forma inadequada à mudança ambiental e à incerteza. O comportamento reativo é típico de organizações que parecem não apresentar nenhuma relação coerente entre estratégia e estrutura, possuindo uma “não-estratégia” de reações impulsivas a eventos do ambiente (MILES; SNOW, 1978).

Diversos trabalhos investigam essas duas abordagens (formulação de estratégias e comportamento estratégico) no Brasil, mas não investigam possíveis inter-relações entre elas ou procuram associá-las. Nonaka e Souza (2011) investigam o processo de formação e

formulação de estratégias em micro e pequenas empresas atacadistas, varejistas e processadoras do setor de confecção e vestuário; Quadros *et al.* (2012) aplicam um modelo de planejamento estratégico para pequenas empresas numa organização de pequeno porte do setor de construção civil. Almeida, Antonialli e Gomes (2011) examinam o comportamento estratégico de pequenas empresas de propriedade e gestão feminina; Chichoski, Ceretta e Rocha (2013) investigam o comportamento estratégico de empresas do setor industrial de Ampére/PR; Gardelin, Rossetto e Verdinelli (2013) examinam o relacionamento entre o comportamento estratégico de pequenas empresas e incerteza; Somavilla, Machado e Sehnem (2013) investigam como ocorreu o comportamento estratégico de uma empresa provedora de internet no Rio Grande do Sul durante o seu processo de evolução, relacionando os tipos de comportamento às fases do ciclo adaptativo da empresa. Com base nas duas abordagens, Hoffmann, Hoffmann e Cancelier (2009) avaliam o relacionamento entre o processo de informatização de microempresas e a estratégia.

2.2 A convergência e padronização das normas contábeis e os reflexos tributários

No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IRFS*) teve como um de seus marcos o Projeto de Lei nº 3.741, apresentado ao Congresso no ano 2000 e transformado na Lei 11.638/07. Outro marco importante foi a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - Resolução CFC nº 1.055/05 - com o intuito de unificar a emissão de pronunciamentos contábeis e alinhá-los aos padrões internacionais do *International Accounting Standards Board (IASB)* (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2005).

Dessa forma criou-se um instrumento legal que permitiu a internacionalização contábil no Brasil com alcance nos mercados regulados, como o das companhias abertas, de seguros, de energia, de bancos, de transporte terrestre, dentre outras. A institucionalização do CPC permitiu também uma harmonização dos padrões contábeis internamente ao viabilizar a reunião de todas essas entidades (DANTAS *et al.*, 2012).

A harmonização das normas contábeis implicou em fatores positivos, como maior consistência das demonstrações financeiras entre os países, facilitando assim as análises de investimentos e o aumento do mercado de trabalho para os contabilistas, mas também em negativos, como a desconsideração das diferenças sociais, econômicas, jurídicas e culturais entre os países, e a possibilidade de arbitramento de normas de países mais desenvolvidos para aqueles menos desenvolvidos economicamente (WEFFORT, 2005).

Ao longo desse processo de mudanças foram observadas além de modificações conceituais, mudanças de critério contábil e mudanças de classificação e contabilização de operações que até então eram apresentadas fora do balanço patrimonial. Isso trouxe também em seu bojo a acentuação de divergências entre os critérios contábeis e os fiscais/tributários adotados no âmbito das empresas (MACEDO *et al.*, 2013).

Uma das mudanças introduzidas pela referida Lei refere-se às práticas contábeis que afetaram, principalmente, empresas de sociedades anônimas de capital aberto, gerando como consequência novas práticas de escrituração fiscal eletrônica das obrigações acessórias, tais como a declaração de apuração de contribuições sociais (DAFON), demonstrativo de notas fiscais (DNF) e regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (RECOB), válidas para todas as empresas, independentemente do tipo de regime de tributação do imposto de renda.

A fim de realizar os ajustes tributários decorrentes das divergências entre a Lei nº 11.638/07 e a legislação tributária, e instituir a neutralização fiscal, foi criado o Regime Tributário de Transição - RTT (BRASIL, 2009). A adoção do RTT foi optativa para os anos de 2008 e 2009, passando a ser obrigatória em 2010 para as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Portanto, conforme Pêgas (2011), nos anos de 2008 e 2009 existiram dois tipos de apuração: um em que as empresas optaram pelo RTT neutralizando os efeitos tributários, e outro, no qual as empresas não optaram por neutralizar os efeitos tributários, passando a partir de 2008 a considerar as novas normas societárias também para fins fiscais.

Para atender ao regime transitório, as autoridades fiscais instituíram uma nova obrigação acessória - o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) - em que as empresas indicaram os ajustes necessários para eliminação dos efeitos dos novos métodos e critérios contábeis. Em meio a essas modificações, percebe-se que as alterações advindas da lei envolveram não apenas os aspectos contábeis e fiscais/tributários, mas também, por consequência, aspectos de computação e informática.

Isso trouxe para empresas do ramo contábil uma maior preocupação com treinamento e adequação de procedimentos (contábeis e de informática) para acompanhar as mudanças decorrentes da Lei 11.638/07 e da harmonização contábil às normas internacionais (FERREIRA, 2013). Nesse sentido, continua o autor, as modificações da legislação e, conseqüentemente, as obrigações fiscais acessórias, bem como as adaptações necessárias no aspecto tecnológico fazem com que os profissionais da área contábil tenham uma constante necessidade de atualização.

3 METODOLOGIA

Este trabalho possui caráter descritivo com abordagem qualitativa e quantitativa. Para a coleta de dados aplicou-se questionário estruturado, contendo questões fechadas de múltipla escolha, adaptado de Hoffmann, Hoffmann e Cancelier (2009). O trabalho contou com o apoio do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Goiás (CRC-GO) para o encaminhamento dos convites às 1.532 organizações contábeis nele registradas. A primeira chamada foi realizada em 20/11/13 e a segunda em 27/11/13. As 86 respostas recebidas totalizaram 860 observações, cuja tabulação descritiva foi realizada pela plataforma digital *survey monkey*.

Para a análise quantitativa dos dados, visando identificar se existe associação entre o comportamento estratégico (MILES; SNOW, 1978) apresentado pelas organizações contábeis e os modos de elaboração das estratégias (MINTZBERG, 1973), utilizou-se a técnica não paramétrica do teste qui-quadrado de Pearson (χ^2), considerando um nível de significância de 5%. Nesse aspecto, foi proposta a seguinte hipótese no que tange à questão dos impactos das obrigações acessórias:

H₁: Existe associação entre o comportamento estratégico e o modo de elaboração da estratégia adotados pela organização contábil para o estudo dos impactos na estrutura organizacional decorrentes das exigências das obrigações acessórias.

Hipótese similar foi proposta para averiguação dos impactos das adequações dos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais:

H₂: Existe associação entre o comportamento estratégico e o modo de elaboração da estratégia adotados pela organização contábil para o estudo dos impactos na estrutura organizacional decorrentes das adequações dos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais.

Identificada a existência de associação entre o comportamento estratégico adotado pelas organizações contábeis e o modo de elaboração das estratégias, passou-se à identificação de relações de interdependência entre esses dois fatores, aplicando a análise de correspondência (ANACOR). Essa técnica permite examinar relações de interdependência de variáveis categóricas e é utilizada para redução dimensional e mapeamento perceptual (HAIR JR. *et al.*, 2009). No entanto, por ser uma técnica exploratória, a ANACOR não é adequada na realização de teste confirmatórios (HAIR JR. *et al.*, 2009).

No que concerne ao tipo de empresas objeto do estudo, destaca-se que segundo Pereira (2005), as organizações contábeis são entidades prestadoras de serviços que têm como objetivo principal fornecer informações acerca do patrimônio e suas variações, além de atender às obrigações decorrentes da legislação fiscal e tributária das empresas clientes, contudo, as empresas de serviços contábeis estão estruturadas prioritariamente para emissão de relatórios fiscais, o que acaba dificultando a percepção dos clientes acerca do diferencial qualitativo entre uma empresa e outra. Já para Costa *et al.* (2007) as organizações contábeis têm a função de cuidar do patrimônio de seus clientes, bem como dar suporte para fins econômico-financeiros, e, assim, resolver problemas patrimoniais, reduzir custos e aumentar lucros.

O CFC, por meio da Resolução nº 1.098/07, aponta a existência de duas modalidades de organizações contábeis: 1) escritório individual – quando o contabilista, embora sem personificação jurídica, executa suas atividades independentemente do local e do número de empresas ou serviços sob sua responsabilidade; e 2) organização contábil – pessoa jurídica de natureza civil, constituída sob a forma de sociedade, tendo por objetivo a prestação de serviços profissionais de contabilidade. Assim, empresas contábeis são sociedades civis constituídas com o objetivo de realizar atividades relacionadas ao campo da contabilidade, enquadrando-se, em sua maioria, como micro ou pequenas empresas, segundo critérios do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e estabelecidos na Lei 123/2006.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.2 Perfil dos respondentes e das empresas participantes do estudo

A maioria dos respondentes (95% das respostas) é composta por sócios-proprietários e gerentes. O nível de escolaridade predominante é a formação superior - 52% em ciências contábeis e 4% em outras áreas. Um terço dos entrevistados possuem pós-graduação (especialização). Pelos critérios da Lei nº 123/2006, 99% das organizações são micro e pequenas empresas, com faturamento bruto anual entre R\$ 360 mil e R\$ 3,6 milhões e 1% tem receita bruta acima de R\$ 3,6 milhões anuais. Identificou-se também que 78% das empresas possuem até 09 colaboradores, 14% delas têm de 10 a 20 funcionários, 5% contam com 21 a 49 colaboradores, 2% têm de 50 a 99 e 1% tem acima de 100 funcionários.

Quanto aos serviços oferecidos, 88% das empresas são diversificadas, prestando serviços a vários segmentos econômicos, enquanto 12% são especializadas em até três segmentos distintos. Esses resultados demonstram que micro e pequenas empresas de serviços

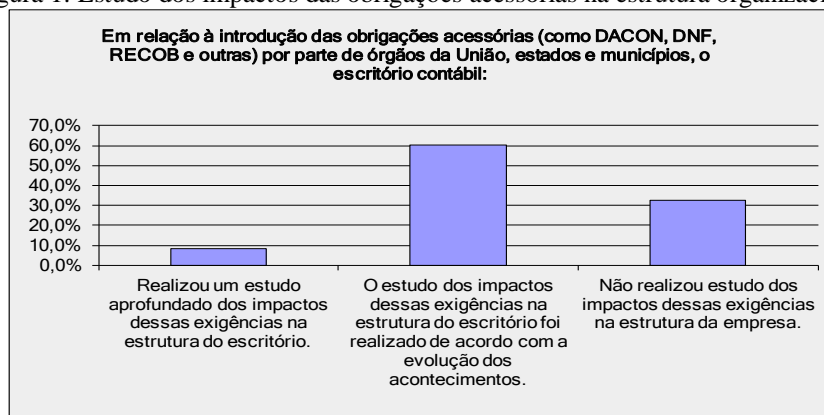
contábeis também têm procurado ofertar serviços especializados a determinados setores da atividade econômica. Em relação à idade das empresas, 26% têm até 5 anos, 19% têm de 6 a 10 anos, 27% têm de 11 a 20 anos, 17% têm de 21 a 30 anos e 12% possuem mais de 31 anos de existência.

4.3 Modos de elaboração de estratégias e comportamentos estratégicos quanto aos impactos na estrutura organizacional das obrigações acessórias

Na Figura 1 é apresentado que 60% das empresas adotaram o modo adaptativo, pois realizaram um estudo de forma gradual conforme a evolução dos acontecimentos. Isso indica que as decisões de absorção ou repasse aos preços das mensalidades dos custos decorrentes de necessidades de treinamento, assimilação de programas, auditorias internas, retrabalhos e acompanhamento de prazos (ZANLUCA, 2010), visando o atendimento às mudanças nas normas contábeis, foram tomadas de forma incremental, segundo as particularidades internas das empresas e as imposições do ambiente externo (prazos regulamentares e decisões dos clientes, existentes e novos). Esse aspecto é característico de uma estratégia contingencial (QUIN, 1980) que se formou à medida que os eventos aconteceram, levando as empresas à uma espécie de adaptação passiva (NONAKA; SOUZA, 2011), consequência da força determinística do ambiente. Isso pode decorrido da falta de objetivos claros que desencadeiam decisões reativas e ações corretivas, típicas do modo adaptativo (NONAKA; SOUZA, 2011; MINTZBERG, 1973).

O modo empreendedor foi adotado por 32% das empresas, uma vez que não se preocuparam em realizar estudo a respeito da questão, demonstrando que a resolução de problemas tem prioridade secundária (MINTZBERG, 1973) diante das oportunidades de novos negócios para os profissionais da área contábil (WEFFORT, 2005). Nesse caso, as incertezas que as alterações das normas contábeis geraram no mercado foram sobrepujadas pelos aspectos voluntaristas dos empreendedores dessas empresas. Apenas 8,1% das empresas adotaram o modo planejado, estudando a questão advinda do ambiente externo (regulamentação) com profundidade para estabelecer processo formal, sistemático e estruturado de planejamento estratégico (MINTZBERG, 1973).

Figura 1: Estudo dos impactos das obrigações acessórias na estrutura organizacional

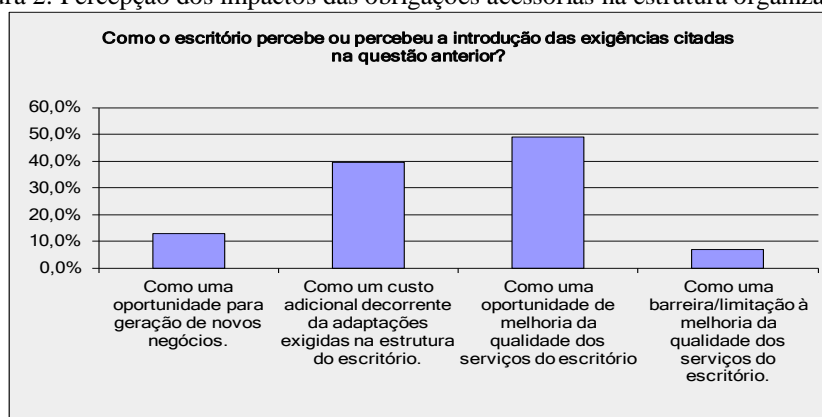


Fonte: Dados da pesquisa

Na Figura 2 é evidenciado que cerca de 49% das empresas tiveram um comportamento analítico, percebendo as exigências das obrigações acessórias como uma oportunidade para

melhoria dos serviços. Esse comportamento é típico de organizações que detêm certa estabilidade nos negócios e procuram maximizar oportunidades de lucro e minimizar riscos (MILES; SNOW, 1978) operando de forma rotineira e eficiente por meio de estruturas e processos formalizados (ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011). O comportamento defensor foi adotado por 39% das empresas, pois perceberam tais exigências como um custo adicional para sua estrutura. Esse comportamento é característico de organizações especializadas em determinados nichos de mercado (MINTZBERG, 1973), o que as tornam mais preocupadas com qualidade dos serviços ofertados (ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011). Como essas empresas representam apenas 12% da amostra deste estudo, verifica-se que o comportamento defensor esteve também presente nas organizações diversificadas.

Figura 2: Percepção dos impactos das obrigações acessórias na estrutura organizacional



Fonte: Dados da pesquisa

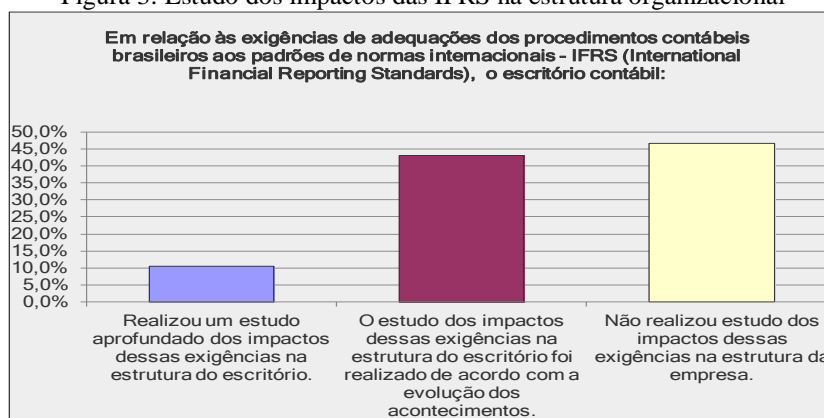
O comportamento prospectador foi adotado por apenas 13% das empresas – aquelas que perceberam as mudanças como uma oportunidade para geração de novos negócios. Assim, somente poucas organizações são, conforme a visão de Miles e Snow (1978), inovadoras e criativas, pois enxergaram nessa questão oportunidades para explorarem novos produtos e mercado, mesmo que de forma transitória (ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011). O comportamento reativo foi adotado por 7% das empresas, que encararam as mudanças como uma barreira à melhoria dos serviços. Empresas que assim se comportam não apresentam relação coerente entre estratégia e estrutura, têm reações impulsivas e incongruentes às respostas exigidas pelos eventos do ambiente e, frequentemente, apresentam instabilidade e mau desempenho (ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011; MILES; SNOW, 1978). As decisões de gestores com comportamento reativo são tomadas, geralmente, em contexto de dificuldades, e por isso, nem sempre são as mais coerentes para a ocasião, tendendo a levar as empresas a maior risco para se manterem no mercado (CHICHOSKI; CERETTA; ROCHA, 2013).

4.4 Modos de elaboração de estratégias e comportamentos estratégicos quanto aos impactos na estrutura organizacional das adequações dos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais

Na Figura 3 é exibido que o modo empreendedor foi utilizado por cerca de 47% das empresas, uma vez que não realizaram estudo algum em relação à questão. O modo

empreendedor é característico de pequenas empresas que tomam de decisões audazes e corajosas em busca da prosperidade do negócio, ignorando as incertezas ambientais (MINTZBERG, 1973; HOFFMANN, HOFFMANN; CANCELIER, 2009). Fica claro, então, que a maioria das empresas pesquisadas perceberam mais fortemente os aspectos positivos da harmonização das normas contábeis, tais como as oportunidades de novos negócios para os profissionais de contabilidade, do que os negativos, que se relacionam à resolução de problemas, conforme apontados por Weffort (2005), apresentando postura voluntarista.

Figura 3: Estudo dos impactos das IFRS na estrutura organizacional

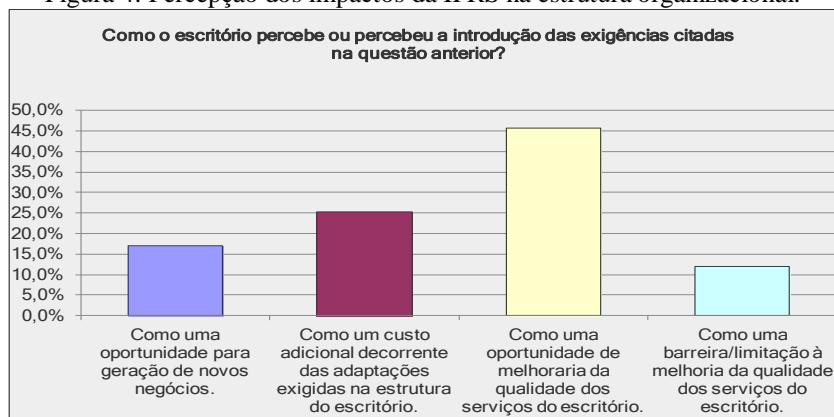


Fonte: Dados da Pesquisa

O modo adaptativo foi utilizado por 43% das empresas, pois estudarem os impactos de forma gradual ao longo dos acontecimentos. Provavelmente, as empresas que assim responderam, conscientes da extensão das alterações advindas da lei, tomaram decisões relativas à resolução de problemas e adaptação da estrutura organizacional em termos de aquisição de equipamentos de informática, treinamento de colaboradores e adequação de procedimentos (ZANLUCA, 2010), em pequenos passos, nos moldes das estratégias emergente e contingencial, mantendo posição de segurança para evitar a incerteza (MINTZBERG, 1973; QUINN, 1980). O modo menos presente foi o planejado, tendo em vista que apenas 10% das empresas estudaram com profundidade os impactos dessas exigências na estrutura organizacional. As empresas que adotam esse modo caracterizam-se pela formalidade de seu planejamento em termos de diagnóstico, plano, objetivos e metas precisas (HOFFMANN; HOFFMANN; CANCELIER, 2009).

Na Figura 4 se evidencia que aproximadamente 46% das organizações perceberam nas adequações dos procedimentos contábeis brasileiros ao *International Financial Reporting Standards* (IRFS) oportunidade para melhorar seus serviços, denotando o comportamento estratégico analítico, típico de empresas que buscam novas oportunidades de negócios e, ao mesmo tempo, resguardam seus mercados atuais, investindo em pesquisa e desenvolvimento e aperfeiçoando processos e procedimentos operacionais (GARDELIN; ROSSETTO; VERDINELLI, 2013).

Figura 4: Percepção dos impactos da IFRS na estrutura organizacional.



Fonte: Dados da pesquisa

Porém, 25% das organizações enxergaram essas alterações como uma alavanca de custos, apresentando um comportamento defensor, típico de empresas especializadas em nichos de mercado (MILES; SNOW, 1978). Essas empresas são conservadoras no desenvolvimento de produto ou mercado, mas garantidoras de posição segura e estável em seu domínio de atuação (SOMAVILLA; MACHADO; SEHENEN, 2013). Assim como ocorrido na primeira questão, o comportamento defensor não foi exclusivo de empresas especializadas, estando também presente nas organizações diversificadas.

O comportamento prospectador foi identificado em 17% das organizações – aquelas que percebem tais exigências como uma oportunidade para geração de novos negócios por meio de conquistas de novos domínios de produto e/ou mercado (ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011). O comportamento reativo foi verificado em apenas 12% - aquelas que entenderam que essas exigências se configuraram como limitações à melhoria dos serviços ofertados. Esse comportamento é característico de organizações inconsistentes e instáveis, em se tratando de contexto-estrutura-estratégia (GARDELIN; ROSSETTO; VERDINELLI, 2013), que reagem impulsivamente a eventos do ambiente externo (HOFFMANN; HOFFMANN; CANCELIER, 2009).

4.5 Associação dos modos de elaboração de estratégias e o comportamento estratégico

4.5.1. Quanto aos impactos das obrigações acessórias na estrutura da organização contábil

Para análise dessa questão foram excluídos 08 questionários que as empresas deixaram de assinalar ou assinalaram mais de uma opção nas questões 07 e/ou 08 do questionário. Assim foram validadas 78 respostas e testada a hipótese 1 (vide H1, metodologia). Os resultados são apresentados nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1: Distribuição do modo de formulação por tipo de comportamento quanto às obrigações acessórias

Comportamento	N	Modo de planejamento					
		Adaptativo		Empreendedor		Planejado	
		N	(%)	n	(%)	n	(%)
Analítico	36	21	(26,92)	12	(15,38)	3	(3,85)

Defensivo	4	2	(2,56)	2	(2,56)	0	-
Prospector	8	1	(1,28)	4	(5,13)	3	(3,85)
Reativo	30	21	(26,92)	9	(11,54)	0	-
Total	78	45	(57,69)	27	(34,62)	6	(7,69)

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 2: Teste Qui-Quadrado

	Resultado
Pearson χ^2	16,56
Grau de liberdade	6
Sig. (bicaudal)	0,0110

Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 1 se mostra que o modo mais presente foi o adaptativo, adotado por 45 empresas (57,69%). Os dados indicam haver associação deste modo com os tipos de comportamento analítico (21 casos) e reativo (21 casos). Tem-se, assim, dois extremos. A maioria das organizações que estudaram os impactos das exigências das obrigações acessórias de forma gradual ao longo dos acontecimentos e formularam suas estratégias de forma emergente (MINTZBERG, 1983) ou contingencial (QUIN, 1980) numa espécie de adaptação passiva (NONAKA; SOUZA, 2011) perceberam nessas exigências: 1) oportunidades para melhorar seus serviços, maximizar lucros e minimizar riscos (MILES; SNOW, 1978) ou 2) limitações à melhoria de seus serviços e exposição a maior risco em termos de manutenção de seu mercado (CHICHOSKI; CERETTA; ROCHA, 2013).

O modo empreendedor está presente em 27 empresas (34,62%), estando também mais fortemente associado ao comportamento analítico (12 casos) e reativo (9 casos). A associação do modo empreendedor com o comportamento analítico evidencia que a maioria das empresas, apesar de atuar de forma eficiente num mercado estável (ALMEIDA; ANTONIALI; GOMES, 2011), enxergaram nas exigências das obrigações acessórias oportunidades para 1) melhorar a qualidade dos serviços prestados, reduzindo riscos de erros, multas e outras contingências prejudiciais ao negócio e às operações dos clientes, e 2) ampliar o *mix* de serviços e/ou a oferta destes por meio da prospecção de novos clientes, visando o aumento de lucros, em linha com as premissas de Miles e Snow (1978).

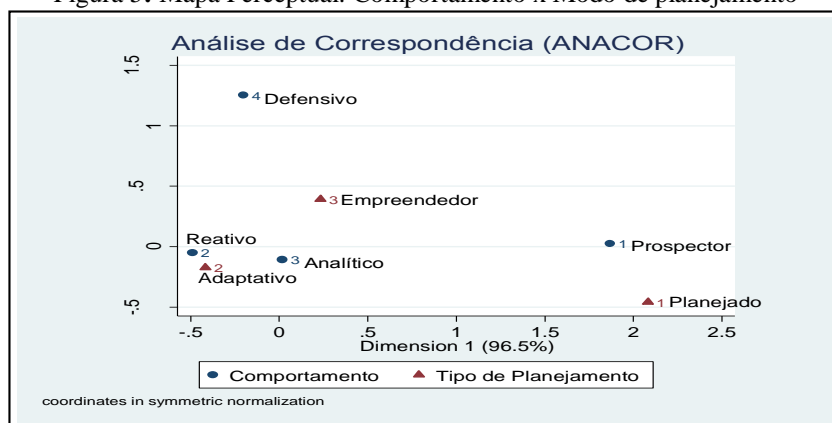
Enquanto que a associação do modo empreendedor com o comportamento reativo mostra que nove empresas, apesar conceberem uma estratégia de negócios arrojada que prioriza o crescimento do negócio com foco em novas oportunidades (MINTZBERG, 1973), tiveram reações impulsivas frente aos impactos decorrentes das obrigações acessórias, encarando-os como barreira limitadora à melhoria dos serviços, o que as levaram a tomar decisões incongruentes com as demandas que se apresentaram no ambiente, consequência, talvez de uma precária condição financeira na ocasião (CUNNINGHAM, 2002).

Na Tabela 2 se apresenta que, ao nível de significância de 5% e grau de liberdade 6, o teste apresentou um χ^2 calculado de 16,56 superior ao χ^2 crítico tabelado, que é de 12,592. Isso significa que é possível aceitar a hipótese 1, pois tais resultados indicam que existe associação entre o comportamento estratégico adotado pela organização contábil e o modo de elaboração da estratégia, empreendido para o estudo dos impactos na estrutura organizacional, decorrentes das exigências das obrigações acessórias.

Tendo em vista esse resultado, aplicou-se a ANACOR para identificação de relações de interdependência entre esses dois fatores. A Figura 5 apresenta o mapa perceptual entre o comportamento estratégico e o modo de elaboração da estratégia. É possível observar sinais de

relações de proximidade entre o modo de planejamento adaptativo e os comportamentos analítico e reativo e entre o modo planejado (planejamento racional) e o comportamento prospector.

Figura 5: Mapa Perceptual: Comportamento x Modo de planejamento



Fonte: Dados da pesquisa

A relação entre o modo de planejamento adaptativo e o comportamento reativo era esperada, já que a ausência de objetivos claros, a qual se reflete em estratégia do tipo contingencial (QUIN, 1980), que se forma ao longo do tempo de acordo com a ocorrência dos eventos, característica do modo adaptativo (NONAKA; SOUZA, 2011; MINTZBERG, 1973), pode, de fato, levar a um comportamento reativo. Esse comportamento, muitas vezes impulsivo e incongruente com as demandas ambientais, é típico de organizações que parecem não apresentar nenhuma relação coerente entre estratégia e estrutura (MILES; SNOW, 1978).

Ainda, é possível observar que o comportamento analítico apresenta uma relação de proximidade com os modos empreendedor e adaptativo. O comportamento analítico é uma posição intermediária que combina os pontos fortes dos comportamentos prospector e defensivo. Organizações que adotam essa posição costumam operar em dois domínios de produto/mercado: um relativamente estável e outro mutável (MILES; SNOW, 1978; ALMEIDA; ANTONIALLI; GOMES, 2011). Isso permite às organizações com essa característica manterem a estabilidade, dominando uma parcela do mercado e minimizando riscos e, ao mesmo tempo, explorarem novos produtos e oportunidades de mercado, maximizando lucros. Trata-se de um comportamento híbrido que pode explicar a proximidade tanto com modo empreendedor, em que a busca por novas oportunidades de negócio é priorizada, quanto com o modo adaptativo, em que as decisões buscam manter uma posição de segurança.

4.5.2. Quanto aos impactos das adequações dos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais

Para análise dessa questão foram excluídos três questionários que as empresas deixaram de assinalar ou assinalaram mais de uma opção nas questões 09 e/ou 10 do questionário. Assim foram validadas 83 respostas e testada a hipótese 2 (vide H2, metodologia). Os resultados são apresentados nas Tabelas 3 e 4:

Tabela 3: Distribuição do modo de planejamento por tipo de comportamento quanto às adequações dos procedimentos contábeis brasileiros aos padrões internacionais (IFRS)

Comportamento	N	Modo de planejamento					
		Adaptativo		Empreendedor		Planejado	
		N	(%)	n	(%)	n	(%)
Analítico	38	16	(19,28)	17	(20,48)	5	(6,02)
Defensivo	10	4	(4,82)	6	(7,23)	0	-
Prospectos	14	5	(6,02)	5	(6,02)	4	(4,82)
Reativo	21	12	(14,46)	9	(10,84)	0	-
Total	83	37	(44,58)	37	(44,58)	9	(10,84)

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 4: Teste Qui-Quadrado

	Resultado
Pearson χ^2	9,49
Grau de liberdade	6
Sig. (bicaudal)	0,1478

Fonte: Dados da Pesquisa

Pela Tabela 3, percebe-se um equilíbrio em termos de presença dos modos adaptativo e empreendedor, ambos em 44,58% das empresas. Apesar da aparente associação do adaptativo com os comportamentos analítico (16 casos) e reativo (12 casos), o resultado apresentado na Tabela 4 indica, ao nível de significância de 5% e grau de liberdade 6, que estatisticamente não existe evidência de associação entre o comportamento estratégico apresentado pela organização contábil e o modo de elaboração da estratégia, levando à rejeição da hipótese 2. Como essa associação não foi identificada, a análise de correspondência (ANACOR) não foi aplicada.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho procurou complementar conhecimento então produzido, investigando se há associação entre os modos de elaboração de estratégias (MINTZBERG, 1973) e os tipos de comportamento estratégico (MILES; SNOW, 1978) adotados por organizações contábeis em Goiás frente aos impactos na estrutura organizacional provocados por alterações na estrutura das normas contábeis brasileiras decorrentes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Em relação à questão 1, o modo adaptativo de elaboração de estratégia prevaleceu sobre os demais. Esse resultado pode ter decorrido da natureza burocrática das exigências das obrigações acessórias, a qual levou as empresas estabelecerem estratégia contingencial (QUIN, 1980) pautada em posição mais cautelosa e em tomada de decisões incrementais, visando o controle da situação em casos de eventos não previstos (HOFFMANN; HOFFMANN; CANCELIER, 2009). Quanto à questão 2, houve equilíbrio entre os modos adaptativo e empreendedor de elaboração de estratégia semelhante ao identificado por Nonaka e Souza (2011) para os grupos de empresas varejistas e processadores.

Tal situação, denominada de elaboração de estratégia empreendedora-adaptativa (NONAKA; SOUZA, 2011), é típica de empresas que baseiam a elaboração de sua estratégia mais fortemente no incrementalismo lógico, decorrente de processos de aprendizagem flexível e ajustável ao longo tempo (IDENBURG, 1993), e menos nos aspectos emergentes previstos por Mintzberg (1983). A menor presença do planejamento racional e sistemático corrobora

estudos anteriores (NONAKA; SOUZA, 2011; QUADRO *et al.*, 2012). Os resultados divergem das premissas de Mintzberg (1973), segundo as quais, o modo empreendedor estaria mais presente nas pequenas empresas. Esse fato, talvez, seja justificado pelo tipo de organização e pela natureza dos impactos pesquisados.

O comportamento estratégico analítico foi o mais adotado pelas empresas quanto aos impactos na estrutura organizacional decorrentes das duas questões investigadas. Isso significa que as empresas perceberam nas alterações das normas contábeis brasileiras oportunidades para melhorar os serviços e buscar oportunidades de novos negócios sem, contudo, desprotegerem seus mercados de atuação (GARDELIN; ROSSETTO; VERDINELLI, 2013).

Para a questão 1, os resultados estatisticamente significantes confirmam associação do modo de elaboração de estratégia adaptativo com os comportamentos estratégicos analítico e reativo, bem como do modo empreendedor com os comportamentos analítico e reativo, o que levou à aceitação da hipótese 1. Para a questão 2, os resultados estatísticos não permitem estabelecer associação, levando à rejeição da hipótese 2.

As conclusões deste estudo contribuem para a construção do conhecimento gerado pela área de estratégia no Brasil e abrem caminho para futuras pesquisas identificarem novas evidências de associação entre modos de elaboração de estratégias e comportamento estratégico. Também são necessárias evidências adicionais quanto a: 1) prevalectimento do modo adaptativo sobre o empreendedor em pequenas empresas; 2) modelos híbridos de elaboração de estratégia, como os identificados por Hoffmann, Hoffmann e Cancelier (2009) e o verificado (empreendedor-adaptativo) em Nonaka e Souza (2011) e neste trabalho.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, I. C.; ANTONIALI, L. M.; GOMES, A. F. Comportamento estratégico de mulheres empresárias: estudo baseado na tipologia de Miles e Snow. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 10, n. 1, p.102-127, 2011.

ANDREWS, K. The concept of corporate strategy. In: Wit, B. de & Meyer, R. **Strategy: process, content, context - an international perspective** (cap. 1). St. Paul/USA: West Publishing, 1994.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Casa Civil da Presidência da República. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm>. Acesso em: 29 mar. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/1976 e da Lei nº 6.385/1976. Casa Civil da Presidência da República, Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm> Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 07 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Casa Civil da Presidência da República. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 20 abr. 2013

BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.741 de 2000**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404. Câmara dos Deputados: Câmara de Finanças e Tributação. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=294FD796FB3B5ECDFF6D2C6E7E8F9CAD.node2?codteor=368876&filename=Tramitacao-PL+3741/2000>. Acesso em: 05 mar. 2014.

CHICHOSKI, I. O.; CERETTA, G. F.; ROCHA, A. C. Comportamento estratégico baseado na tipologia de Miles e Snow: um estudo com empresas do setor industrial de Ampére-PR. **Qualit@s Revista Eletrônica**, v. 14, n. 1, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.055/2005, de 7 de outubro de 2005**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 out. 2005. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>>. Acesso em: 15 nov.2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº. 1098/07**. Dispõe sobre o registro cadastral das organizações contábeis nos conselhos regionais de contabilidade. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1098_2007.htm>. Acesso em: 15 nov.2013

COSENZA, J. P.; LAURENCEL, L. C. Um olhar sobre a harmonização contábil no Brasil à luz da teoria habermasiana. **Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 4, p.79-103, 2011.

COSTA, J. Q.; MELO, A. C. C.; SOUZA, A. L. *et al.* A tecnologia da informação das empresas prestadoras de serviços contábeis: um estudo realizado na cidade de Pesqueira/PE. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, X, 2007. Lyon, França. **Anais..** Lyon: Instituto Internacional de Custos (IIC), 2007. Disponível em: <<http://www.intercostos.org/documentos/Queiroga.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

CUNNINGHAM, G. B. Examining the relationship among Miles and Snow's strategic types and measures of organizational effectiveness in NCAA Division I athletic departments. **International Review for the Sociology of Sport**, v. 37, n. 2, p. 159-175, 2002.

DANTAS, P. B.; GARANHA, M. A.; LAGIÓIA, U. C. T. *et al.* Um panorama sobre a contabilização dos contratos de concessão à luz do ICPC 01 nas empresas concessionárias de serviço público de abastecimento de água. In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, VI, 2012. Recife, PE. **Anais...Recife: UFPE**, 2012. Disponível em: <https://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/viseminarioufpecontabeis_anais_volu me02.pdf>. Acesso em: 07 out. 2013.

FERREIRA, H. S. Os Impactos da Lei 11.638/07 para as micro e pequenas empresas: uma abordagem do CPC-PME. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, n. 13, 2013.

GARDELIN, J. P.; ROSSETTO, C. R.; VERDINELLI, M. A. O relacionamento entre a incerteza ambiental e o comportamento estratégico na percepção dos gestores de pequenas empresas. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p.702-715, 2013.

HAIR JR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6.ed. São Paulo: Bookman, 2009.

HAX, A. C. Redefining the concept of strategy and the strategy formation process. **Planning Review**, v. 18, n. 3, p.34-39, 1990.

HOFFMANN, R. A.; HOFFMANN, V. E.; CANCELIER, E. L. P. L. As estratégias da microempresa varejista e seus estágios de informatização. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 10, n. 2, 2009.

IDENBURG, P. J. Four styles of strategy development. **Long Range Planning**, v. 26, n. 6, p.132-137, 1993.

MACEDO, A. S.; MACHADO, M. R.; MACHADO, M. A. V. *et al.* Impacto da Convergência às Normas Contábeis Internacionais no Brasil Sobre o Conteúdo Informacional da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 3, 2013.

MILES, R. E.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. New York: McGraw-Hill, 1978.

MINTZBERG, H. Strategy-Making in Three Modes. **California management review**, v.16, n. 2, 1973.

MINTZBERG, H. **Structure in fives: designing effective organizations**. Prentice-Hall, Inc. New Jersey, 1983.

NONAKA, H. T.; SOUZA, J. P. Formulação e Formação de Estratégias: O Caso de Micro e Pequenas Empresas de Confecção e Vestuário na Cidade de Londrina-PR. **Qualit@s Revista Eletrônica**, v. 12, n. 2, 2011.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7.ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011.

PEREIRA, M. C. C. Empresas de serviços contábeis: condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 29, 2005.

PORTER, M. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

QUADROS, J. N. *et al.* Planejamento estratégico para pequena empresa: um estudo de caso em uma pequena empresa de Santa Maria/RS. **Revista da micro e pequena empresa**, v. 6, n.2, p.71-88, 2012.

QUINN, J. B. An incremental approach to strategic change. **The McKinsey Quarterly**, v.16, n.4, p.34-52, 1980. Disponível em: <<http://www3.uma.pt/filipejmsousa/ge/Quinn,%201980.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

SOMAVILLA, S. P.; MACHADO, N. S.; SEHNEM, S. Comportamento Estratégico Segundo a Teoria de Miles e Snow: um Estudo de Caso em um Provedor de Internet do Norte do Rio Grande do Sul. **Teoria e Prática em Administração (TPA)**, v. 3, n. 1, p.66-95, 2013.

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

ZANLUCA, J. C. **Exigências fiscais oneram escritórios contabilistas**. Notícias. Portal da Contabilidade online, São Paulo, SP, 2010. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/exigencias.htm>>. Acesso em: 15 fev. 2014.