

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARLON ATHOS MARÇAL OLIVEIRA

**PEQUENOS E MÉDIOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS: POR QUE (NÃO) RESISTIR  
À MUDANÇA?**

MARINGÁ

2018

MARLON ATHOS MARÇAL OLIVEIRA

**PEQUENOS E MÉDIOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS: POR QUE (NÃO) RESISTIR  
À MUDANÇA?**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade para usuários externos

Orientador: Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes.

MARINGÁ

2018

**Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)**  
**(Biblioteca Central - UEM, Maringá – PR., Brasil)**

Oliveira, Marlon Athos Marçal

048p

Pequenos e médios empresários contábeis: por que (não) resistir à mudança?./ Marlon Athos Marçal Oliveira. -- Maringá, 2018.  
100 f.: il., color., figs. , tabs.


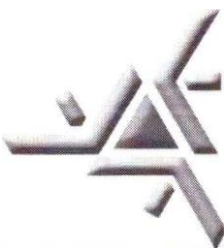
Orientador: Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes.

Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, 2018.

1. Profissão contábil. 2. Pequena e média empresa. 3. Resistência à mudança. 4. Contabilidade consultiva. 5. Contabilidade tradicional. I. Moraes, Romildo de Oliveira, orient. II. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 22. ED.657.092

*Jane Lessa Monção CRB 1173*

	<p>PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PCO UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ - UEM</p>	
	<p>Centro de Ciências Sociais Aplicadas Departamento de Ciências Contábeis Av. Colombo, 5.790 - Bloco C-23 - Sala 003 zona 07 - CEP: 87020-900 - Maringá - Pr. Telefone: (44) 301 1-6025 e-mail: <a href="mailto:sec-pco@uem.br">sec-pco@uem.br</a></p>	

## ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos vinte e quatro dias do mês de setembro do ano de dois mil e dezoito, às quatorze horas, realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: "Pequenos e Médios Empresários Contábeis: Por que (Não) Resistir à Mudança? "" de autoria de Marlon Athos Marçal Oliveira, aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis — Mestrado — Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

Nome do membro da banca	Função	IES
Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes	Presidente	PCO/UEM
Prof. Dr. Maurício Reinert do Nascimento	Membro examinador	ppA/UEM
Profª Drª Silvia Pereira de Castro Casa Nova	Membro examinador	Externo/USP

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, o candidato foi APROVADO pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de 30 dias, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada um arquivo em fomato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM. E, para constar, foi lavrada a presente Ata, que vai assinada pelo Coordenador do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

Maringá, 24 de setembro de 2018.



Prof. Dr. Romildo d . Oliveira Moraes  
(Presidente)



Prof. Dr. Maurício Reinert do Nascimento  
(Membro examinador interno)



Prop Drª Silvia Pereira de Castro Casa Nova  
(Membro examinador externo — USP)

  
 Profª Dr. Simone Leticia Raimundini Sanches  
 Coordenadora do PCO

## DEDICATÓRIA

*A minha mãe Maria Ap.<sup>a</sup> Marçal e  
minha avó Olinda, por todos os  
ensinamentos, e a minha amada  
esposa Amanda dos S. Veiga  
Marçal, por todo o apoio nessa  
etapa de minha vida.*

## AGRADECIMENTOS

Enfim esse ciclo chegou ao fim, confesso que foi o mais difícil que já passei em minha vida, principalmente durante o ano de 2017 onde aconteceram problemas que eu jamais pensaria que seria possível, mas enfim com a força de Deus e das pessoas que eu amo consegui permanecer na caminhada.

O mestrado me ensinou muitas coisas, mas acredito que a mais importante delas foi a humildade e a compaixão com o próximo, se colocar no lugar do outro literalmente. Pois aprendi que títulos acadêmicos, condição e posição social, não o tornam melhor que ninguém. Mas sim a capacidade de poder ajudar e tornar a vida de alguém melhor.

Quero agradecer a minha mãe Maria Ap.<sup>a</sup> Marçal, por ser uma guerreira e que me criou sempre sozinha e com muita dignidade, e também por ela ter se desdobrado em nossa empresa para suprir minha ausência. Agradeço também a minha equipe de trabalho por compreender e me ajudar no trabalho durante minha ausência. Agradeço ao meu sogro Walmir da Fonseca Veiga, por toda ajuda e ensinamentos, durante todo o processo do mestrado e a minha sogra Cleonice dos S. Veiga, por toda a presteza e solidariedade comigo.

Agradeço a minha esposa Amanda dos S. Veiga Marçal, por sempre estar ao meu lado, e mais do que isso, ser o meu alicerce em todos os momentos, sejam de glória ou de tristeza, pois sem a força dela eu haveria desistido.

Não poderia de citar meus amigos que os considero como irmãos, Rodrigo Gaspar e Filipe Santos, com certeza vou levar do nosso “Team” para sempre em meu coração. Também agradeço de maneira especial ao meu amigo Eric Ferreira por todo o apoio durante esta jornada e demais colegas do mestrado por terem partilhado experiências e contribuído com conhecimento nesse intenso período de estudo.

Agradeço a todos os professores do programa, em especial aqueles que tiveram a oportunidade de receber ensinamentos por meio das aulas.

Gostaria de agradecer de maneira especial ao Professor Romildo de Oliveira Moraes, que me concedeu uma oportunidade ímpar e me auxiliou no momento em que eu mais precisei, não tenho palavras para descrever o tamanho da gratidão que sinto por este professor.

E por fim agradeço a professora Silvia Pereira de Castro Casa Nova, por todas as incríveis contribuições para este trabalho, com toda a sua educação, sensibilidade e sabias palavras. Agradeço também aos demais membros da banca, que fizeram valiosas considerações, e que contribuíram diretamente com essa pesquisa.

*Faça o teu melhor, na condição  
que você tem, enquanto você não  
tem condições melhores, para  
fazer melhor ainda!  
(Mario Sergio Cortella).*

## RESUMO

O desenvolvimento tecnológico alinhado a necessidade de informações financeiras, provoca a necessidade de mudança na natureza dos serviços oferecidos por profissionais contábeis, do modelo tradicional de prestação de serviço contábil para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva. Assim esta pesquisa tem o objetivo de analisar porque o profissional contábil resiste em mudar do modelo tradicional de prestação de serviço contábil para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, a luz da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin. Para atender o objetivo da pesquisa, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 17 empresários contábeis da cidade de Londrina no Estado do Paraná. Por meio das entrevistas, e posterior interpretação, em que se utilizou da técnica de análise de conteúdo de Bardin (2016), construíram-se as conclusões que são discutidas nessa dissertação. Concluiu-se que as condições de resistência prevaleceram sobre os incentivos de mudança em relação a forma de atuação do profissional contábil, mesmo os profissionais apresentando insatisfação com o modelo tradicional de prestação de serviço contábil, o que é uma aparente contradição. Com base nas análises conduzidas, as condições de excesso de burocracia, recebimento de informações de baixa qualidade e incompletas, falta de confiança dos empresários gestores de PMEs, responsabilidade solidária, e enfoque fiscal, estão impedindo o profissional de conseguir mudar, mesmo ansiando por essa mudança. Todavia, ressalta-se que enquanto as forças de resistência apontados por este estudo não forem minimizadas, a essência não prevalecerá sobre a forma. Este estudo contribui com a perspectiva teórica, pois evidencia que o conceito da contabilidade apresentado pela teoria, que é fornecer informações úteis para decisão é diferente da prática contábil aplicada pelos profissionais contábeis às PMEs, tendo em vista as informações contábeis produzidas não são úteis suficientes para a tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Profissional Contábil; Pequena e média empresa; Resistência à mudança; Contabilidade consultiva; Contabilidade tradicional.



## ABSTRACT

Technological development aligned with the need for financial information, provokes the need to change the nature of the services offered by accounting professionals, from the traditional model of providing accounting service to the contemporary model of advisory accounting. Thus, this research has the objective of analyzing why the accounting professional resists changing from the traditional model of accounting service provision to the contemporary model of advisory accounting, in light of Kurt Lewin's theory of resistance to change. To meet the research objective, we conducted semi-structured interviews with 17 accounting entrepreneurs from the city of Londrina in the State of Paraná. Through the interviews, and later interpretation, using the technique of content analysis of Bardin (2016), we constructed the conclusions that are discussed in this dissertation. It was concluded that the conditions of resistance prevailed over the incentives of change in relation to the professional of the accounting professional, even the professionals presenting dissatisfaction with the traditional model of accounting service rendering, which is an apparent contradiction. Based on the analyzes carried out, the conditions of excessive bureaucracy, incomplete and low-quality information, lack of trust of SME managers, joint responsibility, and fiscal focus, are preventing the professional from being able to change, even if they are looking forward to this change. However, it is emphasized that as long as the forces of resistance pointed out by this study are not minimized, the essence will not prevail over form. This study contributes to the theoretical perspective, since it shows that the concept of accounting presented by theory, which is to provide useful information for decision is different from the accounting practice applied by accounting professionals to SMEs, since the accounting information produced is not useful enough to decision-making.

**Key-words:** Accounting Professional; Small and medium-sized enterprise; Resistance to change; Advisory accounting; Traditional accounting.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Percentual de PMEs nos países da União Europeia.....	21
Figura 2- Modelo de análise do campo de força de Lewin .....	41
Figura 3 - Diagnóstico das forças para a mudança do modelo de prestação de serviço contábil .....	43
Figura 4 - Desenho da pesquisa.....	48
Figura 5 - Processo de saturação das entrevistas .....	51
Figura 6 - Etapas da análise de conteúdo .....	52
Figura 7- Codificação e categorização .....	53
Figura 8 - Ciclo que impede o profissional contábil de mudar do enfoque tradicional para o enfoque consultivo.....	68
Figura 9 - Assimetria sobre a prestação de serviço de contabilidade.....	69
Figura 10 – Mudança de enfoque necessária para construção de uma nova imagem .....	83
Figura 11 - Etapas a serem observadas para o processo de mudança planejada da contabilidade.....	84
Gráfico 1 - Diferença entre as percepções dos serviços prestados .....	31
Gráfico 2 - Posição dos entrevistados, frente ao modelo de prestação de serviço consultivo..	61
Gráfico 3 - Posicionamento dos profissionais contábeis entrevistados.....	63
Gráfico 4 - Forças restritivas que dificultam e/ou atrapalham o profissional contábil a mudar .....	73
Gráfico 5 - Incentivos do profissional contábil para mudar .....	75
Gráfico 6 - Forças restritivas e propulsoras.....	77

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação da PME conforme o faturamento bruto anual.....	22
Quadro 2 - Os 10 países que demandam mais e menos tempo para cálculo de tributos de empresas de médio porte .....	23
Quadro 3 - Horas demandas para cálculo de tributos por continente de empresas de médio porte.....	24
Quadro 4 - Características dos sistemas jurídicos <i>Code Law</i> e <i>Common Law</i> .....	25
Quadro 5- Características dos modelos de contabilidade tradicional e com enfoque consultivo .....	28
Quadro 6 - Comparação das percepções entre Profissional contábil e PMEs.....	31
Quadro 7 - Principais competências dos contadores segundo <i>AICPA</i> .....	35
Quadro 8 - Gerenciamento e identificação da característica de uma PME .....	36
Quadro 9 - Tipos de objetivo de mudança.....	44
Quadro 10 - Tipos de intensidade da resistência .....	45
Quadro 11 - Processo de coleta de dados .....	50
Quadro 12 – Conceitos recorte e categorização .....	52
Quadro 13 - Matriz de amarração.....	53
Quadro 14 - Codificação e categorização da entrevista .....	57
Quadro 15 - Causa e efeito das forças restritiva sobre o profissional contábil .....	73
Quadro 16 - Classificação entre exógenas e endógenas das forças de mudança.....	77
Quadro 17 - Intensidade da resistência à mudança organizacional .....	78

## LISTA DE ABREVIATURAS

<i>AICPA</i>	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRC-PR	Conselho Regional de Contabilidade do Paraná
<i>ERP</i>	<i>Enterprise Resource Planning</i>
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	<i>International Financial Accounting</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
MEIs	Microempreendedores Individuais
MPEs	Micro e Pequenas empresas
PME	Pequenas e Médias Empresas
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESCAP	Sindicato das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações, Pesquisas e de Serviços Contábeis
UE	União Europeia

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>1.1 Problema</b> .....	16
<b>1.2 Objetivos</b> .....	17
1.2.1 Objetivo Geral .....	17
1.2.2 Objetivos Específicos .....	18
<b>1.3 Justificativas e Contribuições</b> .....	18
<b>1.4 Delimitação da Pesquisa</b> .....	19
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	21
<b>2.1 Características da prestação de serviço contábil para a PME</b> .....	21
<b>2.2 Demanda de prestação de serviço contábil com enfoque consultivo para PME</b> .....	32
<b>2.3 O papel do profissional contábil com enfoque consultivo</b> .....	34
<b>2.2 Mudança Organizacional e a Resistência à Mudança</b> .....	37
<b>2.3 Teoria da Resistência à Mudança – Kurt Lewin</b> .....	38
2.3.1 Teoria do campo.....	38
2.3.2 Dinâmica de Grupo .....	39
2.3.3 Teoria de Ação .....	40
2.3.4 Modelo de três etapas.....	40
2.3.2 Possíveis efeitos da resistência à mudança no comportamento do indivíduo .....	44
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	47
<b>3.1 Desenho da Pesquisa</b> .....	47
<b>3.2 Estratégias da Pesquisa</b> .....	48
<b>3.3 Construção dos Dados</b> .....	49
3.3.1 Instrumento de Coleta de dados .....	50
<b>3.4 Tratamento e Análise dos Dados</b> .....	51
<b>3.5 Apresentação dos sujeitos de pesquisa e do roteiro de entrevistas</b> .....	54
<b>4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	57
<b>4.1 Relacionamento entre o Profissional Contábil e a PME</b> .....	59
4.1.1 Influência das origens e posicionamento do profissional contábil no relacionamento com a PME.....	60
<b>4.2 Competência do profissional contábil sobre a PME</b> .....	64
4.2.1 Qualificação e auto avaliação do profissional contábil sobre a PME .....	64
<b>4.3 Visão do profissional contábil da sua prestação de serviço sobre a PME</b> .....	66
4.3.1 Restrições do profissional contábil para mudar .....	66

4.3.2	Percepção da necessidade de mudança .....	74
4.3.3	Incentivos do profissional contábil para mudar .....	74
<b>4.4</b>	<b>A relação da teoria de Lewin com o profissional contábil .....</b>	<b>76</b>
<b>5.</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>80</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>.....</b>	<b>86</b>
<b>APÊNDICE A</b>	<b>– Guia de perguntas para entrevista semi-estruturada.....</b>	<b>92</b>
<b>APÊNDICE B</b>	<b>–Termo de consentimento e livre esclarecimento.....</b>	<b>94</b>
<b>APÊNDICE C</b>	<b>– Tabela Qualificada das Entrevistas .....</b>	<b>97</b>
<b>ANEXO A</b>	<b>– Termo de aprovação COPEP .....</b>	<b>98</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A prática contábil no âmbito das Pequenas e Médias Empresas (PMEs), ao longo da história brasileira divergiu-se da teoria contábil e da essência da contabilidade (Robalo & Costa, 2017), ao considerar que o Brasil, até o ano de 2007 esteve sob a influência do sistema jurídico *Code Law* e, conseqüentemente, com influência direta do fisco nas informações contábeis. Com a promulgação da Lei 11.638 em 2007 passa a prevalecer o princípio da essência sobre a forma (Nobes, 2006), atribuindo ao contador o poder do julgamento, que é a característica que diferencia serviços de escrituração básica dos serviços de contabilidade (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Porém, mesmo com a alteração da legislação contábil, os pequenos e médios empresários contábeis, que prestam serviços para PMEs, continuam a prestar serviços de escrituração contábil básica, com foco apenas em eventos passados e com objetivo de atender exclusivamente ao fisco. Esses contadores são percebidos pelos empreendedores como executores de obrigações fiscais e trabalhistas, como despachantes. Assim, verdadeira natureza e utilidade da informação contábil não são conhecidas pelos empreendedores, tampouco o valor que pode agregar às operações das PMEs (Moreira, Encarnação, Bispo Neto, Angotti & Colauto, 2013).

Contudo, além da legislação, o avanço tecnológico, o desenvolvimento das profissões, e a complexidade dos negócios, acentuam a necessidade da mudança do enfoque do profissional contábil do que, nessa pesquisa, é denominado como modelo de prestação de serviço contábil tradicional, para o trabalho que tem como foco a essência da informação contábil e, conseqüentemente, o negócio da PME. Neste trabalho, esse novo modelo é denominado modelo contemporâneo de contabilidade consultiva. Segundo Carnegie e Napier (2009), o contador tradicional na maioria das vezes, é visto como um indivíduo direcionado em atender ao fisco. Já o contador, com perfil consultivo e orientativo, demonstra interesse no negócio da empresa.

De acordo com Villa (2012, p.107), “os contadores tradicionais têm uma visão de que os empreendedores, não buscam o conhecimento necessário à gestão de seus negócios, ou seja, não realizam cursos de aperfeiçoamento ou treinamento em administração”. Já o contador consultivo é reconhecido como proativo no auxílio na tomada de decisão e age com foco direcionado ao cliente (Carnegie & Napier, 2009). Assim, o profissional contábil, aproveitando da relação com o seu cliente, propõe a implementação de serviços de contabilidade com enfoque em gestão, por meio de ferramentas, treinamentos e

aconselhamentos (Silva, 2015). Tal proposta, não significa a substituição dos serviços do contador tradicional, mas uma ampliação em seu portfólio de serviços prestados, agregando valor para ambas as partes, isto é, para o contador e para o cliente (IFAC, 2010).

Pesquisas realizadas em pequenas empresas demonstram que a falta de habilidade e conhecimento administrativo e financeiro do empresário pode ser um impedimento importante para o sucesso comercial (Stone, 2011). Marriott e Marriott (2000) sugerem aos contadores uma ampliação dos serviços contábeis oferecidos às PMEs, por meio de serviços que auxiliem a gestão da empresa. Por conseguinte, as empresas estariam mais bem administradas e mais fortalecidas frente ao mercado. Nesse sentido, haveria a possibilidade de lhes fornecer subsídios por meio das informações financeiras do negócio.

Outro aspecto a ser observado é a compreensão das informações contábeis. Villa (2012), pesquisou o problema existente de comunicação entre as PMEs e o profissional contábil, apontando as dificuldades em compreender as informações apresentadas pelos profissionais, conforme pode ser observado nos relatos dos empresários entrevistados: “Você não sabe o que perguntar, você normalmente sai dos contadores sem saber o que estavam falando”. Ou, ainda, de acordo, com o segundo informante: “Você entra e sai o mais rápido possível, é como ver um dentista ou médico”. Um terceiro, entrevistado diz: “Se fosse eu, o que seria feito para o departamento de impostos, seria preencher em apenas uma página. As outras 13 ou 14 páginas devem ser um relatório sobre o meu negócio, é assim que deveria ser”. Estas evidências apontadas por (Villa, 2012) estão em consonância os resultados de outras pesquisas similares, como as de Argiles e Slof (2013) e de Marriott e Marriott (2000).

Portanto, conclui-se que a qualidade das informações contábeis está atrelada ao relacionamento que o profissional contábil desenvolve com o gestor da PME. A aproximação por meio de reuniões para apresentação dos resultados, bem como a interpretação das informações contábeis, são elementos que fortalecem o relacionamento e expressam as competências do profissional contábil. Também minimizam possível assimetria em relação a competência do profissional contábil, permitindo ao contador, a credibilidade necessária para prestar serviços de contabilidade com enfoque consultivo (Carey, 2015). Portanto, a aproximação e o apoio às empresas, que são os clientes dos profissionais contábeis, são elementos que suscitam a necessidade da mudança do paradigma dos serviços contábeis oferecidos às PMEs (IFAC, 2015), do modelo tradicional, que está refletido nas pesquisas citadas, para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, conforme proposto por diversos autores e órgãos representativos da profissão. Mas a pergunta que emerge desse



quadro é: Por que essa mudança ainda não aconteceu? Quais são os elementos que explicam a resistência à mudança entre os modelos?

### 1.1 Problema

A mudança do paradigma dos serviços oferecidos por profissionais contábeis inclui a ampliação da gama de serviços tradicionais, como *compliance* das informações enviadas ao fisco<sup>1</sup> bem como, o desenvolvimento de novos serviços destinados à gestão da PME, fornecendo informações úteis para a tomada de decisão. Esta categoria de serviços, de cunho não estatutário, é descrita por usar uma variedades de rótulos, entre os quais estão incluídos serviços de consultoria de negócios e serviços de consultoria de gestão (Blackburn, Carey, & Tanewski, 2010; Carey & Tanewski, 2016; Anthony J. Berry, Robert Sweeting, Jitsu Goto, 2006).

Os gestores e proprietários de PMEs têm uma visão dos serviços contábeis como sendo apenas para a execução de obrigações fiscais e trabalhistas, assim como atribuem uma imagem negativa, tanto ao serviço gerado, quanto a própria pessoa, no caso, o profissional contábil (Halabi et al., 2010). Por isso, não reconhecem a importância desta informação gerada por este serviço profissional, pois não percebem valor no serviço prestado. Como consequência, a maioria dos gestores e proprietários de PMEs não continuaria com o serviço do profissional, caso houvesse simplificação nos procedimentos para apuração e recolhimento dos tributos (Moreira, Encarnação, Bispo, Angotti, & Colauto, 2013). Esta simplificação está ocorrendo e pode significar, portanto, a extinção do profissional contábil como o conhecemos.

Em 2016, em uma pesquisa conduzida a pedido do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), por meio de entrevistas realizadas junto a empresas de contabilidade e os empresários das PMEs, observou-se uma diferença significativa entre as percepções em relação dos serviços contábeis prestados. Nessa pesquisa, 85% das empresas de contabilidade revelaram que prestavam orientação para melhorar o negócio do cliente, opostamente à visão do cliente (25%). Outro aspecto observado foi a de que, a maioria dos contadores revelou que não pretendiam ampliar o seu portfólio de serviços prestados as PMEs. Portanto, há uma lacuna entre a teoria e a prática contábil, ou seja, a literatura apresenta a relevância dos relatórios financeiros em que os mesmos são imprescindíveis, para

---

<sup>1</sup> Conjunto de órgãos públicos responsáveis pela determinação e arrecadação de impostos, taxas, etc.

circunstanciar a tomada de decisão empresarial e avaliação do desempenho de uma companhia, e na prática, para as PMEs, isto não é considerado.

Para que ocorra a inclusão das atividades consultivas no rol de serviços oferecidos pelas empresas de contabilidade, o profissional contábil precisa mudar sua visão em relação ao serviço oferecido as PMEs. No entanto, tal mudança pode gerar resistência (Carey & Tanewski, 2016). Segundo Lewin (1947), o indivíduo sobre influências de forças presentes no ambiente em que está inserido. A resistência à mudança ocorre quando as forças psicológicas restritivas são maiores que as forças propulsoras. As forças restritivas são os comportamentos negativos e as forças propulsoras são os elementos que realçam a necessidade de mudança. Neste caso, temos entre forças propulsoras o desenvolvimento tecnológico e a necessidade de informação útil para tomada de decisão.

Boscov (2008) utilizou a Teoria da Resistência à Mudança para analisar as resistências que os profissionais da área contábil de grandes empresas apresentavam em relação a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. Concluiu que houve resistência à mudança no setor contábil. Nas empresas em que não se apresentou esta resistência ou em que ela foi menor, observou-se a obtenção de melhores resultados em se adequar, aceitando as novas práticas, exercitando a interpretação e o julgamento.

Por esta mesma teoria, Adams e McNicholas (2007) buscaram compreender os processos corporativos na elaboração do relatório de sustentabilidade e as resistências que as companhias apresentaram. Avaliaram de que forma ocorreram as mudanças na organização para a implantação e elaboração deste relatório.

Com base no exposto, a questão de pesquisa que se coloca é: Por que o profissional contábil resiste em mudar do modelo tradicional de prestação de serviço contábil para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, a luz da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Analisar os motivos que levam o profissional contábil a resistir à mudança entre o modelo tradicional de prestação de serviço contábil e o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, a luz da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Compreender o *status quo* do profissional contábil e os fatores que conduzem a esse estado de coisas;
- b) Compreender a influência de diferentes grupos sobre a atuação do profissional contábil;
- c) Compreender se os profissionais contábeis percebem a necessidade de se adequar ao modelo contemporâneo de contabilidade consultiva;
- d) Identificar o foco das multidisciplinidades e atualização profissional dos contadores que atuam no âmbito da PME.

### 1.3 Justificativas e Contribuições

A contabilidade tradicional e a maneira de atuação do profissional contábil mudaram ao longo do tempo. Os serviços tradicionais, como tributação e simples registro das informações, passaram a serem automatizadas, exigindo dos profissionais, habilidades multidisciplinares para manutenção dos serviços contábeis (Carey, 2015; Susskind e Sussikind, 2016). Entretanto, no cotidiano brasileiro, a percepção dos profissionais, em relação à necessidade de mudança do modelo de prestação de serviço contábil oferecido para as PMEs está sendo pouco discutida. Parece haver um certo nível de concordância no Brasil de que é somente isso que os contadores podem oferecer às PMEs, mesmo considerando que as PMEs representam uma parte significativa da economia mundial, retratando mais de 85% da população empresarial, mais da metade do valor agregado do setor privado, responsável por 2/3 da empregabilidade (IFAC, 2015).

Além disso, estudos anteriores investigaram: i) a necessidade de aconselhamentos às PMEs; ii) o problema de comunicação entre o profissional contábil e PMEs; iii) a demanda por serviços de gestão para PMEs, e iv) a contribuição das informações contábeis para PMEs (Carey, 2015; Collis & Jarvis, 2000; Marriott & Marriott, 2000; Silva, 2015; Stone, 2011; Villa, 2012). Portanto, acredita-se que este estudo auxiliará no preenchimento de lacunas existentes sobre a compreensão do comportamento do profissional contábil diante da mudança do enfoque do seu serviço. Esse estudo visa compreender ainda por quê ocorre a diferença entre a teoria que proposta pela academia, de que a contabilidade pode ter um papel importante a desempenhar entre as PMEs, e a prática contábil, em que o contador é um despachante somente cumprindo com obrigações legais.

Além disso, segundo o CPC PME (2009), as demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos a entidade, que incluem, sócios, acionistas, credores, empregados e público em geral. E o objetivo das demonstrações contábeis é de oferecer informações sobre a posição patrimonial e o desempenho e fluxos de caixa da entidade, de modo que seja útil aos usuários para a tomada de decisões econômicas. Entretanto, pesquisas recentes como Villa (2012) e Silva (2015) mostraram que as informações contábeis produzidas pelos profissionais da área estão direcionadas em atender exclusivamente ao fisco.

Assim este estudo busca contribuir com a identificação do *status quo* do profissional contábil e apresentar a sua percepção em relação à mudança do paradigma de prestação de serviços contábeis tradicionais, assim como críticas e contribuições, e de todo o contexto que envolve a prestação deste serviço. Lewin (1947) reforça que é preciso saber o *status quo* do indivíduo para promover uma mudança planejada, pois não é possível saber qual força terá influência no comportamento do indivíduo, se não se identificar seu estado presente. Além disso, o autor afirma que, ao identificar as forças exercidas sobre o indivíduo e/ou grupo, bem como à potência dessas forças. Logo, será possível verificar forças que devem ser incentivadas e forças devem ser minimizadas para que seja possível promover a mudança desejada. Portanto, a contribuição desta pesquisa é a de identificar e compreender quais são os incentivos e quais são as resistências apresentadas pelo profissional contábil mudar do modelo tradicional de apenas escrituração para o modelo contemporâneo, exercendo julgamento e apresentando informações úteis para tomada de decisão e apresentar quais áreas, bases e ambientes devem ser considerados para promover o processo de mudança no modelo de prestação de serviço contábil.

#### **1.4 Delimitação da Pesquisa**

A fim de alcançar os objetivos da pesquisa, este estudo se limitou em abordar empiricamente, a Teoria da resistência à mudança, nas fases da Teoria do Campo e da Dinâmica de Grupo. Pois, o objetivo principal deste estudo é o de identificar e analisar porque o profissional contábil resiste em fazer a mudança do modelo tradicional de prestação de serviço contábil para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, a luz da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin. Como não será realizado o processo de mudança, a outra etapa da teoria, denominada Pesquisa-Ação, não será abordada neste estudo. Conforme a teoria, esta fase necessita da participação do pesquisador no processo de mudança. A

pesquisa também apresenta limitações demográficas, pois foi realizada somente na cidade de Londrina, no Estado do Paraná, na região Sul do Brasil, por meio de entrevistas semiestruturadas.

### **1.5 Organização da Pesquisa**

O presente estudo se estrutura em cinco partes, sendo: i) o capítulo de introdução, com a apresentação do tema problema, justificativa, e contribuição; ii) o referencial teórico, em que são apresentados o ecossistema em que o profissional contábil está inserido e os conceitos relacionados a mudança organizacional, além da abordagem da Teoria da resistência à mudança; e na terceira etapa iii) apresentam-se os procedimentos metodológicos com as estratégias de pesquisa, coleta, e análise dos dados. Na sequência, no item iv), é feita a apresentação e análise dos resultados. E, por fim, a conclusão desta pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, é abordado o panorama do ambiente de atuação do profissional contábil com relação às PMEs sendo tratados, inclusive, conceitos relacionados à mudança organizacional e à resistência, sob a ótica de Kurt Lewin.

### 2.1 Características da prestação de serviço contábil para a PME

Há distintas categorizações de PMEs, em função de diferentes condições socioeconômicas de cada país e região. Assim, as PMEs são reconhecidas como propulsoras do crescimento socioeconômico, em economias subdesenvolvidas e desenvolvidas, em razão do seu papel essencial para geração de novos empregos, aumento do PIB, empreendedorismo e inovação (Karadag, 2015). Representam 85% da população empresarial, mais da metade do valor agregado pelo setor privado e são responsáveis por 2/3 da empregabilidade (Halabi et al., 2010).

Algumas das características das Micro e Pequenas Empresas (MPEs): são heterogêneas em tamanho, em intenções de crescimento e em metas de negócios. Considerando, ainda, que uma parte significativa das PMEs podem ser caracterizada como empresas familiares, devido ao envolvimento da família na propriedade, administração e valores (IFAC, 2015). Dados da Comissão Europeia (2016) mostram que mais de 99,6% dos negócios são representados por PMEs, conforme apresentado na Figura 1.

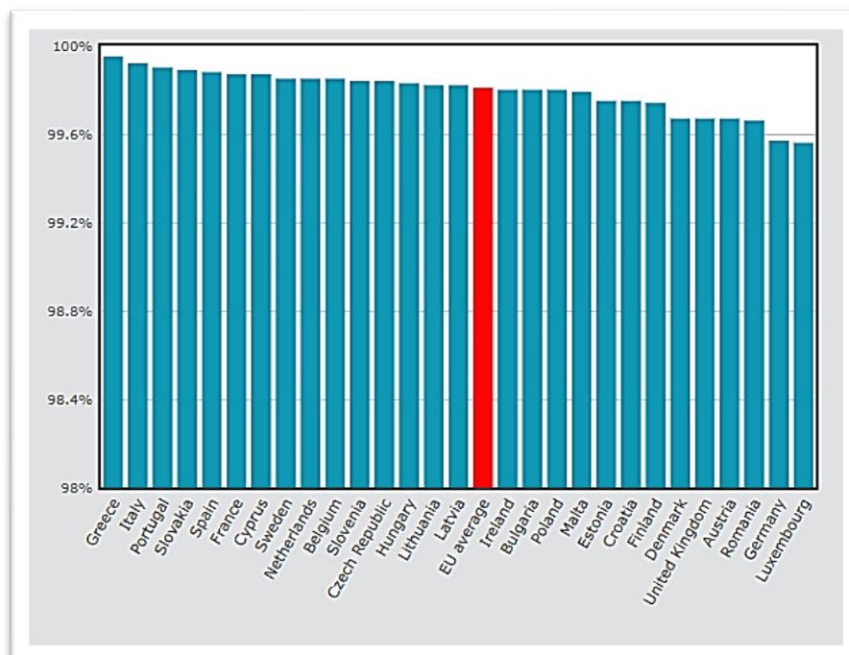


Figura 1 - Percentual de PMEs nos países da União Europeia

Fonte: European Commission (2016).

Anualmente, um relatório é preparado pela União Europeia (EU) que revela a dimensão, estrutura, desempenho e a importância das PMEs para economia do bloco. Desde 2008, este relatório é apresentado com a finalidade de realizar comparações com outros países que não estão incluídas no bloco da UE, incluindo as empresas de grande porte. As micro e pequenas empresas, durante o período de 2008 a 2017, representaram, aproximadamente, 98% de todas as empresas.

No Brasil, existem, atualmente, 6,4 milhões de estabelecimentos, dos quais 99% são MPEs, com uma empregabilidade de 52% no setor privado. Em 2013, dados do Portal do Empreendedor apresentaram uma população de 3,7 milhões de Microempreendedores Individuais (MEIs) (SEBRAE, 2018). A Lei Complementar Federal da Micro e Pequenas Empresas nº 123/2006, conhecida como Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, com sua última alteração realizada pela Lei Complementar Federal nº155/2016 (SEBRAE, 2014), revela o enquadramento do MEI e das MPEs no Brasil. O Quadro 1 demonstra o enquadramento em função do faturamento das empresas.

Quadro 1 - Classificação da PME conforme o faturamento bruto anual

<b>Porte</b>	<b>Faturamento Bruto Anual</b>
MEI	Até R\$ 81 mil
MPE (Microempresa)	Até R\$ 360 mil
MPE (Empresa de pequeno porte)	Acima de R\$ 360 até R\$ 4,8 milhões

Fonte: Adaptado da Lei nº 155/2016.

O Código Civil brasileiro, em seu artigo 1.179, determina que: “todas as empresas são obrigadas a manter escrituração uniforme, e apurar anualmente o balanço patrimonial e a demonstração de resultado econômico” (Brasil, 2002). Isto porque a legislação atribuiu ao profissional contábil, a responsabilidade técnica das informações fiscais produzidas pelas empresas, independentemente do porte ou do regime tributário.

No Brasil, até 2016, existiam 92 tipos de tributos, além de contar com as constantes mudanças da legislação. Entre 1988 e 2013, o Brasil já passou por quinze reformas tributárias, com adição de 31 novas normas tributárias por dia. Dessa forma, até em 2013, o sistema tributário brasileiro é composto, por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas. Até 2015, a nação sofreu com 27 alterações na legislação tributária brasileira. Excluindo a legislação do estado, há aproximadamente das 3.512 normas tributárias, que as empresas com características comerciais devem atender (IPEA, 2017).

O Quadro 2 revela a carga horária que o país demanda para calcular tributos de uma empresa de médio porte. Evidentemente, o Brasil é o país que fica na 1º posição, ou seja, em que mais se demanda horas para a apuração dos tributos.

Quadro 2 - Os 10 países que demandam mais e menos tempo para cálculo de tributos de empresas de médio porte

Nº	Economia	Tempo (horas por ano)	Carga tributária total (% dos lucros)	Índice de pós-declaração (0-100)
1	Brasil	1958	68.4	7.8
2	Bolívia	1025	83.7	50
3	Líbia	889	32.6	90.16
4	Venezuela	792	65	19.72
5	Chade	766	63.5	13.07
6	Equador	666	32.5	49.54
7	Camarões	624	57.7	49.31
8	Congo, República do	602	54.3	12.29
9	Vietnã	498	38.1	95.71
10	Guiné Equatorial	492	79.4	93.12
200	Cingapura	64	20.3	71.97
201	Suíça	63	28.8	83.21
202	Luxemburgo	55	20.5	83.75
203	Palau	52	75.5	0
204	São Marinho	52	35.4	67.8
205	Estônia	50	48.7	99.38
206	Arábia Saudita	47	15.7	0
207	Catar	41	11.3	0
208	Barém	28.5	13.8	0
209	Emirados Árabes Unidos	12	15.9	0

Fonte: Doing Business (2018).

O projeto *Doing Business* do *The World Bank*, mede analisa e compara as regulamentações aplicáveis as pequenas e médias empresas. A metodologia utilizada pelo *Doing Business* para calcular o tempo necessário para preparar, declarar e pagar os impostos inclui o tempo de preparação para reunir toda a informação necessária para determinar o imposto devido e calcular o montante a pagar, o tempo para preencher a declaração e enviar todos os formulários necessários à autoridade tributária e o tempo de pagamento, que considera as horas necessárias para fazer o pagamento online ou pessoalmente (Doing Business, 2018).

O Brasil demanda 1.958 horas, ou seja, mais de 80 dias. Conseqüentemente, por estar em primeiro lugar, é o país que mais consome horas para apuração de impostos, tanto da América Latina quanto de todos os continentes, conforme visto no Quadro 3.



Quadro 3 - Horas demandadas para cálculo de tributos por continente de empresas de médio porte

Região	Tempo (horas por ano)	Carga tributária total (% dos lucros)	Índice de pós-declaração (0-100)
África Subsaariana	280.8	46.8	54.39
América Latina & Caribe	332.1	46.6	47.5
Ásia do Sul	277.3	43	41.05
Europa & Ásia Central	218.4	33.1	65.2
Extremo Oriente & Pacífico	189.2	33.6	56.55
OCDE	160.7	40.1	83.45
Oriente Médio & Norte da África	203.4	32.6	50.56

Fonte: Doing Business (2018).

A grande quantidade de regras impostas às empresas demonstra o colapso e ineficiência do sistema tributário brasileiro, se comparado com o das demais economias do mundo. O serviço tradicional do profissional contábil é o de registrar operações financeiras, elaborar demonstrativos tributários, realizar apuração de impostos e manter a manutenção das conformidades das informações fiscais das empresas (Halabi et al., 2010). Esse é o modelo de prestação de serviços que as PMEs costumam receber do profissional contábil (Collis & Jarvis, 2000) e que transmite ao proprietário da PME uma imagem de que os serviços contábeis são exclusivamente para solucionar demandas burocráticas (Marriott & Marriott, 2000; Stone, 2011; Villa, 2012).

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC-PR, 2018), esperava-se que a reforma tributária fosse amenizar este excesso de burocracia, para fomentar novos empreendimentos, gerar empregos, e o desenvolvimento do Brasil. Mas, ao contrário, elevou mais ainda a carga tributária e a exigência de cumprimento de obrigações acessórias com o fisco. Adiciona-se a esse contexto, a Responsabilidade do profissional contábil. Conforme o Código Civil e a Lei nº 10.406/02, o contador é responsável pelos dados fiscais e contábeis escriturados e, paralelamente, responderá solidariamente caso essas informações gerem, como consequência, algum dano a terceiro.

O ponto que se quer levantar é que a alta carga tributária, regras, burocracias e obrigações com o fisco estão inviabilizando ao contador a possibilidade de exercer o seu verdadeiro papel, comprometendo todo o seu tempo, pois atua como meio de comunicação entre as empresas e governo. Somente no âmbito federal, são exigidos em média de 23 declarações fiscais, com multas por atraso, ausência e erro, que podem chegar a R\$ 5.000,00 por mês, por declaração e por empresa. Diante desse cenário, o profissional contábil, direciona todos os seus esforços para atender ao fisco, afim de evitar multas, negligenciando a

informação útil. A insatisfação do profissional é percebida na cartilha emitida por Maurício Fernando Cunha Smijtink, Presidente do CRC-PR:

Quando poderíamos estar auxiliando os empresários a melhorar a gestão das suas empresas, perdemos tempo em filas ou ficamos nos escritórios, atarefados com rotinas, na maior parte dos casos, dispensáveis. Infelizmente, hoje, passamos boa parte do nosso precioso tempo cumprindo prazos, normas, regulamentos, resoluções, leis, preenchendo guias, formulários, declarações, atendendo notificações, provendo o fisco de informações, treinando pessoal para atender regras ... (CRC-PR, 2018, p.2).

A imposição de normas e regras na escrituração contábil é uma característica do sistema jurídico *Code Law*, que é marcada por uma orientação legalista, com atendimento restrito ao que a lei determina e com interferência da contabilidade fiscal na contabilidade financeira. Além disso, tem os bancos como a fonte mais significativa de financiamento, com informações destinadas principalmente para atender ao fisco e demais credores. Já o sistema jurídico do *Common Law* é caracterizado por uma orientação de visão real, transparente, e com uma evidenciação total das informações contábeis, destinadas principalmente, a atender as necessidades dos usuários (Nobes, 2006). O Quadro 4, apresenta as principais características de cada sistema jurídico.

Quadro 4 - Características dos sistemas jurídicos *Code Law* e *Common Law*

	<b>Modelo Contábil Europeu Continental (<i>Code Law</i>)</b>	<b>Modelo Contábil Anglo-Saxão (<i>Common Law</i>)</b>
<b>Ambiente Econômico e Social</b>		
Mercado de Capitais	O capital é principalmente fornecido pelo setor bancário	O capital é principalmente obtido no mercado de ações
Cultura	Focada no estado	Individualista
Sistema Legal	Dominado por leis codificadas. Legislação fornece regras contábeis detalhadas	Dominado por leis criadas por caso de precedência. Regras contábeis criadas por organismo emissor privado
Sistema Fiscal	Contabilidade financeira e tributação são intimamente ligadas	Regras tributárias não influenciam a prática da contabilidade financeira
<b>Objetivos Contábeis - Utilidade decisória</b>		
Usuários primários das demonstrações	Credores, autoridade tributária e investidores	Notadamente investidores
Princípios contábeis	O domínio do princípio da prudência e da tributação na contabilidade em prejuízo a utilidade decisória	Apresentação justa e verdadeira ( <i>Fair Presentation, True and Fair View</i> )
Escopo da evidenciação	Tendência à baixa extensão de evidenciação	Tendência à alta extensão de evidenciação
Escopo da política contábil	Considerável quantidade de opções de reconhecimento e mensuração	Quase nenhuma opção de reconhecimento e mensuração
Base tributária	Influência mútua da tributação e da contabilidade financeira	Sem influência mútua da tributação e da contabilidade financeira

Exemplo de países	Bélgica, Alemanha, França, Grécia, Itália, Japão, Portugal, Suíça, Brasil	Austrália, Reino Unido, Irlanda, Canadá, Nova Zelândia, Holanda, Singapura, Estados Unidos
-------------------	---	--

Fonte: adaptado de Hallen e Wallen (2003).

Em 2007, por meio da Lei 11.638, o Brasil aderiu ao padrão de normas internacionais de contabilidade, que têm origem anglo-saxônica e são circunstanciadas no sistema *Common Law*. Em 2009, o Brasil aprovou a *International Financial Reporting Standards - IFRS* para as PMEs, por meio da publicação do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC, 2009), conforme Resolução nº 1.255 do Conselho Federal de Contabilidade, com a finalidade de que as informações representem o patrimônio da entidade de forma justa e verdadeira.

Contudo, para que uma informação seja útil, é importante que ela atenda a uma vasta gama de usuários. No entanto, as informações contábeis elaboradas para as PMEs são produzidas apenas para o uso de autoridades fiscais, não entrando neste escopo, pois uma demonstração não tem por finalidade atender necessidades particulares (CPC, 2009).

Consideram-se informações de qualidade como, por exemplo, saber se o negócio está criando valor, se o resultado está dentro do planejado, se está sendo utilizada a menor quantidade de recursos necessários para gerar o maior valor possível (Bhimani, 2018). Segundo Szuster (2015), a contabilidade tem de ser reconhecida não somente como uma ciência que relata o passado, mas visando à possibilidade de usuários predizerem informações futuras, já que a contabilidade convive com as mudanças dos negócios, refletindo “todos os fenômenos” que afetam o patrimônio de uma entidade. Assim, não há uma definição completa do que seria a contabilidade, pois nenhuma definição até hoje, foi capaz de suprir claramente a sua natureza e o escopo (Kam, 1990; Most, 1990)<sup>2</sup>.

Hendriksen e Van Breda (1999) defendem que o papel dos profissionais de contabilidade é o de fazer julgamentos. Logo, se se remover esse papel do contador, os contadores serão apenas meros escriturários<sup>3</sup>. Ainda, segundo os mesmos, os administradores desejarão manipular os resultados. Assim, os contadores precisam do apoio de instrumentos contábeis para resistirem quanto a isso. Entretanto, por mais que o papel do contador na sociedade não seja claramente definido (Kam, 1990; Most, 1990), ele possui um papel

<sup>2</sup> *Others have offered their definitions of accounting, but none has succeeded in clearly establishing the nature and scope of accounting. Each definition has merit in that it describes essentially what accountants do, but the boundaries are fuzzy* (Kam, 1990, p. 33).

<sup>3</sup> Outros acreditam que é papel dos profissionais de contabilidade fazer julgamentos como esses. Retire-se o poder de escolha, dizem, e os contadores se transformarão em meros escriturários... Os administradores desejarão manipular o lucro, dizem eles; os contadores precisam contar com o apoio de padrões contábeis para resistir... (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 23).

primordial: ele é considerado como uma pessoa de cargo de confiança, um profissional na qual a sociedade credita e confia em suas tarefas (Most, 1990)<sup>4</sup>.

Os serviços de escrituração, ou seja, a prestação de serviço contábil tradicional, estão sendo substituídos por *softwares* capazes de processar milhares de dados em poucos minutos (Susskind e Susskind, 2015). Essas mudanças recentes no ambiente de atual do profissional contábil tradicional, introduzidas por meio do desenvolvimento tecnológico acelerado e elevação na concorrência, são fatores que reduzem a demanda dos serviços tradicionais do profissional contábil (Marriott & Marriott, 2000; Susskind & Susskind, 2015).

Em 2015, por meio de um estudo realizado por pesquisadores, o IFAC publicou o documento *The role of SMPS in providing business support to SMES - New evidence*, em que retrata uma discussão com mais de 90 trabalhos acadêmicos e outros documentos a partir do ano de 2010, realizando um debate sobre o papel dos contadores na prática para as PMEs. Logo, conclui-se que os serviços prestados pelos contadores para as PMEs incluem, mas não estão limitados a: aquisição, sucessão, gestão financeira, estratégia de negócios, impostos, planejamento, aconselhamento em fluxo de caixa, financiamento, assessoria e administração da dívida, avaliação de empresas, falência, custos e preços, planejamento financeiro e orçamentário, recursos humanos, pensões, remuneração e folha de pagamento, sustentabilidade ambiental, serviços de TI, treinamento, desenvolvimento de habilidades e riscos de gestão (IFAC, 2015).

Mesmo diante de percepções que geram uma imagem negativa, independentemente dos desafios enfrentados, a literatura sobre consultoria para PMEs, sustenta que cabe ao profissional contábil se adaptar às necessidades das pequenas empresas (Dyer & Ross, 2007). Tal adaptação poderia ocorrer por meio da mudança de enfoque do serviço contábil oferecido às PMEs, que atualmente está direcionado em atender unicamente ao fisco, desconsiderando os demais *stakeholders* (Collis & Jarvis, 2000; Marriott, Marriott, Collis, & Son, 2008; Silva, 2015; Villa, 2012).

Neste sentido, os profissionais contábeis, passariam a oferecer um serviço de contabilidade com enfoque no negócio do cliente, produzindo informações úteis para tomada de decisão, sobretudo, no *layout*<sup>5</sup> adequado para a compreensão das informações pelo gestor da PME. Por meio dessa ação, o serviço contábil agregaria valor para o profissional contábil e também para a PME (IFAC, 2015; Stone, 2011, Villa, 2012). Abaixo, no Quadro 5 estão

---

<sup>4</sup> *The accountant has another public role in which he or she is identified as a person of trust* (Most, 1990, p. 3).

<sup>5</sup> Apresentar na forma ou maneira que o empreendedor da PME consiga compreender a informação. Por exemplo: gráficos, tabelas, figuras etc.

exemplificadas as características do modelo tradicional de prestação de serviço e do modelo de prestação de serviços com enfoque consultivo.

Quadro 5- Características dos modelos de contabilidade tradicional e com enfoque consultivo

<b>Modelos</b>	<b>Características</b>
Contabilidade tradicional	Assuntos estatutários/conformidade, tributação;
Contabilidade com enfoque consultivo	Atividade de consultoria de não conformidade; crescimento de negócio;

Fonte: Adaptado de Cherry (2016).

A tendência é a de que as empresas com elevado volume de negócios percebam que o principal benefício do relatório financeiro é a verificação dos seus resultados, enquanto, empresas com baixo volume de negócios, visualizam o relatório financeiro como custo em termos monetários e perda de tempo. Esses resultados apontam que o tamanho da empresa é um fator significativo no debate entre custos e benefícios do relatório financeiro e, conseqüentemente, no papel do profissional contábil. No entanto, a diferença entre pequenas e grandes empresas está nas estratégias financeiras. Ou seja, as empresas grandes têm como objetivos, o lucro e o crescimento, já as PMEs são propensas a buscar satisfação pessoal, sobrevivência e estabilidade (Collis & Jarvis, 2000).

Logo, essa condição adversa pode ser a oportunidade para o contador oferecer auxílio na gestão financeira, pois os empresários de PMEs percebem que o conhecimento dos consultores externos sobre o ambiente da PMEs é limitado. Apesar do fato de que poucos contadores tiveram a experiência de administrar um negócio, levando a uma disparidade radical em crenças e valores (Dyer & Ross, 2007), os mesmos veem o negócio em um contexto amplo, enquanto o dono da pequena empresa, muitas vezes, não visualiza da mesma forma.

Em seu estudo Moreira, Encarnação, Bispo, Angotti e Colauto (2013) revelaram que, na visão das PMEs, os profissionais contábeis, são vistos como apenas executores de obrigações fiscais e trabalhistas e, por isso, não atribuem importância para a informação contábil. Ainda afirmaram, que não manteriam o serviço do profissional contábil caso houvesse simplificação no recolhimento dos tributos. Ian Burke e Jarratt (2004) averiguaram que os profissionais contábeis são contratados para atender a quesitos fiscais, abordagem de relatórios e decisões de compra. Portanto, os contadores não são vistos como conselheiros confiáveis para fins estratégicos, pois tendiam a ser consultados somente após o fato ocorrido.

Assim, as habilidades do contador nos negócios não são reconhecidas pelos gestores e proprietários de PMEs, pois que reconhecem os contadores como profissionais que apenas

atende a fins fiscais. A princípio, esses gestores e proprietários PMEs não percebem a gama de conhecimento que as informações contábeis podem transmitir e que agregam valor ao seu negócio, apoiam a solução de problemas, ajudam na previsão do futuro do negócio, em como torná-los competitivos e obterem sucesso quanto àquela atividade econômica (Moschem & Wohlgemuth, 2014).

Conforme explanado pelos empresários gestores de PMEs, a contabilidade e a profissão contábil são vistas de maneira negativa. Desse modo, necessita-se que os contadores que prestam serviços às PMEs ofereçam um diferencial ou algo a mais. Ou seja, ofereçam um serviço que vá além da conformidade fiscal. Nesse sentido, poderiam fornecer um “serviço básico de análise contábil” para seus clientes, a um preço justo ou por um valor simbólico. Ademais os autores deixam um questionamento no ar: os gestores e proprietários de PMEs estariam dispostos, a pagar a mais ao seus contadores por este serviço agregado (Halabi et al., 2010).

No estudo de Marriott e Marriott (2000), o papel do contador não foi reconhecido além da prestação de serviço de conformidade fiscal. Da mesma forma, existiu uma relutância por parte dos empresários em solicitar serviços de aconselhamento do contador, em que os mesmos não desejariam incorrer já que isto poderia custar caro. Para os autores, isso poderia ser o principal obstáculo, para o desenvolvimento do enfoque do serviço consultivo. Assim, sugerem que o mesmo poderia ser fornecido por um custo não elevado.

Hochsprung e Espíndola (2011) questionaram os profissionais contábeis em relação à necessidade da contabilidade para as PMEs. Constataram que os profissionais contábeis são favoráveis a escrituração contábil completa para PMEs e, ainda, afirmaram que a contabilidade deveria seguir as diretrizes societárias da escrituração contábil. De seu lado, os gestores das PMEs não compreendem qual é o papel do profissional contábil. Por conseguinte, não conseguem bases sólidas para comparação entre preço e qualidade do serviço prestado pelo contador. Além disso, os gestores das PMES não reconhecendo o potencial da contabilidade para seu negócio acabam procurando outros profissionais para obter serviços voltados para gestão da empresa (Halabi et al., 2010; Marriott et al., 2008; Stone, 2011).

Portanto, há uma inconsistência entre a teoria e a prática contábil, em que a teoria apresenta evidências da relevância dos relatórios financeiros, que são indispensáveis para o norteamento da tomada de decisão empresarial e avaliação de desempenho, inclusive argumentando que os relatórios contábeis possuem informações que são utilizadas como base para a tomada de decisão por usuários externos, portanto de possíveis investidores. Todavia,

para os gestores e proprietários de PMEs, na prática, os relatórios contábeis não são importantes pois, desconsiderando o governo com finalidades fiscais, não há usuários externos que exijam tais informações (Halabi et al., 2010).

Desta maneira, postula-se que as informações oferecidas pelo profissional contábil divergem das necessidades informacionais dos gestores e proprietários das PMEs. Assim, o gestor de PMEs não percebe a utilidade na informação contábil e, muitas vezes, não sabe como interpretar (Villa, 2012). Na maioria dos casos, os gestores percebem o serviço contábil como um “custo a mais” para as pequenas empresas (Mole, 2002). Pode-se, ainda, considerar que a falta de compreensão das informações oferecidas pelos profissionais contábeis e o abuso de termos técnicos dificultam a compreensão das informações pelos usuários, sendo esse um problema comunicacional (Villa, 2012).

Dada a falta de recursos financeiros disponíveis pelas PMEs, uma parte significativa de qualquer serviço de contabilidade de gerenciamento teria provavelmente que se basear nos requisitos legais dos relatórios financeiros. No entanto, grande parte da informação anual da demonstração financeira, poderia ser modificada, em algumas de suas características atuais: (a) sendo fornecida com mais frequência; (b) sendo fornecida pontualmente; (c) com segmentação talvez por linha de produção ou por clientes; e (d) com apresentação e com explicação, detalhamentos, mais fáceis de usar (Marriott & Marriott, 2000).

Em 2016, o SEBRAE realizou uma pesquisa intitulada “Relação dos contadores com as PMEs”. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas via telefone. Constatou-se que a média de longevidade das empresas de contabilidade pesquisadas era de 16 anos. Quanto ao perfil dos entrevistados, 83% dos profissionais contábeis são proprietários de escritórios de contabilidade, 60% dos profissionais são contadores, 23% são técnicos contábeis; 62% dos profissionais são do sexo masculino e 38% do sexo feminino.

Os resultados obtidos pelo SEBRAE (2016) estão apresentados no Gráfico 1, vislumbrando as diferenças entre profissional contábil e os gestores e proprietários de PMEs, bem como, as percepções dos serviços contábeis prestados.

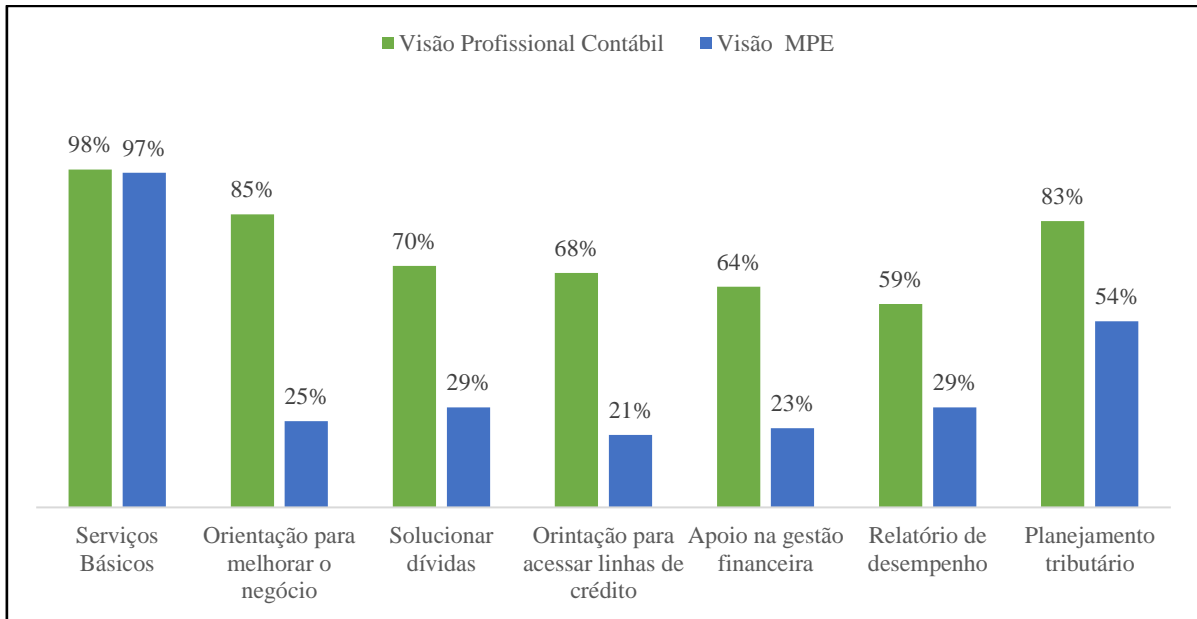


Gráfico 1 - Diferença entre as percepções dos serviços prestados

Fonte: Elaborado pelo autor com base em SEBRAE (2016).

O Gráfico 1 mostra o desalinhamento entre as percepções dos dois grupos no que diz respeito a todos os serviços prestados com exceção dos serviços básicos. Ressalta-se que os profissionais contábeis entendem que prestam serviços de orientação para melhorar o negócio e mesmo de solucionar dívidas e de acessar linhas de crédito, mas esta não é a percepção dos proprietários das PMEs.

Assim, em relação aos serviços oferecidos aos gestores e proprietários de PMEs, os resultados revelaram grandes diferenças, que podem ser resultado dos problemas de comunicação com o profissional contábil (Villa, 2012). Além disso, conforme a pesquisa do SEBRAE (2016) constatou-se que 48% dos profissionais contábeis consultados não têm interesse em ampliar seu portfólio de serviço, inserindo atividades de consultoria. As justificativas argumentadas foram: falta de mão de obra qualificada (37%); alto custo para introdução (32%); satisfação com a situação atual (29%); retorno financeiro baixo (29%); não teria demanda para novos serviços (24%); outros serviços (1%).

Já os outros 52% dos profissionais contábeis, que manifestaram interesse em prestar serviços com enfoque em gestão, relataram como principais motivos de interesse: maior reconhecimento e satisfação dos clientes (20%); buscar novos desafios (20%); ampliar a participação no mercado (12%); ampliar o número de clientes (11%); aumentar a margem de contribuição (8%). Por conseguinte, a aproximação do profissional contábil e PMEs, por meio do serviço de aconselhamento, poderia minimizar as divergências, apresentadas no Quadro 6.



<b>Afirmação</b>	<b>Visão Profissional Contábil</b>	<b>Visão PMEs</b>	<b>Variação</b>
Clientes confiam nas informações prestadas pelo profissional contábil	9,3	8,3	-11%
No Brasil os profissionais contábeis são os principais aliados das PMEs	8,7	6,5	-25%
Os serviços que o profissional contábil oferece são de alta qualidade	8,6	7,2	-16%
As PMEs compreendem as informações que o profissional contábil fornece	8,2	7,6	-7%
Os serviços são usados apenas para cumprir obrigações legais	7,0	7,4	+6%
Os preços praticados pelos profissionais são elevados	4,4	5,7	+30%

Fonte: adaptado de SEBRAE (2016).

O IFAC (2015) aplicou um questionário global em empresas de contabilidade que tinham a linha de trabalho voltado para as PMEs. Assim, descobriu-se que a grande maioria dos contadores (84%) diz que fornecem algum tipo de serviço de consultoria. Dentre as atividades mais citadas estiveram: planejamento tributário, com 52%, assessoria societária (financiamentos, fusões, *valuation*, *due diligence* e questões legais), com 45% e contabilidade gerencial (planejamento, desempenho, gerenciamento de riscos), com 41%.

A dificuldade de compreensão dos relatórios financeiros produzidos pelos profissionais contábeis resulta falta de reconhecimento do valor pelos serviços prestados pelo gestor da PME, pois as informações não são direcionadas para as necessidades do negócio e, por isso, os gestores não atribuem valor para as informações (Silva, 2015; Stone, 2011). A discrepância da percepção sobre a relevância do serviço do profissional contábil brasileiro, apresentado pelo SEBRAE (2016), está em consonância com os estudos de Dyer & Ross (2007); Halabi et al (2010); Hochsprung & Espíndola (2011); Marriott & Marriott (2000); Silva (2015); Stone (2011) e Villa (2012).

## **2.2 Demanda de prestação de serviço contábil com enfoque consultivo para PME**

Conforme o IFAC (2015), somente uma parte das PMEs buscam o crescimento e o máximo de retorno que elas possam obter. Outras após atingirem o resultado desejado optam por permanecerem de forma inércia. Assim, o grupo que busca a expansão do seu negócio atribui significativamente com objetivos não financeiros, estabelecendo outras metas. Ao passo disso, o que impulsionaria o gestor de uma PME a contratar serviços de aconselhamento é derivado de condições próprias, como o tamanho, dívida, tempo de casa,

crescimentos e recursos disponíveis. Até mesmo, condições externas, como econômicas, regulamentações, concorrência, sociais e culturais.

De modo inclusivo, as características do proprietário da PME podem influenciar na decisão em contratar ou não o serviço consultivo contábil. Ademais, os aspectos pessoais, como relacionamento, confiança e o valor reconhecido pela PME, vão definir quais companhias desejariam o serviço de aconselhamento. Tendo em vista dessas afirmativas, as PMEs que apresentam uma maior probabilidade em adquirir o serviço são as de maior porte, mais jovens, que tenham dívidas expressivas ou que tenham a pretensão de adquirir novos financiamentos e, até mesmo, que tenham a intenção de crescer ou que já possuem uma taxa significativa de crescimento (IFAC, 2015).

Há um forte indício de que as PMEs procuram serviços de aconselhamento devido à falta de especialização interna. A demanda surge porque os empresários das PMEs são normalmente capacitados apenas para o mercado de sua atividade afim. Logo, eles não são treinados para fomentar aspectos de gestão de negócios. Por conseguinte, pode-se afirmar que o empresário da PME não possui habilidades para a gestão da sua empresa (Carey, 2015).

Carey (2015) atestou que as PMEs que contrataram o serviço de aconselhamento do seu contador, obtiveram um melhor desempenho após a contratação deste serviço. Logo, este estudo corrobora com a literatura, em que as empresas que contratam este tipo de serviço, demonstram um desempenho superior. Assim, as PMEs, reconhecendo o benefício deste serviço, fortalecem e apoiam a profissão ao continuar promovendo a *expertise* dos contadores como consultores de negócios para PMEs.

Halabi, Barrett e Dyt (2010) investigaram como estava sendo executada a contabilidade financeira e de gestão em PMEs situadas na Austrália, pela ótica do proprietário. Este estudo confirmou com a literatura existente, revelando que as PMEs apresentaram uma compreensão “muito básica” da informação contábil. Encontrou sinais de deficiência quanto à alfabetização financeira dos empresários, inclusive observando a baixa utilização do relatório financeiro como instrumento de tomada de decisão. Enfim, os serviços dos contabilistas raramente foram utilizados pelos proprietários de pequenas empresas como meio de aconselhamento. Ao contrário, foram significativamente utilizados para fins de serviços burocráticos.

Por conseguinte, uma “má gestão financeira” é a principal causa do insucesso de uma PME. Com efeito, a ineficácia e a ineficiência da conduta financeira da empresa causarão efeitos prejudiciais sobre a longevidade e desempenho da PME. Os problemas mais comuns que as PMEs enfrentam são a falta de treinamento voltado a negócios, a baixa capacidade

gerencial, a alta taxa de impostos e outros problemas burocráticos, particularmente em países em desenvolvimento, em que ainda falta o uso de novas tecnologias (Karadag, 2015).

Cherry (2016) conclui que o serviço adicional de aconselhamento requisitado pelas PMEs foi constatado nos primeiros anos, principalmente por aquelas que buscaram novos desafios em desenvolver suas próprias competências. No entanto, não foram todas as PMEs que contrataram o serviço de aconselhamento. Além disso, ficaram evidentes que as PMEs, expressaram diferentes opiniões sobre a capacidade de seus contadores. Porém, confiavam que o seu contador apresentava capacidade para a prestação do serviço.

Nesse âmbito, uma PME necessitaria de tempo para identificar se o seu contador possuiria competência para o fornecimento de serviços com enfoque consultivo. A minimização quanto a esta incerteza ocorreria somente quando a PME cultivasse o relacionamento com o profissional contábil. Após ser vencida esta etapa, o gestor de PME teria desenvolvido a confiança sobre a competência profissional do contador. Opostamente, se existir um viés negativo, em que o profissional contábil não seja visto como um consultor competente, o gestor da PME diminuiria a requisição de serviço de consultoria ao longo do tempo (Carey & Tanewski, 2016).

### **2.3 O papel do profissional contábil com enfoque consultivo**

A precisão de informações confiáveis torna a Contabilidade um instrumento substancial para o auxílio de controle e tomada de decisão da gestão do negócio. Para tanto, a qualidade de uma informação depende do treinamento contínuo do profissional contábil quanto às diretrizes da ciência contábil, bem como, exige que esteja participando ativamente em processos decisórios de clientes e que tenha consciência do ambiente em que se insere (Moschem & Wohlgemuth, 2014).

A preparação dos contadores é voltada apenas para aspectos técnicos. Portanto, em geral, os profissionais apresentam baixa dedicação à melhoria com outras habilidades necessárias para a atividade, como o desenvolvimento de habilidades pessoais. O contexto decorrente dos avanços dos negócios deixa visível que o profissional contábil necessita assumir novas e ampliadas atividades, habilidades, posturas e atitudes, com a finalidade de ser um agente que agregue valor aos negócios. Assim sendo, acredita-se que o perfil do contador deva ser ampliado quanto a sua abrangência e profundidade (Cardoso, Souza, & Almeida, 2006).

Segundo Kounrouzan (2010), o contador é o indivíduo que converte os fatos patrimoniais em informações. Todavia, o mercado tem exigido dele, ações proativas e o desenvolvimento de competências, para que ele consiga se manter competitivo no mercado de trabalho. Assim, o contador precisa estar disposto a se envolver na tomada de decisões, com a finalidade de identificar e propor a aplicação de ações corretivas aos problemas que surgirem ao longo do percurso.

A intervenção do contador nos processos organizacionais tende a se espelhar diretamente nos resultados dos negócios. Assim, sem dúvida, o crescimento da companhia, a obtenção de resultados positivos e o reconhecimento pelo mercado não estão envolvidos somente com a desenvoltura do proprietário. Pois também existe a interdependência da atuação do contador, em ter uma visão abrangente e estratégica do negócio do cliente, atuando com integridade e transparência e buscando o conhecimento contínuo (Moschem & Wohlgemuth, 2014).

O documento *The role of small and medium practices in providing business support to small-and medium-sized enterprises* aborda as competências que um profissional contábil necessita desenvolver para oferecer o serviço de aconselhamento direcionado às PMEs, diferentemente daquelas atividades que normalmente se desenvolvem somente para atender obrigações societárias e fiscais. Essas competências abrangem aspectos tais como: i) comunicação clara; ii) capacidade de entender o negócio do cliente de modo global; iii) atuação com rigor e ética; e iv) disponibilidade para contatos (IFAC, 2015). Além disso, o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* segrega em três as competências relevantes para que um contador exerça a prestação de serviço com enfoque consultivo, conforme apresentado no Quadro 7.

Quadro 7 - Principais competências dos contadores segundo AICPA

<b>Competências</b>	<b>Características</b>
Funcionais	Conhecimentos técnicos e práticos sobre modelos de tomada de decisões, análises de risco, modelos de mensuração, técnicas de reporte, capacidade e técnica da pesquisa, capacidade de alavancar e usar tecnologia.
Pessoais	Desenvolver modelos de comportamento profissional, capacidade de resolver problemas e tomar decisões, técnicas de relacionamento, liderança, comunicação, gerenciamento de projetos, capacidade de alavancar e usar tecnologia.
Amplo entendimento de negócios	Pensar de forma estratégica e crítica, ter conhecimentos segmentados por indústria, ter uma perspectiva e entendimento global e internacional, conhecer técnicas de gerenciamento de recursos, entender implicações legais e fiscais nos negócios, focalização em clientes e marketing, e a capacidade de alavancar e usar tecnologia.

Fonte: Cardoso et al. (2006).

Moschem e Wohlgemuth (2014) apresentaram as ações que o profissional contábil poderá aplicar para auxiliar no gerenciamento das PMEs e demonstraram as características que o empresário, gestor de PME, necessita desenvolver para que seja promovido um processo de contabilidade consultiva, conforme demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 - Gerenciamento e identificação da característica de uma PME

Ações que ajudem a identificar as necessidades de gerenciamento das PMEs	Fatores que caracterizam a postura dos gestores das PMEs
<ul style="list-style-type: none"> <li>- identificar o ramo de atividade da empresa, bem como o perfil administrativo do seu gestor;</li> <li>- buscar informações quanto às técnicas de mercado da empresa;</li> <li>- identificar os principais concorrentes da empresa, a fim de avaliar a sua participação no mercado;</li> <li>- instruir sua clientela e prestar esclarecimentos quanto à gestão financeira da empresa, utilizando-se dos dados e da informação contábil do negócio;</li> <li>- realizar reuniões mensais junto aos gestores para a avaliação das demonstrações financeiras;</li> <li>- ter uma postura gerencial e compreender a informação contábil e seu significado para fins de planejamento, controle e execução;</li> <li>- utilizar-se da informação contábil para elaborar projeções de caráter financeiro e de resultados;</li> <li>- auxiliar o gestor da empresa quanto à interpretação da informação contábil, gerando alternativas que contribuam para a otimização do controle administrativo da empresa;</li> <li>- apresentar uma estrutura contábil que não seja limitada ao controle fiscal, mas que gere informações para fins de análise e planejamento, de acordo com as necessidades das PMEs;</li> <li>- propor técnicas de controle de receitas e despesas e utilizar-se dessas técnicas para a definição da opção tributária da empresa;</li> <li>- apresentar ao gestor os benefícios fiscais que possam contribuir para a redução dos custos e dos preços dos produtos que a empresa dispõe ao mercado e tornar a carga tributária menos onerosa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- estrutura administrativa das PMEs;</li> <li>- educação formal dos dirigentes das PMEs;</li> <li>- capacidade técnica de gerenciamento dos dirigentes;</li> <li>- conhecimento das obrigações acessórias das PMEs;</li> <li>- conhecimento do mercado em que a empresa atua;</li> <li>- informações que cada gestor entende serem necessárias para a condução do seu negócio;</li> <li>- atenção quanto às deficiências dos dirigentes ao gerirem o negócio;</li> <li>- elaboração de planos que visem atingir os objetivos e metas;</li> <li>- conhecimento quanto à necessidade de investimentos e seu retorno;</li> <li>- características pessoais dos dirigentes;</li> <li>- postura empreendedora do dirigente;</li> <li>- capacidade de compreensão e comunicação dos dirigentes;</li> <li>- escolha do grupo de colaboradores;</li> <li>- honestidade, seriedade e credibilidade;</li> <li>- olhar crítico do dirigente.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Moschem & Wohlgemuth (2014).

A cultura financeira de pequeno e médio porte anseiam que as empresas contábeis ajudem a promover o valor de seus serviços prestados para as PMEs e colaborem com a identificação de novas oportunidades de negócio, como também, forneçam aos seus clientes, o conhecimento dos serviços prestados existentes e os novos serviços que um contador poderia oferecer, além de treinamentos e materiais educacionais, com a finalidade de aprimorar o

conhecimento do empresário da PME sobre o mundo financeiro. Por conseguinte, consolidaria a confiança institucional da profissão, ou seja, consolidaria a representação fiel do contador no mundo real dos negócios (IFAC, 2015).

Os contadores têm o papel fundamental de proporcionar à conscientização financeira em seus clientes (PMEs). Desta forma, poderiam ofertar um serviço de gerenciamento, de acordo com as necessidades e habilidades de cada um. Assim, os clientes perceberiam o valor que a informação contábil-financeira possui e, em consequência, estariam dispostos a pagar um valor justo pelo serviço contratado. Todavia, se fosse oferecido ao cliente um pacote básico, com base nos relatórios legais com uma maior frequência, o negócio obteria um melhor desempenho. Portanto, com estas incorporações, haveria um alto grau de fidelidade do cliente ao profissional contábil. Assim, o contador poderia agregar um *upgrade* em seu honorário que, atualmente, se apresenta em contexto desfavorável (Marriott & Marriott, 2000).

A aceitação dos conselhos do contador está condicionada à “qualidade do relacionamento” entre o prestador do serviço e o tomador, no caso o empresário da PME e o profissional contábil. Dyer e Ross (2007), por meio de descrições das interações entre o contador e proprietário da PME, identificaram que o relacionamento consultivo é problemático e dinâmico. Em consonância com os resultados de Blackburn, Carey e Tanewski (2010), que revelaram que a maioria dos profissionais contábeis relatou que os relacionamentos eram construídos por meio da competência, empatia, confiança e, inclusive e primordialmente, a ética profissional.

Nesse sentido, Blackburn et al., (2010) afirmaram que será um desafio para os profissionais contábeis saírem da “zona de conforto”, com o distanciamento do fornecimento de serviços burocráticos e, paralelamente, transmitirem ao seu cliente experiência e competência com serviços além dos estatutários.

## **2.2 Mudança Organizacional e a Resistência à Mudança**

O processo de mudança causa incertezas que afetam os indivíduos psicologicamente, conduzindo a provocar, em um primeiro momento, o medo e desconfiança. Logo, produz resistência, sendo esta, um dos principais desafios no processo de mudança nas organizações de trabalho (Freires, Gouveia, Bortolotti, & Ribas, 2014). As decisões sobre objetivos e metas de mudanças são geralmente tomadas por pessoas com autoridade, que precisam estar envolvidas no processo. Essas pessoas podem e devem ser os agentes que promovem a

mudança (Shirley, 1976). Por isso, o presente estudo tem como foco o profissional contábil e busca observar como poderia auxiliar na promoção e mudança em seu comportamento e em seus serviços.

Todavia, a resistência é uma resposta lenta para atender aos acordos ou, até mesmo, a uma recusa completa em cooperar com mudança. Na organização, a resistência é oposição ao apoio a planos ou a ideias específicas, podendo ser intencional ou não, encoberta ou aberta (O'Connor, 1993). O paradigma existente de resistência à mudança, que persistiu desde os anos 40, caracteriza a resistência à mudança como um problema que deveria ser erradicado para que se possa promovê-la (Coch & French, 1948).

Segundo Dent e Goldberg (1999), o conceito de resistência de autores clássicos como Coch e French (1948); Lewin (1947) e Watson (1967) é imperfeito, na medida em que os indivíduos não resistem em mudar. Ao contrário, de resistir, o indivíduo não aceita completamente a mudança, devido ao fato de não perceber se terá benefício ou incentivo para tal. A “resistência à mudança” é caracterizada por impedimentos que merecem ser explorados, ao invés de ser tratado como algo a ser eliminado (Dent & Goldberg, 1999; Mathews, Linski, & Mathews, 2016).

Porém, é possível para a gestão minimizar significativamente ou remover completamente a resistência, por meio de reuniões, em que a gestão comunique efetivamente a necessidade de mudança e, de certa forma, estimule a participação do grupo no planejamento de tais ações (Coch & French, 1948). A resistência é tratada como uma força contrária aos interesses dos agentes de mudança. Logo, em alguns casos, são utilizadas como desculpas para justificar os objetivos não alcançados. De acordo com Smollan (2011), a resistência pode ser sinal de problemas e não, necessariamente, de oposição.

## **2.3 Teoria da Resistência à Mudança – Kurt Lewin**

### **2.3.1 Teoria do campo**

A teoria do campo é considerada como uma das principais contribuições teóricas de Kurt Lewin para o desenvolvimento acadêmico e prático sobre comportamento individual ou grupal (Burnes & Cooke, 2013). O processo de mudança inicia com o diagnóstico das forças exercidas sobre o ambiente em que o indivíduo está inserido, possibilitando ao pesquisador identificar o *status quo* do indivíduo ou do grupo (McShane & Glinow, 2014).

A teoria do campo analisa o comportamento do grupo ao mapear as forças que agem sobre o mesmo, que provocam o equilíbrio e, assim, mantêm o *status quo* (Burnes & Cooke, 2013). De acordo com Lewin (1947), o comportamento de um grupo, é o resultado de forças que o atingem e que influenciam as atitudes do indivíduo. Por conseguinte, as mudanças ocorridas no comportamento do indivíduo ou grupo são resultantes das forças que atuam no campo, em que os mesmos estão inseridos (Lewin, 1945).

Na percepção de Lewin (1947), ao identificar e estabelecer a potência das forças que agem sobre o grupo seria possível compreender como os indivíduos agem e quais forças deveriam ser incentivadas ou minimizadas para promover a mudança desejada (Burnes & Cooke, 2013). Portanto, a Teoria do Campo, com seu potencial de mapear as forças que incidem sobre um indivíduo, grupo ou organização, circunstanciam as demais etapas da teoria de resistência à mudança.

### 2.3.2 Dinâmica de Grupo

A dinâmica em grupo apresenta a capacidade de influência do grupo sobre as ações do indivíduo (Burnes, 2004). Segundo Lewin (1945), o que constitui um grupo não são as semelhanças entre os indivíduos, mas a interdependência do destino. A dinâmica do grupo foca no comportamento e nas atitudes do grupo e o indivíduo é tratado em segundo plano (Dent & Goldberg, 1999). O modelo de mudança proposto por Lewin (1947) sustentou que a mudança, não é consolidada quando é aplicada ao indivíduo isoladamente, pois o grupo exerce forças para a homogeneização, ou seja, um modelo com características similares.

No contexto empresarial, a dinâmica em grupo pode ser observada ao analisar as organizações que resistem à mudança pois, na maioria dos casos, a resistência à mudança é originada de uma homogeneidade empresarial, sendo resultado da desconfiança em relação à inovação e descontinuidade. Nesse sentido, leva as organizações à reproduzirem soluções já praticadas, repetindo os comportamentos de outras companhias, ao invés de procurarem ações inovadoras (Minguzzi & Passaro, 2001). Quanto mais valorizados os padrões sociais de um grupo, maior será a resistência do indivíduo pertencente ao grupo em relação à mudança (Bosco & Rezende, 2016).

Assim, deve-se focar em diagnosticar as forças exercidas sobre o grupo para promover a mudança consolidada (Lewin, 1947). No contexto deste estudo, para que a mudança seja efetiva deve contemplar o alicerce da profissão contábil, desde sua formação até as representações de classe da categoria contábil. Contudo, para que ela ocorra será necessário o



comprometimento do indivíduo pertencente ao grupo em se adaptar em favor da mudança proposta. Por esse motivo foi desenvolvido o modelo de pesquisa e ação (Burnes & Cooke, 2013).

### 2.3.3 Teoria de Ação

A pesquisa-ação aponta que para que haja um processo de mudança bem-sucedido seria necessário despertar um sentimento de necessidade no indivíduo. Tal sentimento é compreendido como a percepção do indivíduo de que a mesma é necessária. Quando o sentimento de necessidade é baixo na organização, a introdução de mudanças encontra dificuldades, como a resistência (Lewin, 1947).

O trabalho de Lewin (1945, 1947) estava em constante evolução. Em um primeiro momento, o autor concentra seus esforços sobre a teoria do campo, para diagnosticar as forças que operam no grupo. No segundo, circunstancia na dinâmica de grupo, para compreender o seu comportamento. Já na terceira fase da pesquisa-ação, Lewin ressalta a importância de se criar um sentimento de necessidade em níveis individual e de grupo (Burnes & Cooke, 2013).

A mudança é um processo dinâmico que está em constante movimento. Lewin percebeu a necessidade de elaborar um modelo, que identificasse as forças presentes no grupo e despertasse o interesse do indivíduo e, por fim, monitorasse as atividades realizadas, para que a organização se mantenha em desenvolvimento (Burnes, 2004). Por isso, criou o modelo de mudança em três etapas. Segundo o autor, por meio de uma metáfora seria possível facilitar a compreensão deste modelo.

### 2.3.4 Modelo de três etapas

O modelo de três etapas ficou conhecido como o principal trabalho de Lewin (1945) para mudança organizacional (Hernandez & Caldas, 2001). Por utilizar da metáfora do campo da força foi considerado como simplista (Piderit, 2000). Porém, mesmo os autores que criticaram o modelo de Lewin, considerando-o como “simplista”, o utilizaram como base para desenvolver suas teorias (Hendry, 1996). Lewin (1945) elaborou o modelo em três etapas para ser aplicada no processo de mudança planejada em sinergia com os outros elementos da teoria, como teoria do campo, dinâmica em grupo e pesquisa-ação (Burnes, 2004).

A resistência à mudança surge de forças psicológicas que produzem comportamentos de resistência, para permanecer no *status quo*, ou seja, na situação atual (Hernandez & Caldas,

2001; McShane & Glinow, 2014). O psicólogo Kurt Lewin, é considerado o criador da expressão “resistência à mudança” (Hendry, 1996) e desenvolveu um modelo para avaliar as forças psicológicas, por meio de uma metáfora do campo de força. O modelo demonstra a atuação das forças propulsoras e restritivas sobre o indivíduo. A proposta de Lewin está representada na Figura 2 – Modelo de análise do campo de força de Lewin.

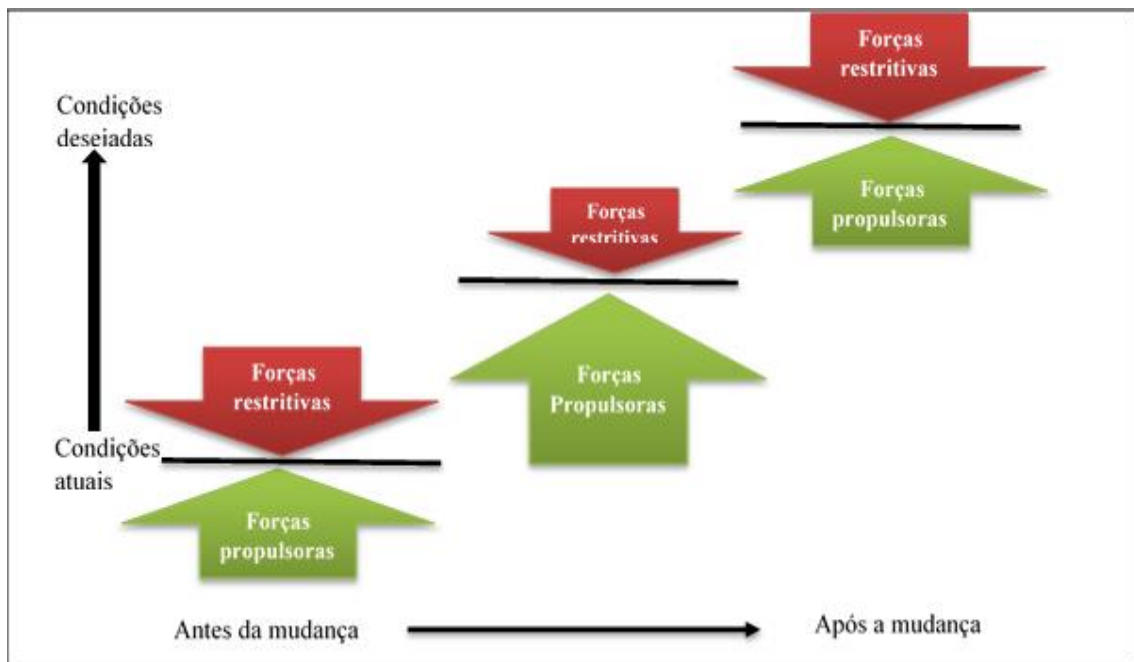


Figura 2- Modelo de análise do campo de força de Lewin  
Fonte: Adaptado de Mcshane e Glinow (2014).

Segundo o modelo de Kurt Lewin, o processo de mudança ocorre em três etapas: (i) análise do campo de força - esta etapa auxilia os agentes de mudança a diagnosticarem as forças propulsoras e restritivas exercidas na mudança organizacional; (ii) descongelamento - é o *start* do processo de mudança, no qual o agente provoca um desequilíbrio entre as forças propulsoras e restritivas; e o (iii) congelamento - é a última fase do processo, em que são criados sistemas, e estruturas para consolidar e manter as mudanças realizadas (Bennett & Smith, 2004; Burnes & Cooke, 2013; McShane & Glinow, 2014).

A Teoria do Campo é caracterizada pelo diagnóstico de fatores de influência sobre o grupo ou indivíduo. A Dinâmica de Grupo de Kurt Lewin retrata a influência do ambiente sobre o sujeito (Lewin, 1945). A influência do ambiente sobre o profissional contábil pode ser decorrente do excesso de burocracia no sistema tributário, trabalhista, constitucional, societário e do estereótipo negativo da profissão. Assim, a teoria ressalta a importância de se considerar o impacto do ambiente sobre o grupo e sobre o indivíduo.

De acordo com Lewin (1945), algumas características de um grupo, como padrões para um determinado comportamento, podem atuar como forças propulsoras nas atitudes do indivíduo. No contexto do profissional contábil, a mudança de paradigma de prestação de serviço oferecido às PMEs deve atingir todo ambiente do grupo, para assim promover uma mudança sólida.

Ainda de acordo com o pensamento de Lewin (1951), o ponto de partida para alterar os padrões de grupo, é trabalhar na modificação das crenças e valores (forças psicológicas), pois são elas, que geram os comportamentos que podem ser favoráveis ou não. Assim, corrobora-se com Casa Nova (1996) ao afirmar que a maneira de gerar a força propulsora é difundindo a ideia de que a qualidade da informação contábil não depende do tamanho da empresa.

Segundo Lewin (1947), os fatores que impulsionam a mudança são denominados forças propulsoras, como por exemplo, o desenvolvimento tecnológico. Já as forças que restringem a mudança são denominadas forças restritivas, ou seja, o hábito de seguir sempre o mesmo modelo de prestação de serviços e, naturalmente, geram resistência (Minguzzi & Passaro, 2001).

Porém, mesmo que o profissional contábil esteja motivado a mudar e o grupo no qual ele está inserido não veja a necessidade de mudança, prevalecerá o interesse do grupo (Lewin, 1947). Em virtude disso, o processo de mudança inicia com o surgimento de forças que criam a necessidade dessa mudança. Essas forças são classificadas como exógenas ou endógenas à organização (Lewin, 1947). Como força endógena é possível citar a insatisfação do indivíduo com a prestação de serviço atual, a vontade de aplicar conhecimentos multidisciplinares além das fronteiras do serviço contábil tradicional, elaborar relatórios contábeis que sejam úteis para todos os *stakeholders* e não somente ao fisco. As forças de mudança podem ser classificadas entre endógenas e exógenas, as forças exógenas estão relacionadas a tecnologias, valores, oportunidades e limitações ambientais como, economia, política e social. Já as forças de mudança endógenas têm origem no interior da organização, por meio de sentimentos, comportamentos e resultado do trabalho.

São exemplo de forças exógenas, as novas tecnologias, mudanças em valores da sociedade, novas oportunidades, limitações do ambiente econômico, social e político. No ambiente do profissional contábil, tecnologias capazes de substituir o serviço de escrituração fiscal, especificamente o processamento de dados, avançam a passos largos. A exemplo disso pode-se citar a *startup* Contabilizei, uma que empresa que fornece um gestor financeiro acoplado ao serviço de escrituração fiscal tradicional, por meio de uma plataforma *online*, que

processa os dados e calcula os impostos para os clientes. E os custos com honorários contábeis podem chegar a ser dez vezes mais baixos do que um honorário contábil de um escritório físico (Contabilizei, 2018). A empresa cresce 25% ao ano. Essa tecnologia já não é uma exclusividade da empresa Contabilizei. Atualmente, já existem diversas empresas com este mesmo serviço. Por isso, essa tecnologia pode gerar uma crise e promover um descongelamento do modelo atual de prestação de serviço contábil tradicional, pois com custos mais baixos e atendimentos dinâmicos, as empresas de “contabilidade *online*” crescem mais rápido que as empresas contábeis tradicionais e, por isso, pode ser gerado um movimento de mudança por parte dos escritórios contábeis tradicionais (Contabilizei, 2018).

Tais forças externas criam necessidade de mudança organizacional interna. Por conseguinte, estas mudanças podem ser planejadas para ocorrer de maneira suavizada (Shirley, 1976). Baseado nas forças endógenas e exógenas ilustradas acima, no caso da contabilidade *online*, uma empresa contábil tradicional pode optar por entrar ou não neste mesmo setor. Para isso, ela planejaria qual a melhor tecnologia, o tempo para estruturação, os custos da operação e etc. Enfim isso, seria uma mudança planejada. Porém, se fosse uma força exógena que causasse uma crise imediata, como por exemplo, se o governo desobrigasse a contabilidade fiscal para todas as empresas do Brasil, a mudança dos profissionais contábeis tradicionais ocorreria instantaneamente, por uma questão de sobrevivência. Conforme observado por Lewin (1947), a crise acelera o processo de mudança.

A Figura 3 retrata o diagnóstico das forças para a mudança do modelo de prestação de serviços contábeis de serviços tradicionais para uma atuação como profissionais de negócios.

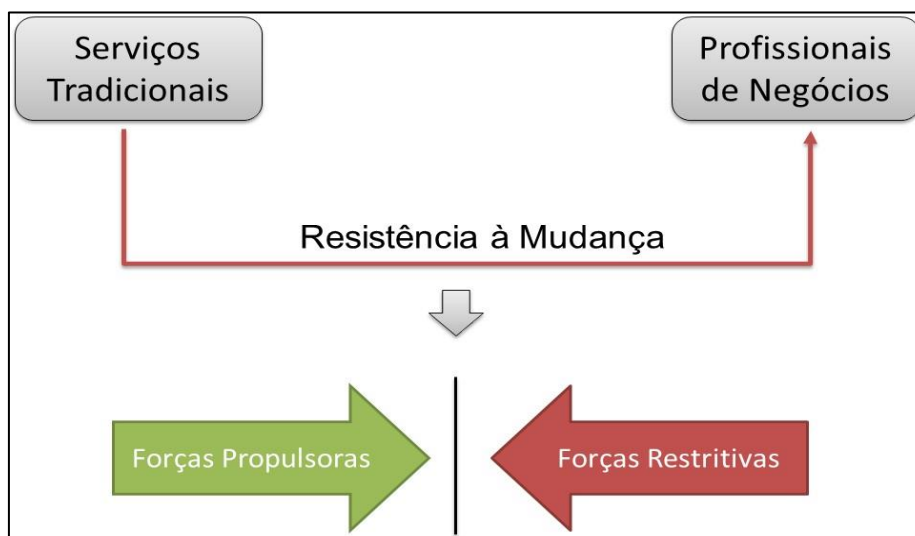


Figura 3 - Diagnóstico das forças para a mudança do modelo de prestação de serviço contábil  
Fonte: Elaborado pelo autor com base em Lewin (1947).

A percepção e análise das forças de mudança são necessárias para o desenvolvimento dos objetivos de mudança, que podem ser estratégicos, tecnológicos, estrutural, comportamentais e programa (Shirley, 1976). Forças de mudança com objetivos estratégicos estão preocupadas em alterar a relação entre a organização com um todo e seu ambiente, expansão para novos mercados, segmentação de produtos ou público alvo. Forças de mudança com objetivos tecnológicos estão relacionados com o desenvolvimento da operação da empresa, otimização de processos e maximização de tempo. Forças de mudança com objetivos estruturais investigam as relações de subordinação, processo de comunicação e decisão. Forças de mudança com objetivos comportamentais estão voltados para mudança das crenças, valores, atitudes, relações interpessoais e outros fenômenos humanos similares. Forças de mudança com objetivos de programa procuram alterar a estrutura ou aspectos de plano de implementação, principalmente na área de marketing e pesquisa e desenvolvimento (Shirley, 1976). O quadro 9 apresenta os tipos de objetivos de mudança.

Quadro 9 - Tipos de objetivo de mudança.

Estratégicos	Estão preocupados em alterar a relação entre a organização com um todo e seu ambiente, expansão para novos mercados segmentação de produtos ou público alvo
Tecnológicos	Estão relacionados com o desenvolvimento da operação da empresa, otimização de processos e maximização de tempo
Estruturais	Investigam as relações de subordinação, processo de comunicação e decisão
Comportamentais	Mudança das crenças, valores, atitudes, relações interpessoais e outros fenômenos humanos similares
Programa	Procuram alterar a estrutura ou aspectos de plano de implementação, principalmente na área de marketing e pesquisa e desenvolvimento

Fonte: Elaborado com base em (Shirley, 1976)

### 2.3.2 Possíveis efeitos da resistência à mudança no comportamento do indivíduo

Para Piderit (2000), o termo resistência deve ser desmembrado entre atitudes relacionadas ao comportamento, emoção e crença. Pois, os três elementos circunstanciam a posição do sujeito em relação a proposta de mudança. No entanto, pesquisas em psicologia social, abordam a visão multidimensional de atitudes que integradas podem ser usadas para compreender o fenômeno da resistência à mudança (Piderit, 2000).

Assim, a resposta de um indivíduo à uma mudança organizacional, ao longo da **dimensão cognitiva**, pode variar de fortes convicções positivas às crenças negativas; na **dimensão emocional**, pode variar de emoções positivas, como excitação ou felicidade, já para emoções negativas, como raiva ou medo. E a resposta de um indivíduo ao longo da **dimensão**

**intencional**, pode variar de intenções positivas, para apoiar a mudança ou para intenções negativas para se opor à mudança (Piderit, 2000).

As mudanças também geram efeitos no convívio social. Esses efeitos, são as alterações que ocorrem nas relações já estabelecidas do indivíduo, com os outros membros do seu grupo. Os efeitos sociais de mudança, podem ter consequências sobre a maneira pela qual ela é encarada, especialmente quando existe uma possibilidade de alterações na posição social (Judson, 1966).

As crenças culturais, são características das sociedades, dentro das quais os membros que estão inseridos constituem outro tipo de influência, sobre as atitudes dos humanos diante de mudanças. Nas organizações, as crenças culturais e as normas de comportamento prevalentes, se tornam um fator importante, quando influenciam as atitudes das pessoas com relação a essa mudança. Isso ocorre, quando os efeitos reais ou imaginários da mudança entram em conflito direto com a crença ou norma cultural estabelecida (Judson, 1966; Lawrence & Taylor, 1954; Watson, 1967).

Ademais, as crenças culturais, os padrões de confiança e o contexto histórico, são funções da situação e do ambiente organizacional, ou da cultura organizacional, cujas reações desse indivíduo, diante da mudança e a maneira pela qual ela é exposta, são produtos de conflitos (Wood Jr, 2009), já que, o comportamento do indivíduo e do grupo podem variar.

Para atribuir a intensidade da resistência, Judson (1966), elaborou um quadro com as categorias e ações do indivíduo, diante da mudança que identifica a intensidade de resistência, conforme está ilustrado no quadro 10 a seguir. Apresenta-se os tipos de intensidade da resistência.

Quadro 10 - Tipos de intensidade da resistência

<b>Aceitação</b>	-	Cooperação e apoio entusiásticos
	-	Cooperação sob pressões dos agentes
<b>Indiferença</b>	-	Fazer somente aquilo que obrigatório
<b>Resistência passiva</b>	-	Comportamento regressivo
	-	Não apreender
	-	Protestar
<b>Resistência ativa</b>	-	Retraimento pessoal
	-	Causar danos

Fonte: Adaptado de Judson (1966).

Assim, como existem variedades de comportamentos, com o quais as pessoas podem resistir às mudanças, existem também, várias maneiras diferentes de mostrar aceitação dessas mudanças. Mesmo se houver pequenos conflitos entre os desejos e necessidades das pessoas,

e avaliação dos efeitos de uma mudança, porque aceitar exige menos esforço do que resistir (Hernandez & Caldas, 2001; Judson, 1966).

O comportamento indiferente, é caracterizado por duas manifestações evidentes. A indiferença poderia resultar em vagarosidade ou dificuldade, na compreensão da natureza da mudança e das exigências das novas condições. Assim, ainda que o indivíduo passe a ter desejo de agir de certa forma, diante de uma mudança, seu comportamento real poderá ser completamente diferente, ou seja, estará reagindo não somente à mudança, mas também à pressão exercida sobre ele pelo grupo, do qual faz parte e pelo ambiente da organização. Caso os grupos não percebam a necessidade de mudança, e não participem do processo, considera-se como ameaça à estabilidade e a sua integridade, que poderiam resistir, para não serem afetados e permanecerem no *status quo*. (Judson, 1966; Lewin, 1947).

A estimativa de possíveis atitudes ou sentimentos de resistência, pode ser um passo útil para os agentes organizarem o processo. Assim, ao preverem esses sentimentos, poderão estar em condições de apontar quaisquer problemas potencialmente sérios, que poderiam surgir por imposição da mudança proposta ou da sua maneira de implementação (Smollan, 2011). Com o auxílio do diagnóstico, é possível avaliar os planejamentos do processo de mudança, e a compilação dos fatores que influenciam o comportamento do indivíduo, que podem ser úteis aos agentes de mudança, seja um grupo ou indivíduo. Para, assim, estimular o sistema à etapa de descongelamento para mudança, estimulando as forças propulsoras e minimizando as restritivas (Lewin, 1947).

### **3. METODOLOGIA**

Nesta seção, serão apresentadas as estratégias desta pesquisa, bem como, o procedimento de coleta e análise dos dados, em consonância com os objetivos estabelecidos. Em síntese, o estudo tem um enfoque qualitativo, e pretende, explorar os fenômenos de resistência à mudança do profissional contábil em profundidade. Em que, será conduzido no ambiente do indivíduo, por meio de entrevistas *in loco*. Assim, os significados serão construídos a partir dos dados das entrevistas e das observações, por meio da codificação e categorização das entrevistas. Entretanto, não é objetivo desta pesquisa, fazer generalizações com os resultados, mas, sim, trata-se de utilizar de métodos indutivos, pois pretende-se identificar e explicar o fenômeno da resistência à mudança e produzir benefícios ao contextualizar o fenômeno (Gibbs, 2009; Sampieri, Collado, & Lucio, 2013).

#### **3.1 Desenho da Pesquisa**

Para atingir os objetivos da pesquisa, os procedimentos metodológicos estão apresentados em síntese relacionado na figura 4 denominado desenho da pesquisa:



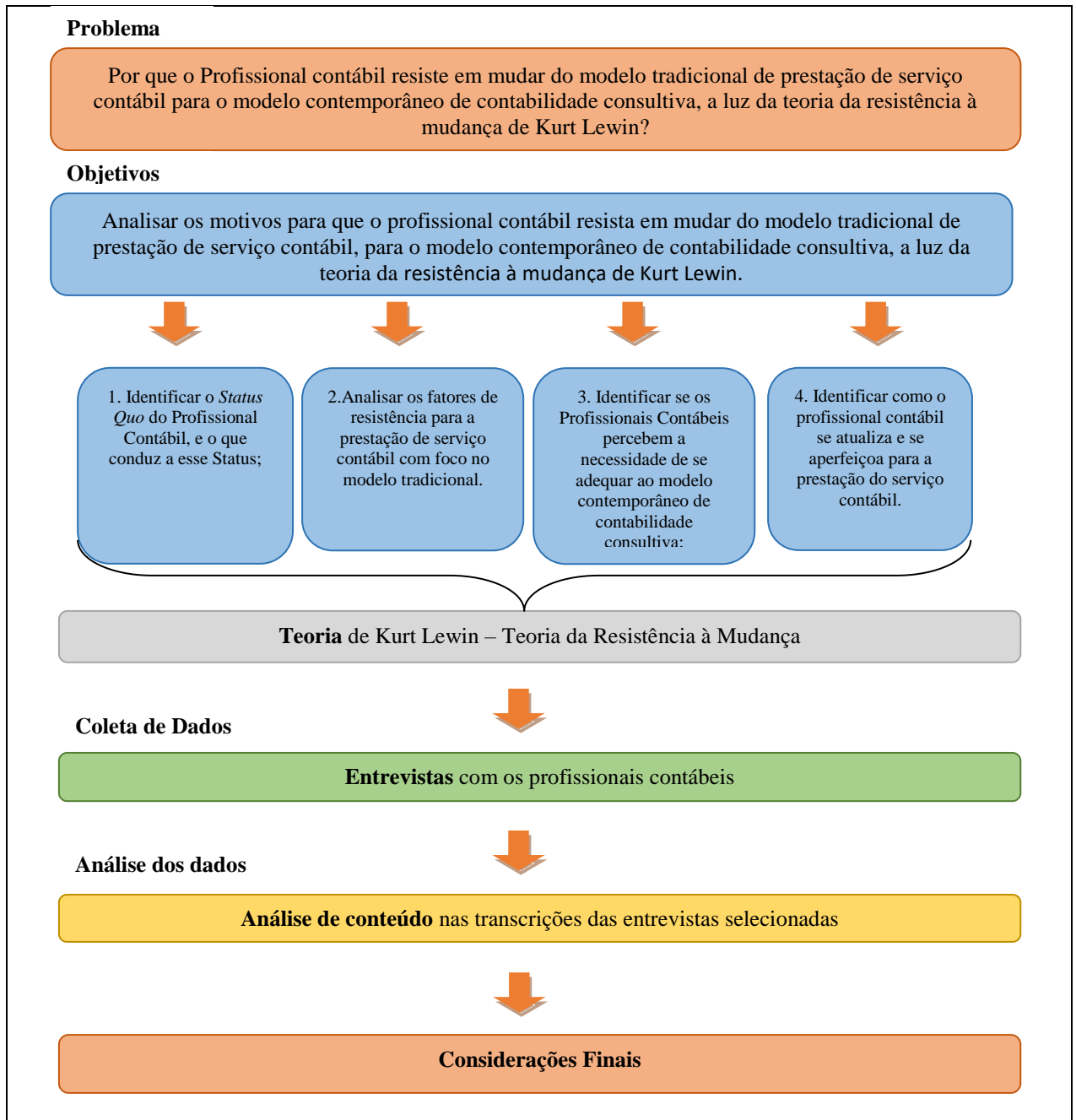


Figura 4 - Desenho da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor.

O desenho da pesquisa de enfoque qualitativo, apresenta uma abordagem geral do que será utilizada no processo da pesquisa, quer dizer a questão de pesquisa, objetivos, teoria, coleta de dados e análise dos dados (Sampieri et al., 2013), para responder a lacuna desta pesquisa.

### 3.2 Estratégias da Pesquisa

A pesquisa classifica-se como empírica, pois os resultados estão voltados à aplicação na prática (Martins & Theóplilo, 2009), com uma abordagem interpretativista, em que este paradigma, busca compreender como os indivíduos ou membros da sociedade, constroem sentidos sobre as configurações sociais (Gephart, 2012). De acordo com Bryman (2012), uma posição ontológica descrita como construtivista, implica nas propriedades sociais resultantes da relação entre os indivíduos. De forma similar, esta pesquisa, sob a luz da Teoria de Kurt Lewin, busca compreender porque o contador resiste em prestar serviços às PME que vão além da conformidade e tributação.

Quanto aos objetivos, são exploratórios (Farias Filho & Arruda Filho, 2013), em que o pesquisador busca uma melhor familiaridade com o problema, em que normalmente, um dos meios, seria a entrevista com pessoas. Nesse âmbito, por meio da entrevista, visa identificar o que leva o profissional contábil a resistir. Também pode ser considerado, como explicativo, pois busca explicar o porquê das coisas, já que este estudo vislumbra os motivos pelos quais os profissionais contábeis resistem em mudar. No que se refere a abordagem do problema deste estudo, caracteriza-se como qualitativa, em que envolve a interpretação de um fenômeno (Flick, 2009a, 2009b; Bryman, 2012). Tal método de pesquisa proporciona conhecer comportamentos, sentimentos, intenções e pensamentos do pesquisado (Flick, 2009a).

Os procedimentos técnicos são classificados como pesquisa bibliográfica (Farias Filho & Arruda Filho, 2013), ou seja, constitui-se a partir do levantamento da literatura sobre o tema, por meio de artigos, livros e dissertações, para sustentação da base teórica deste estudo. Além disso, enquadra-se como pesquisa de campo, visto que, a coleta de dados foi realizada no ambiente do entrevistado.

### **3.3 Construção dos Dados**

A técnica de construção dos dados foi realizada por meio de entrevistas com os profissionais contábeis, cujo intuito foi obter informações dos entrevistados quanto aos elementos que poderiam influenciar o profissional contábil a resistir em mudar do modelo tradicional para o modelo contemporâneo consultivo. No que se refere ao período a ser coletado, apresenta-se um recorte transversal. Isto é, as entrevistas foram feitas em um único momento, com cada profissional contábil. O período da realização das entrevistas foi de maio a julho do ano de 2018. Desta forma, o processo da coleta de dados realizada é apresentado no

Quadro 11, conforme Creswell (2014), que orienta a respeito da realização das entrevistas em nove passos:

Quadro 11 - Processo de coleta de dados

<b>Etapas</b>	<b>Ações da Pesquisa</b>
<b>1º Decidir sobre as perguntas de pesquisa</b>	Guia de entrevista (vide o Apêndice A)
<b>2º Identificar os entrevistados</b>	Profissionais contábeis proprietários de empresas de contabilidade em Londrina/PR
<b>3º Definir o tipo de entrevista</b>	Semiestruturada
<b>4º Usar procedimentos de registro adequado</b>	Gravação de áudio e notas de campo
<b>5º Usar um protocolo de entrevista</b>	Protocolo de entrevista e termo de livre consentimento (vide o Apêndice 3)
<b>6º Refinar as perguntas e os procedimentos de entrevista</b>	Conforme Figura 4 - procedimento de saturação
<b>7º Determinar o local para conduzir as entrevistas</b>	Realizadas nas empresas dos profissionais contábeis
<b>8º Obter o termo de consentimento do entrevistado</b>	Obtido de acordo com o modelo (vide o Apêndice B)
<b>9º Usar bons procedimentos de entrevista</b>	Ser um bom ouvinte, facilitar a comunicação na entrevista

Fonte: Adaptado de Creswell (2014).

### 3.3.1 Instrumento de Coleta de dados

O instrumento de coleta de dados foi o de entrevista semiestruturada. A quantidade de entrevistas foi definida após a imersão no ambiente, sujeitando-se a evolução do processo indutivo. A escolha dos participantes para entrevista parte do contexto em que os indivíduos estão inseridos (Creswell, 2014). No presente estudo foram selecionados os profissionais contábeis, já proprietários de escritórios de contabilidade, na cidade de Londrina, no Estado do Paraná. Para auxiliar na captação de participantes, foi solicitado o apoio do Sindicato das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações, Pesquisas e de Serviços Contábeis de Londrina e Região (SESCAP-LDR), entidade sindical que representa a categoria das empresas de prestação de serviços contábeis na cidade de Londrina.

O roteiro utilizado para realização da entrevista semiestruturada se encontra no Apêndice A. Primeiramente, utilizou-se a estratégia de iniciação de perguntas de ambientação, com o objetivo de familiarizar e diminuir a tensão das entrevistas. Posteriormente, passou para as perguntas diretas, que estão circunstanciadas com a fundamentação teórica deste estudo. Contudo, a amostra deste estudo é não probabilística, pois não tem como objetivo fazer generalizações em termos de probabilidade. Portanto, a escolha dos participantes foi relacionada com os objetivos da pesquisa. As unidades selecionadas possuíam características semelhantes e compartilham do mesmo ambiente de trabalho, pois atuam na mesma profissão.

A quantidade de entrevistas realizadas foi pautada no processo de saturação de categorias, que ocorre quando as respostas se tornavam repetitivas ou redundantes e as novas análises confirmavam as percepções já obtidas (Sampieri et al., 2013). O processo foi realizado conforme demonstrado na Figura 5 - Processo de saturação das entrevistas.

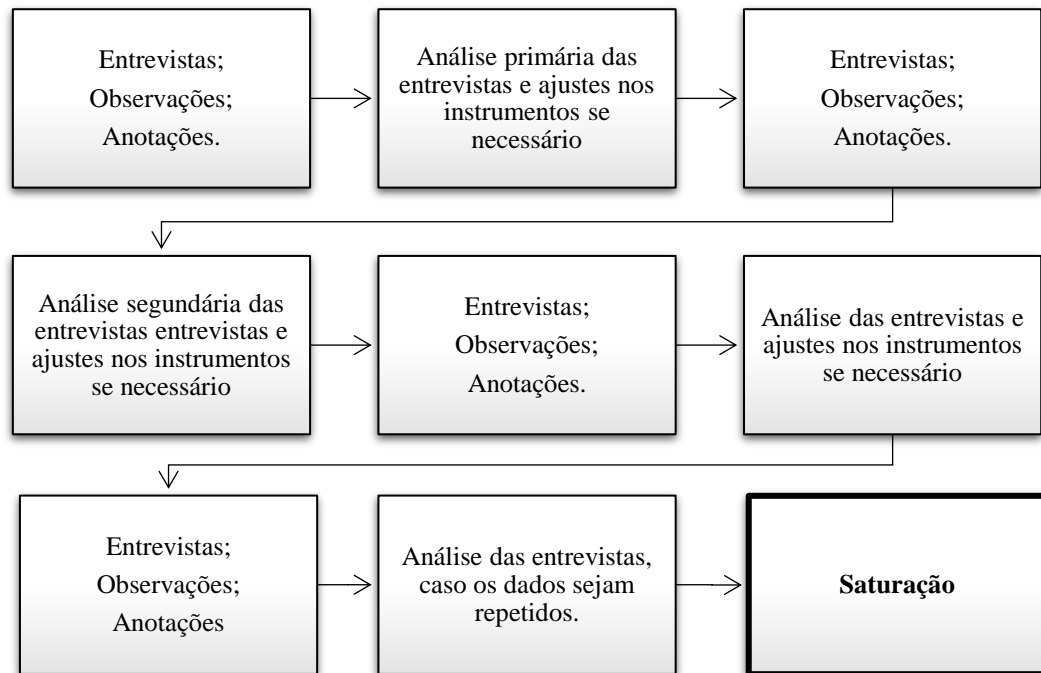


Figura 5 - Processo de saturação das entrevistas

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Sampieri, Collado & Lucio (2013).

Em alguns tipos de pesquisa social, estimula-se que seja feita toda a coleta de dados antes do início das análises. A pesquisa qualitativa se diferencia nesse sentido, porque não há separação entre a construção do conjunto de dados e análise de dados. A análise pode e deve começar em campo, à medida em que se coleta os dados.

### 3.4 Tratamento e Análise dos Dados

Para análise dos dados, submeteu-se o corpo de evidências à análise de conteúdo (Bardin, 2016) utilizando a técnica de análise categorial/temática. Segundo a autora, a análise categorial se define em desmembramento em unidades, com o objetivo de descobrir núcleos de sentido que compõem uma comunicação. A Figura 6 apresenta as três etapas a serem atendidas para realizar a análise de conteúdo.

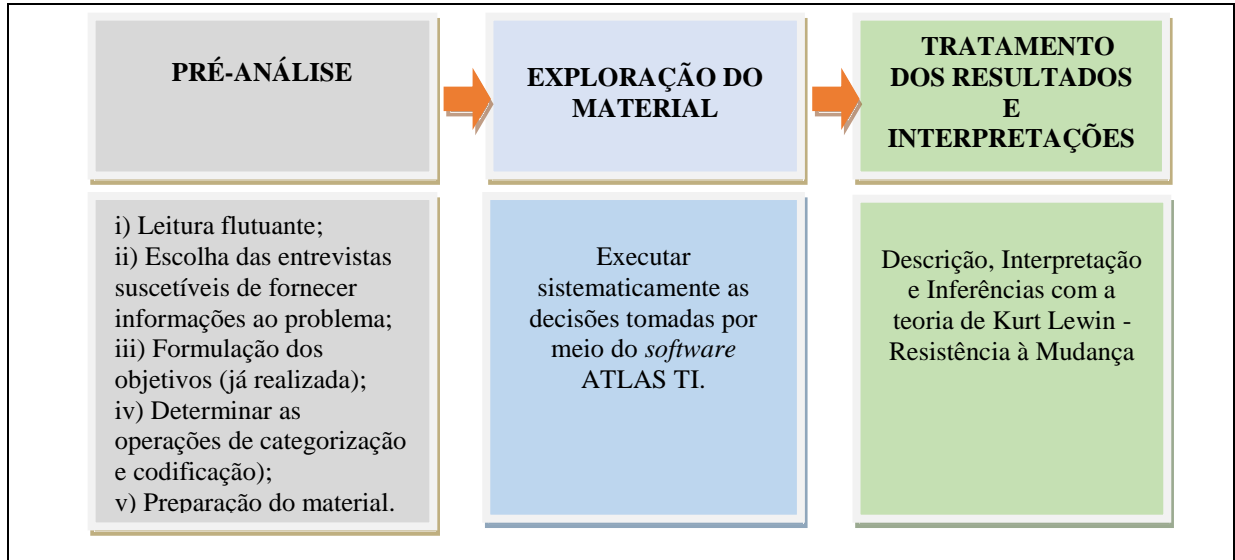


Figura 6 - Etapas da análise de conteúdo

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Bardin (2016).

A primeira etapa foi conduzida conforme detalhado na Figura 6, iniciou-se a leitura flutuante das entrevistas, determinação das categorias e preparação do material para inserir no software Atlas.Ti. Logo após a pré-análise, com as informações inseridas no *software* a exploração do material foram executadas, as duas operações: a codificação e categorização. A codificação, consiste em identificar as unidades de registro e de contexto, depois de unidas segundo gêneros, chega-se à categorização. O intuito da codificação é de transformar os dados brutos do *corpus* em unidades sucintas de análise (Bardin, 2016). Desse modo, a codificação é composta por dois itens, para a pesquisa qualitativa: a) O recorte (unidades de registro e unidades de contexto); e b) Categorização (Quadro 12).

Quadro 12 – Conceitos recorte e categorização

<b>a) Recorte (unidades de registro e unidades de contexto)</b>	As unidades de registros são um resumo das unidades de contexto e as unidades de contexto representam a unidade de abrangência ou limite de compreensão para codificar a unidade de registro.
<b>b) Categorização</b>	É uma sistemática de combinação e classificação das unidades de contexto e de registro em torno de títulos gerais que pretendem reter um entendimento sobre o conteúdo da mensagem.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Bardin (2016).

Desta forma, para que a categorização seja válida para fins de inferência do conteúdo, terá que atender um conjunto específico de preceitos qualitativos: exclusão mútua, homogeneidade, pertinência, objetividade, fidelidade, e produtividade. A pesquisa atendeu a todos esses critérios. A Figura 7 ilustra a codificação e categorização adotada desta pesquisa.

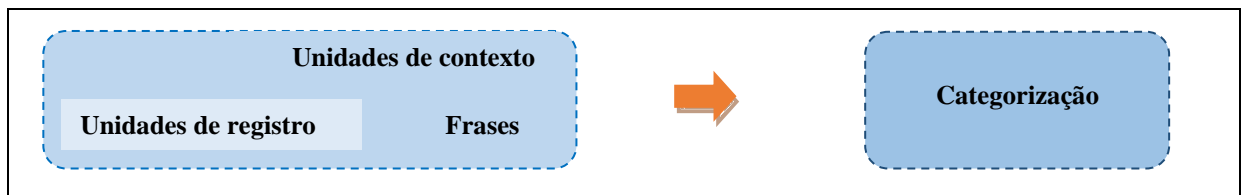


Figura 7- Codificação e categorização

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Bardin (2016).

A matriz de amarração demonstra de forma sintética como foi realizada a pesquisa, bem como o alinhamento dos objetivos com a questão e metodologia de pesquisa, conforme pode ser observado no Quadro 13.

Quadro 13 - Matriz de amarração

Questões	Objetivos	Teoria da Resistência a Mudança	Modelo Teórico
Você poderia fazer uma apresentação breve, com sua idade, formação profissional e como entrou nesta área?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	Kurt Lewin 1939; 1945; 1947
Você se sente representado pelo seu órgão de classe, Conselho Regional de Contabilidade CRC? Por quais motivos?	Identificar as Influências do grupo sobre a atuação do profissional	Dinâmica em grupo	
Em relação a atualização profissional, você está realizando atualizações? Em quais temas?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Qual o tipo de atividade você desenvolve?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Qual o perfil de empresas que você atende?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Na sua opinião o conhecimento multidisciplinar é necessário, para sua atuação profissional? Por que?	Identificar se o profissional contábil percebe a necessidade de adequar-se ao modelo contemporânea de contabilidade consultiva	Teoria da Ação	
Você atua em um ramo de atividade específico, ou seja, você atende um seguimento específico de empresas?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Você conhece o negócio do seu cliente, ou seja, a operação da empresa?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Em relação ao setor em que seu cliente atua, como você se atualiza sobre as dificuldades e oportunidades do setor?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Na sua opinião, quais serviços de auxílio ao negócio do cliente, você poderia oferecer?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Você explica para seu cliente, o que é contabilidade e para que ela serve?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	

Você julga necessário, fornecer informações como: Análise de viabilidade econômica, elaboração de fluxo de caixa, análise para aquisição de crédito, formação de preço de venda? Por que?	Identificar se o profissional contábil percebe a necessidade de adequar-se ao modelo contemporânea ode contabilidade consultiva	Teoria da Ação	
Na sua opinião, o que é mais importante, conhecer o negócio do cliente ou concentrar-se em atender as obrigações para com o fisco.	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
O que lhe incentiva, prestar serviços com enfoque consultivo?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
O que lhe impede e/ou atrapalha a prestar serviços com enfoque consultivo?	Identificar o Status Quo, e o que o conduz a esse Status	Teoria do Campo	
Na sua opinião o modelo atual de prestação de serviço contábil, precisa ser alterado? Quais mudanças você julga necessário.	Identificar se o profissional contábil percebe a necessidade de adequar-se ao modelo contemporânea ode contabilidade consultiva	Teoria da Ação	

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Telles( 2001)

A utilização da matriz de amarração, não deve ser considerada suficiente para definição da metodologia, mas sim um instrumento útil para identificação clara, facilitando uma visão sintética da pesquisa (Telles, 2001).

### 3.5 Apresentação dos sujeitos de pesquisa e do roteiro de entrevistas

Em relação à seleção dos participantes, a pesquisa contou com o apoio do SESCAP-LDR, em que a entidade enviou o convite da pesquisa por e-mail para seus associados. Assim de acordo com as respostas manifestando interesse em participar, os mesmos eram contatados para agendar o dia e horário da entrevista.

Por intermédio, da entrevista semiestruturada com os profissionais contábeis, com a estratégia de iniciação com pergunta de ambientação, foi possível captar as características de cada sujeito, resultando em distintas características, níveis de conhecimento e experiências, os quais serão descritos a seguir, para cada um dos participantes:

**Entrevistada 01** – Graduado em Ciências Contábeis, graduado em Direito, com três pós-graduações na área tributária, filha de contadores, que atuam como empresários contábeis há mais de 40 anos.

**Entrevistada 02** - tem 45 anos idade, técnica contábil, graduado em ciências contábeis e pós-graduada. Iniciou sua carreira, em empresa contábil e, posteriormente, empreendeu na área, onde permanece atuando.

**Entrevistado 03** – tem 44 anos de idade, técnico em contabilidade, graduado em ciências contábeis e pós-graduado em auditoria e perícia. Diretor-presidente de entidade de classe vinculado à profissão contábil.

**Entrevistado 04** - tem 44 anos de idade, iniciou com o curso técnico de contabilidade em 1988 e, posteriormente, realizou a graduação em Ciências Contábeis e uma pós-graduação em controladoria. Em 2005, se tornou empresário contábil.

**Entrevistado 05** - tem 47 anos de idade, realizou o curso de técnico contábil em 1987. Em 2003, fez a graduação em ciências contábeis. Desde 1992, atua como empresário da contabilidade.

**Entrevistado 06** – Contador graduado em 1996, em Ciências Contábeis, trabalhou como contador de empresas financeiras reguladas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), até empreender, como empresário da contabilidade.

**Entrevistado 07** - Tem 37 anos de idade, bacharel em Ciências Contábeis, formado em 2004. Iniciou no mercado de trabalho como *office boy*, em empresa contábil desde 2000. Atualmente atua como empresário da contabilidade.

**Entrevistada 08** – Graduada em Ciências Contábeis, empresária contábil. Iniciou como sócia do irmão que também é empresário contábil. Seu público são apenas microempresas.

**Entrevistado 09** – Tem 55 anos, técnico em contabilidade, trabalhava como bancário. Posteriormente, trabalhou como contador interno e, após esse período, empreendeu no ramo da contabilidade, onde permanece até os dias de hoje.

**Entrevistada 10** – Graduada em Ciências Contábeis, pós-graduada em Controladoria e Finanças. Iniciou na profissão como datilógrafa, até empreender, como empresária contábil.

**Entrevistada 11** – Graduada em Ciências Contábeis, iniciou sua carreira trabalhando com o irmão, que era empresário contábil. Posteriormente, separou a sociedade e empreendeu como empresária contábil.

**Entrevistado 12** – Graduado em Ciências Contábeis, atuou como professor de graduação em Ciências Contábeis, consultor financeiro do SEBRAE, empresário contábil desde 1993.

**Entrevistado 13** – cursou o técnico em contabilidade e, posteriormente, fez o curso de graduação em Ciências Contábeis. Trabalha como *coach* comportamental e financeiro. É professor, palestrante e empresário contábil.

**Entrevistado 14** – Contador, iniciou na atividade em meados de 1980. Em 1989, fez o curso técnico em contabilidade. Também cursou a graduação em Ciências Contábeis. Fez



uma pós-graduação em Auditoria. Também atua como professor, no curso de graduação em Ciências Contábeis.

**Entrevistado 15** – Graduado em Ciências Contábeis, está cursando o quarto ano do curso de Direito e possui pós-graduação em contabilidade pública.

**Entrevistado 16** – Técnico contábil, graduado em Ciências Contábeis, bacharel em Direito, atuou em cooperativas do agronegócio no setor de auditoria. Atualmente é empresário da contabilidade.

**Entrevistado 17** – Graduado em Ciências Contábeis e pós-graduado em Direito empresarial, empresário da contabilidade.

O perfil dos entrevistados é predominantemente masculino em conformidade, com o estudo realizado pelo SEBRAE (2016), onde foi constatado o mesmo resultado, apresentando uma minoridade de mulheres na área contábil como contadoras empresárias (38%). Em relação da idade dos respectivos entrevistados, os mesmos variaram entre 37 a 50 anos de idade.

Quanto à qualificação técnica e acadêmica, dos indivíduos entrevistados, o único entrevistado que não possuía a graduação em ciências contábeis foi o entrevistado 9, que anteriormente atuava na área bancária e, posteriormente, fundou o seu escritório de contabilidade, permanecendo até nos dias de hoje. Confrontando com os resultados do SEBRAE (2016), quanto qualificação dos respondentes, 23% eram técnicos contábil e 60% contadores. Logo, os profissionais contábeis empresários desta pesquisa, a maioria possui o título de bacharel em Ciência Contábil, mesmo considerando que 50% dos respondentes, também possuem o título de técnico contábil.

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção aborda a análise dos dados coletados por meio das 17 entrevistas realizadas com profissionais contábeis. A técnica utilizada para análise dos dados foi análise de conteúdo de Bardin (2016). Logo, realizou-se interpretações circunstanciadas nas categorias encontradas, nas entrevistas e na teoria de resistência à mudança de Kurt Lewin (1947).

A categorização das entrevistas realizadas resultou em categorias iniciais, que foram agrupadas em intermediárias, que foram reagrupadas, em categorias finais. Essas últimas evidenciam que, por meio da visão das influências que atuam sobre o profissional contábil, é possível identificar indícios dos pontos que podem ser aprimorados dentro das categorias relacionamento e competência, pois o relacionamento alinhado à competência é essencial para que os gestores e proprietários das PMEs percebam a credibilidade e valorizem o serviço consultivo do contador (Halabi et al., 2010).

O Quadro 14 apresenta as categorizações realizadas a partir da fala dos entrevistados e das entrevistadas. As categorias estão divididas em três níveis, sendo categorias iniciais as que foram extraídas das entrevistas (fala dos entrevistados), as categorias intermediárias são as que resultam do primeiro agrupamento das categorias iniciais, realizado com base na literatura e, por fim, as categorias finais foram o último nível de agrupamento das categorias, também realizado com base na literatura. Esse procedimento está em consonância com a técnica de análise de conteúdo de Bardin (2016), que determina que deva haver um refinamento das categorias, para alcançar as possíveis razões que causam o fenômeno pesquisado.

Quadro 14 - Codificação e categorização da entrevista

Iniciais	Intermediárias	Finais	Referências
Empresa familiar	Origens		IFAC (2015)
Adquiriu uma empresa contábil em funcionamento			
Apresenta enfoque consultivo para PME	Posicionamento	Relacionamento	Habali et al (2010); Marriott e Marriott (2000); Stone (2011); Villa (2012); Collis e Jarvis (2000); Carey e Tanewski (2016); Ian Burke e Jarratt (2004), Blackburn e Jarvis (2010);

			IFAC (2010)
Segmenta o cliente por ramo de atividade			Marriott e Marriott (2000)
Tem conhecimento da operação do cliente			Dyer e Ross (2007). Silva (2015); Stone (2011)
Apresente ao seu cliente o conceito de contabilidade e a sua função			Hendriksen (1999), Most (1990), Kam (1990); Silva (2015)
Capacita-se para atender as obrigações fiscais	Qualificação do Profissional Contábil	Competência	
Apresenta conhecimento multidisciplinar			IFAC (2016); Silva (2015)
Conhecimento Multidisciplinar voltada ao fisco			
Acredita ter capacidade (conhecimento) para oferecer serviços de aconselhamento	Autoavaliação	Competência	IFAC (2010)
Tem percepção da necessidade de informações e indicadores financeiros para seus clientes			
Automação de processos por meio do uso da tecnologia (inteligência artificial)	Percebe a necessidade de mudar	Visão	Susskind e Susskind (2015).
Percebe a necessidade da informação contábil para um melhor desempenho do seu cliente			Collis e Jarvis (2000); Marriott et al. (2008); Silva, (2015); Villa, (2012). IFAC (2016); Marriott e Marriott (2000); Villa (2012); Stone (2011)
Satisfação em auxiliar o negócio do cliente	Incentivo para mudar	Visão	
Insatisfação com o modelo de prestação de serviço tradicional			SEBRAE (2016)
Sentir que seu trabalho é útil			
Aumento da receita			Marriott e Marriott, (2000); IFAC (2015)
Manter-se no mercado			Marriott e Marriott, (2000); IFAC (2015)
Excesso de burocracia	Restrições para mudar	Visão	
Responsabilidade solidária			
Falta de confiança dos clientes			Dyer e Ross (2007)

Recebimento de informações de baixa qualidade e incompletas dos clientes			
Baixa remuneração			Collis e Jarvis (2000); Hochsprung e Espíndola (2011); Villa (2012); Halabi et al. (2010). Marriott e Marriott (2000)
Desvalorização profissional			Moreira, Encarnação, Bispo, Angotti e Colauto (2013); Halabi et al. (2010)
Enfoque fiscal			Halabi, Barrett e Dyt (2010)
Falta de qualificação do empresário da PME			IFAC (2015); Carey (2015)

Fonte: Elaborado pelo autor.

A categorização das entrevistas e o agrupamento das categorias, conforme proposto por Bardin (2016), formam o conjunto de evidências produzidas pela pesquisa, que tem como objetivo analisar o que influencia o profissional contábil a resistir em mudar do modelo de prestação de serviço contábil tradicional para o modelo contemporâneo de prestação de serviço contábil consultivo.

Por meio da literatura foi possível observar que duas atitudes são necessárias para ocorrer o processo de mudança do paradigma de prestação de serviço contábil, relacionamento e competência. No contexto desta pesquisa, relacionou-se o relacionamento com as origens e posicionamento do profissional contábil. No quesito Competência, relacionou-se a qualificação profissional e a autoavaliação. A presente pesquisa contribui apresentando a visão do profissional frente a mudança da profissão contábil, para isso relacionou-se as restrições para mudar, os incentivos para mudar, bem como a percepção de necessidade de mudança. As categorias são exploradas no decorrer da análise e discussão dos resultados.

#### **4.1 Relacionamento entre o Profissional Contábil e a PME**

O relacionamento é um dos pilares essenciais para que o profissional contábil consiga ampliar seus serviços, incluindo multidisciplinaridades intelectuais que segundo o IFAC

(2010) compreendem avaliar a informação por várias formas por meio de análise e integração, aplicar julgamento profissional para identificação e avaliação de problemas e fatos para chegar a conclusões fundamentadas, identificar quando é apropriado consultar especialistas, aplicar o raciocínio e análise crítica para solucionar problemas. Assim mudar o enfoque de prestação de serviço tradicional para a prestação de serviço contábil com enfoque consultivo (Carey & Tanewski, 2016). Contudo, o relacionamento é influenciado pelas origens e influências fiscais exercidas sobre o profissional contábil, ou seja, suas raízes, bem como pelo seu posicionamento como profissional. Assim, essas duas categorias serão exploradas a seguir.

#### 4.1.1 Influência das origens e posicionamento do profissional contábil no relacionamento com a PME

Os entrevistados de modo geral têm suas origens profissionais em empresas contábeis, geralmente iniciaram em cargos *juniors*, posteriormente se aperfeiçoaram, até alcançarem cargos *seniors*, e enfim, conquistarem a sua participação no quadro societário ou adquirem uma empresa (comprar a carteira de clientes). Essa dinâmica, estimula a permanência do modelo de prestação de serviço contábil tradicional, dificultando a mudança para implementação da contabilidade com enfoque consultivo, conforme relatado pelos entrevistados 04 e 16:

*No meu caso, como eu comprei uma escrita, eu herdei um perfil de empresas, e por isso, eu não consigo mudar a maneira de trabalhar (Entrevistado 04).*

*Eu tenho dificuldade com a maioria dos clientes, porque esse escritório foi fundado em 1969, então assim, eu tenho clientes que já passou de geração conosco, e como não conversamos sobre esse assunto, acaba passando batido na correria (Entrevistado 16).*

Assim como as PMEs, as empresas de assessoria contábil apresentaram características de empresas familiares, como a manutenção dos costumes, usos e valores familiares/empresariais. Essas características de sucessão são também observadas nos estudos de (IFAC, 2015). A característica da empresa familiar se estende sobre o empregado que adquire a carteira de cliente, ou seja, o empregado segue na mesma metodologia de trabalho. Assim, o modelo do negócio é mantido sem alterações. Portanto, esse ciclo influencia o posicionamento do profissional contábil, pois estimula a manutenção do modelo de prestação de serviço tradicional, em que o modelo de negócio não apresenta o enfoque consultivo, não

segmentando a sua carteira de clientes para fornecimento de serviços especializados sem o interesse na operação do cliente, estando condicionado somente a atendimento ao fisco, conforme pode ser observado na Gráfico 2.

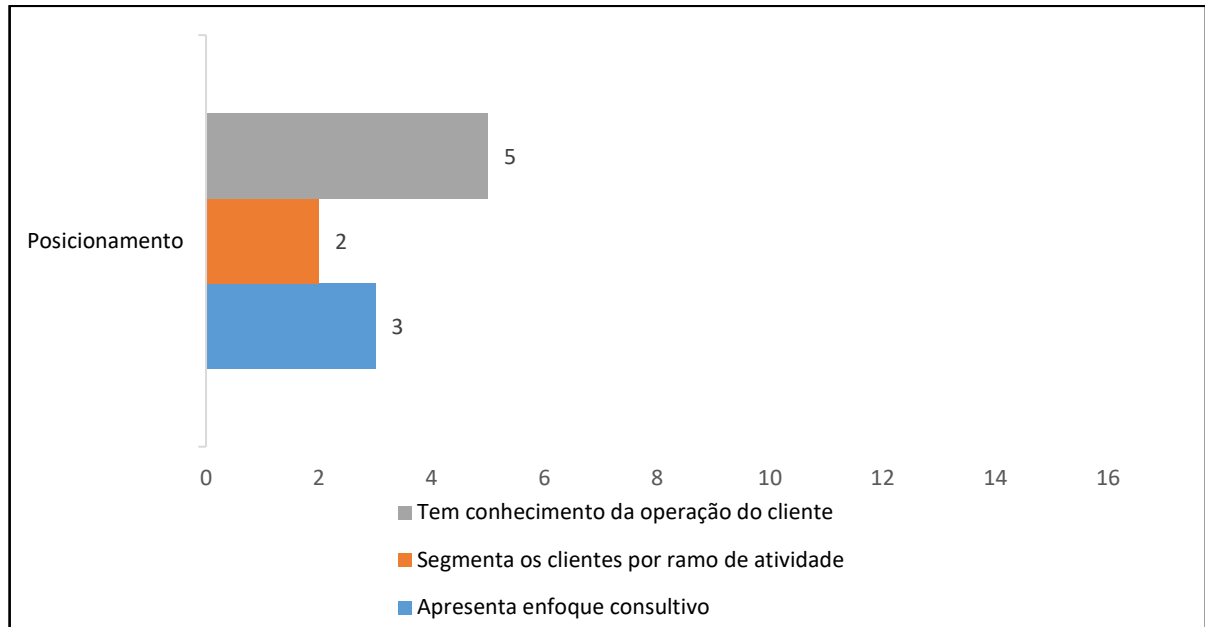


Gráfico 2 - Posição dos entrevistados, frente ao modelo de prestação de serviço consultivo

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dos 17 entrevistados, apenas três (3,12,13) apresentaram enfoque consultivo, pois percebiam a necessidade de agregar valor ao negócio do cliente. Também foi observado que os entrevistados que demonstraram este enfoque, tinham suas empresas contábeis mais estruturadas, estavam em constante atualização, desenvolvendo multidisciplinariedade nas áreas de intelectual, comunicação e organizacional, assim como, atuavam como consultores externos e palestrantes.

Entretanto, um entrevistado disse que não oferece a contabilidade consultiva para todos os seus clientes por estratégia de negócio. Sua estratégia consistiu em dividir sua empresa contábil em dois grupos, como “cliente normal” e “cliente *prime*”. Segundo o entrevistado, o principal critério para considerar o cliente *prime* é o tamanho da empresa. O acompanhamento do “cliente *prime*” é muito próximo e constante, conforme o relato do entrevistado:

*Hoje eu separei o escritório em dois, onde uma unidade atende em diversos ramos, mas voltados às PMEs. E quando o nosso cliente fica grande, nós tratamos de um modo diferenciado, e por isso, nós temos uma unidade que atua especificamente em alguns ramos e com enfoque no auxílio a gestão. Esse cliente, chamado de prime, ele é conhecido no detalhe, eu mesmo estou muito presente em todas as decisões, porque eu atuo como conselheiro, e sempre sou procurado para as decisões. Por isso eu*

*tenho muitos parceiros, porque muitas vezes são trabalhos multidisciplinares* (Entrevistado 12).

A opção de segmentar de acordo com o tamanho da empresa é uma prática coerente devido à tendência das empresas com maior volume de negócios, que percebem mais a importância dos relatórios financeiros e de analisar constantemente os resultados do desempenho da empresa. Enquanto as empresas com baixo volume de negócio, na sua maioria, não enxergam valor nas informações contábeis, percebendo apenas o custo financeiro das informações e não os benefícios gerados (Collis & Jarvis, 2000). Contudo, um dos três entrevistados apresentou enfoque consultivo, que abrange todos os seus clientes, o entrevistado 13, pois o mesmo relatou segmentar por perfil de cliente, diferente do entrevistado 12, que segmentava por tamanho do porte da PME:

*Eu segmento por perfil de cliente, o cliente que gosta de orientação, e o cliente que não gosta de orientação* (Entrevistado 13).

A atitude de ser um parceiro da PME também estava presente no comportamento do entrevistado 03, que demonstrou elevado interesse na operação de seus clientes, estando presente nos momentos de dificuldade:

*É importante você mostrar que você é a base sólida para seu cliente, pois o empresário enfrenta dificuldade em todas as áreas, na formação de preço de venda sem fazer nenhuma análise, sem estudar metodologias de venda, na aquisição de crédito, entre outros* (Entrevistado 03).

Para esses entrevistados, fica evidente que o serviço contábil prestado por eles não se restringe a escrituração tradicional, que segundo Halabi et al. (2010), limita-se em elaborar demonstrativos tributários, realizar apuração de tributos, e manter a manutenção das conformidades de informações fiscais.

A sinergia entre profissional contábil e PME, assim como em qualquer área, é circunstanciada por meio da comunicação. Por isso, foi questionado aos entrevistados se o conceito da contabilidade, bem como a sua função como contador, era explicado aos seus clientes PMEs. Por conseguinte, os entrevistados responderam que para os clientes maiores, eles explicavam, já para os menores, e com menor grau de instrução, esses temas não eram debatidos, conforme relato dos entrevistados 09 e 11:

*Principalmente para os clientes maiores, eu explico sim, agora é difícil ele entender e colocar em prática, mas o cliente sabe o que é contabilidade sim (Entrevistado 09).*

*Sim, nós explicamos, mas depende do perfil do cliente, porque tem muitos que não adianta tentar explicar nada (Entrevistado 11).*

Entretanto, um dos entrevistados, relatou que a contabilidade em sua essência não faz parte do serviço contábil oferecido a PME, pois na contratação dos serviços contábeis já é totalmente direcionada em cumprir as obrigações fiscais:

*Não! Já na entrevista de contratação, a conversa é totalmente direcionada a explicar os riscos fiscais que o cliente corre. Não é um atendimento para dizer olha se você tiver seus números você vai poder tomar essa ou aquela decisão, é totalmente voltada para o fisco, “olha você não pode fazer isso porque vai te causar tal prejuízo, você tem que registrar seu empregado” (Entrevistado 08).*

Tal postura ressalta a presença do modelo tradicional de prestação de serviço contábil, na atuação do profissional contábil, com interferência direta do fisco nas informações contábeis, mantendo a imagem do contador atrelada ao fisco, sem o direito de exercer julgamentos, apenas exercendo o cumprimento da legislação. O Gráfico 3, apresenta o posicionamento dos profissionais contábeis entrevistados.



Gráfico 3 - Posicionamento dos profissionais contábeis entrevistados  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Todavia, Hendriksen e Van Breda (1999), defendem que, os profissionais de contabilidade que não exercerem julgamentos, serão apenas escriturários. Logo, as



demonstrações contábeis, produzidas apenas para o uso de autoridades fiscais, ou governamentais, não podem ser consideradas demonstrações contábeis, já que as informações geradas, não atendem à todos os usuários. Além disso, a contabilidade pautada em normas e para atendimento fiscal, não são neutras, logo não representam fidedignamente a essência da informação (CPC PME, 2009).

Além de atender a todos os usuários, a informação contábil gerada, deve ser visada como uma ciência que não retrata apenas eventos passados, mas que projeta informações futuras, e que reflita todos os eventos e fenômenos econômicos que afetam o patrimônio da entidade (Szuster, 2015). Especialmente no âmbito das PMEs onde os recursos são limitados, o profissional contábil precisa estar interessado nas informações do negócio da empresa (Marriott & Marriott, 2000).

## **4.2 Competência do profissional contábil sobre a PME**

### **4.2.1 Qualificação e auto avaliação do profissional contábil sobre a PME**

O suporte do profissional contábil é demandado pela PME, porque os empresários das pequenas empresas, normalmente são capacitados, apenas para atender as necessidades do mercado em que operam, logo, não são preparados para serem os gestores do negócio. Por conseguinte, o empresário da PME, não possui habilidades mínimas para a gestão da sua empresa (Carey, 2015). Entretanto, o profissional contábil, precisa estar capacitado para ser o apoio que a PME necessita, para isso, precisa expandir os conhecimentos básicos, e se adequar ao negócio da empresa. Pois, para ser um agente que agregue valor aos negócios, é preciso assumir novas e ampliadas atividades, habilidades, posturas e atitudes (Cardoso, 2006).

De acordo com o IFAC (2015), os serviços contábeis oferecidos as PMEs, devem contemplar assessoria para: planejamento tributário, gestão financeira, aquisição de crédito, estratégias de negócio, processamento de folha de pagamento, treinamento, aconselhamento na gestão de risco e etc. Contudo, para as PMEs, que apresentam falta de recursos financeiros para adquirirem serviços de consultoria, o profissional contábil pode oferecer serviços mais básicos, ou seja, que demande menos tempo, conseqüentemente, mais acessíveis, porém de grande utilidade e importância para gestão da PME. Esses serviços, podem ser: a) envio dos relatórios contábeis básicos (balanço patrimonial, demonstração de resultado econômico, demonstração de fluxo de caixa) com maior frequência; b) Envio de informações tempestivas;

c) explicações que facilitem a compreensão dos relatórios contábeis, pelo gestor da PME (Marriott & Marriott, 2000).

Visto que, as empresas que recebem orientação dos profissionais contábeis apresentam uma melhoria no seu desempenho. Conforme verificado por Carey (2015), as PMEs, que contrataram o serviço de aconselhamento do seu contador, obtiveram um melhor desempenho, após a aquisição deste serviço. E também, por Moschem e Wohlgemuth (2014), que destacaram os benefícios da interdependência da atuação do contador, em ter uma visão abrangente e estratégica do negócio do cliente, operando com um olhar profissional sobre o negócio, para identificar os riscos e as oportunidades.

Alguns entrevistados apresentaram conhecimentos multidisciplinares, principalmente na área jurídica, pois três dos dezessete entrevistados, além da graduação em Ciências Contábeis, também são graduados em Direito. Os entrevistados relataram que o curso de direito, auxilia em diversas áreas do dia-a-dia da empresa contábil, como: planejamento tributário, elaboração de contratos para diversas situações, planejamento sucessório etc., Haja vista, que o contador é a fonte primária de informações para PME em diversas situações.

Todavia, ressalta-se que poucos foram os entrevistados, que demonstraram aplicar conhecimentos multidisciplinares, voltados para o desenvolvimento do empresário e/ou negócio da PME. E, excepcionalmente em um dos casos, o entrevistado 13 relatou que os problemas de comportamento e relacionamento afetavam as decisões das empresas, por isso buscou conhecimento na área para atender essa demanda:

*Eu sempre gostei de fazer mais e mais e mais, e nessa época, eu comecei a fazer consultoria nas empresas clientes, e percebi que só os números não era suficiente, e percebi que em uma reunião os problemas estavam muito relacionados as pessoas, os ânimos se alteravam, aí eu fui buscar treinamento na área de comportamento e fui entendendo, e tendo habilidade de falar com as pessoas, e comecei a atender como Coach, essa habilidade melhorou muito meu relacionamento como meus clientes (Entrevistado 13).*

Os demais entrevistados, realizavam atualizações apenas no âmbito técnico profissional, direcionadas ao cumprimento de obrigações acessórias fiscais, evidenciando a preocupação em atender somente ao fisco, pois à apresentação de relatórios contábeis ao gestor da PME, não faz parte da rotina de trabalho dos profissionais contábeis entrevistados. Esse comportamento alimenta um ciclo cultural brasileiro, onde a contabilidade é percebida como mera executora das obrigações fiscais e trabalhistas, e por isso, os gestores das PMEs não percebem a importância da informação contábil (Moreira et al., 2013).

### 4.3 Visão do profissional contábil da sua prestação de serviço sobre a PME

#### 4.3.1 Restrições do profissional contábil para mudar

A preocupação excessiva com o fisco não é à toa, pois no Brasil existe uma verdadeira avalanche de regras tributárias. Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA (2017), existem 92 diferentes tipos de tributos no Brasil, somente no ano de 2015, ocorreram 27 importantes alterações na legislação tributária brasileira. Entre 1988 e 2013, o Brasil passou por quinze reformas tributárias. Nesse período, foram adicionadas ao nosso ordenamento jurídico, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas.

O excesso de burocracia condiciona o profissional contábil sempre a priorizar o fisco, ou seja, sua preocupação é a de atender somente a legislação fiscal, mesmo em muitas vezes ele percebendo que seu papel poderia ir além de cumprimento de burocracia, conforme relatado pelos entrevistados 12, 15, 11 e 07:

*Hoje por mais que nós sabemos que a contabilidade deve ser ferramenta de gestão, na pratica é muito difícil, até pelo excesso de burocracia, isso demanda muito tempo, é por isso que eu defendo que o serviço de contabilidade é um, e uma informação para tomada de decisão é outro (Entrevistado 12).*

*Bom, o primeiro ponto que me impede de prestar um serviço direcionado para o meu cliente, é a quantidade de obrigações fiscais (Entrevistado 15).*

*Nós ficamos desestimulados por essa condição que o governo não nos dá. Por que são tantas mudanças de obrigações acessórias que não dá tempo (Entrevistado 11).*

*Olha a contabilidade consultiva, é vital, porém nem sempre é aplicável, devido ao operacional em excesso, decorrente da burocracia. Eu acredito, que os escritórios vão ter que se adaptar a isso, porém eu não sei como (Entrevistado 07).*

No relatório de tempo gasto para apuração de impostos do *Doing business* (2018), o Brasil está em primeiro lugar consumindo 1958 horas anuais para apuração de impostos, enquanto a média da América Latina é de 332. Essa porção de regras e normas, exige uma atenção especial dos profissionais contábeis, consumindo o tempo que o contador poderia estar pensando no negócio da PME, desencadeando um enfoque totalmente fiscal dos contadores:

*A função da contabilidade para as empresas que eu presto serviço, é estritamente fiscal, o único usuário é o fisco, pois o perfil dos meus clientes é estritamente fiscal (Entrevistado 04).*

*O serviço que eu vendo para o meu cliente, não está direcionado para tomada de decisão, e sim para atender a parte fiscal, então ai fica complicado (Entrevistado 05).*

Entretanto, mesmo diante de tantas obrigações, o profissional contábil se sente desvalorizado, por que na visão dos entrevistados a contabilidade é percebida pela PME, apenas como custo, ou seja, os empresários não percebem benefícios resultantes da contabilidade:

*Eu vejo que hoje, o mercado vê a contabilidade como um mal necessário, e que por isso deve ser mal remunerado, mas eu penso que é ao contrário, em virtude desse manicômio tributário, esse serviço deveria ser muito bem remunerado, e devido a toda responsabilidade que o próprio código comercial coloca nas costas do contador (Entrevistado 12).*

*Eu acredito, que falta instrução para o público sobre o que é contabilidade, e também no curso de contabilidade, falta instrução de como o profissional deve se portar para saber da sua importância, o contador ainda é visto como coitadinho, que pega a informação e fornece para o fisco, e a gente sabe que pode ser muito mais do que isso. A gente vê a diferença discrepante com o curso de Direito por exemplo (Entrevistado 01).*

*A contabilidade é só uma informação fiscal a ser cumprida, que culmina na falta de informação, o fator decisivo é o cliente encarar como uma obrigação, e não como uma ferramenta, é isso que eu percebo (Entrevistado 04).*

*Qualquer coisa que você quer oferecer mais, que precisa aumentar o honorário, o cliente logo já diz que não é possível. O contador é completamente desvalorizado pelo empresário (Entrevistado 10).*

*No contato com os clientes, eu percebo que 99,9% vê a contabilidade apenas como custo, ele não percebe nenhum benefício que a informação pode trazer (Entrevistado 05).*

A desvalorização reportada pelos profissionais contábeis resulta em baixa remuneração, evidenciando que a PME não percebe valor no serviço contábil tradicional, em contrapartida, os profissionais contábeis agregam muitas empresas em seu escritório, ou seja, aumentam sua carteira, para conseguirem ampliar os resultados conforme relatado pelo entrevistado 09.

*Basicamente o nosso serviço é voltado para o fisco, devido a gama e quantidade de clientes, por isso a contabilidade para tomada de decisão é difícil (Entrevistado 09).*

Existe um contraponto, em relação a baixa remuneração do profissional contábil, pois os empresários de PMEs, relatam que os valores pagos aos contadores são altos (Silva, 2015). Entretanto, no universo dos entrevistados desta pesquisa, os contadores relataram ser mal remunerados, e que por isso não destinavam tempo de trabalho para produzir informações úteis para a gestão do negócio. A Figura 8, apresenta o ciclo vicioso da prestação de serviço do profissional contábil.

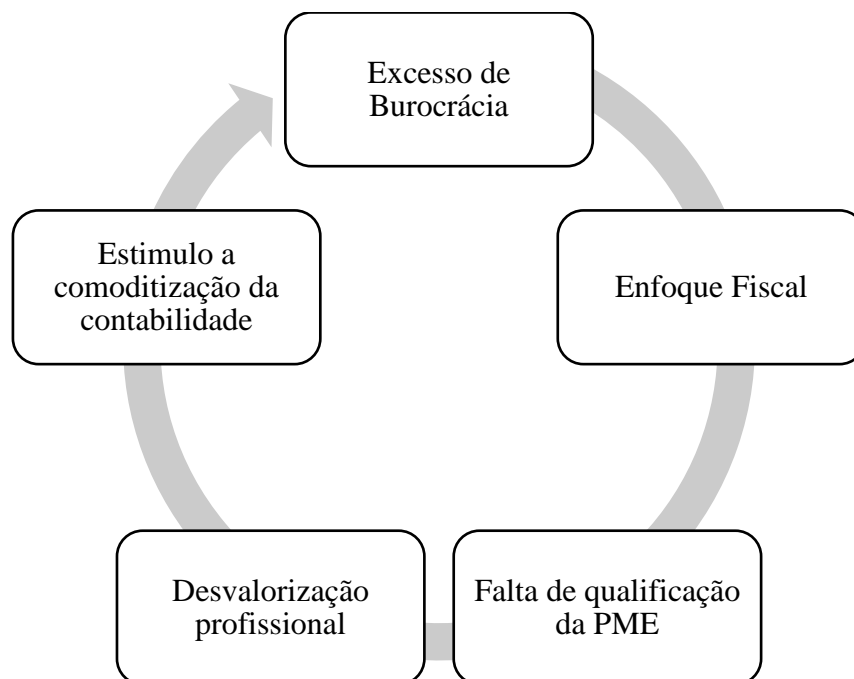


Figura 8 - Ciclo que impede o profissional contábil de mudar do enfoque tradicional para o enfoque consultivo  
Fonte: Elaborado pelo autor.

O excesso de burocracia condiciona o profissional a ter um enfoque voltado ao fisco, alinhado a falta de qualificação empresarial do empreendedor brasileiro, resulta na percepção de que a contabilidade é uma ferramenta apenas para atender ao fisco, por conseguinte tal percepção fomenta a desvalorização do profissional contábil que por sua vez, transforma sua empresa em uma linha de produção para conseguir ampliar sua carteira de cliente e sobreviver no mercado, criando uma comoditização da contabilidade.

O recebimento de informações incompletas e com baixa qualidade, inviabiliza os relatórios contábeis úteis, pois as demonstrações contábeis são o produto das informações enviadas pela PME ao profissional contábil. Entretanto, percebe-se por meio do estudo de Silva (2015) e Villa (2012), que os empresários de PMEs não conhecem qual a função da

contabilidade (Halabi et al., 2010; Moreira et al., 2013; Moschem & Wohlgemuth, 2014). Fica evidente, que o serviço oferecido as PMEs é um serviço básico de escrituração contábil de informações passadas e incompletas, intempestivas e que são elaboradas para atender uma obrigatoriedade da legislação fiscal.

Esse ciclo gerado, onde o profissional vende uma prestação de serviço como contabilidade (não gerando informações úteis para tomada de decisão), mas que na realidade, é realizado apenas para a escrituração de fatos passados. Ou seja, a PME adquire este serviço como contabilidade, mas que na realidade não é contabilidade, e sim apenas escrituração básica. Logo, mantém uma imagem distorcida e limitada da função da contabilidade, perante a sociedade, especialmente no âmbito das PMEs, onde o nível de qualificação e orientação dos empresários, geralmente é menor se comparado a grandes companhias.

Por isso, a percepção de Hendriksen e Van Breda (1999) é pertinente ao problema, pois separam entre serviço de escrituração contábil e a contabilidade, onde a contabilidade exige julgamento e atende a todos os *stakeholders*. Em contrapartida, a escrituração contábil se preocupa apenas em registrar fatos passados e reportando apenas para os órgãos burocráticos (Figura 9).

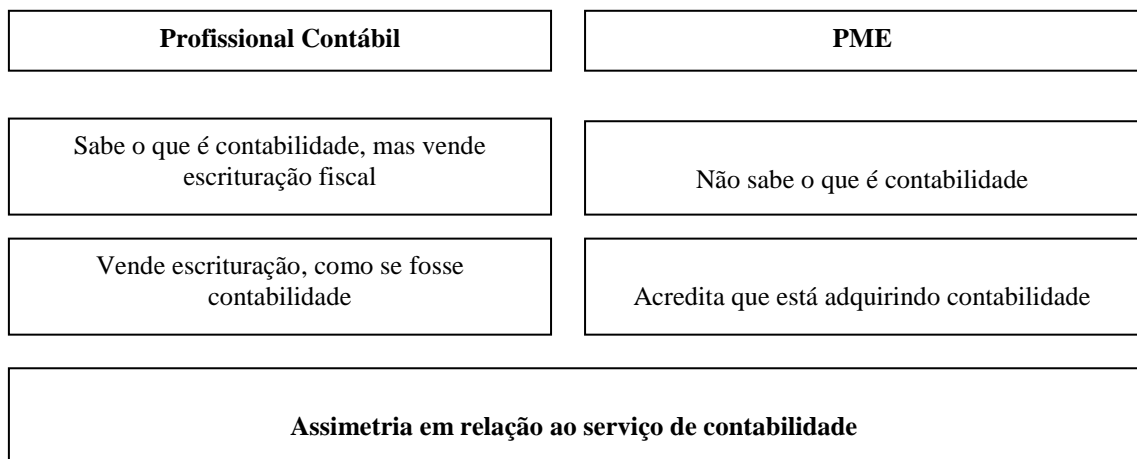


Figura 9 - Assimetria sobre a prestação de serviço de contabilidade  
Fonte: Elaborado pelo autor.

É preciso considerar que o Brasil, esteve sob a ótica do sistema jurídico *Code Law*, desde seu descobrimento até 2007, ano que por intermédio da Lei 11.638, foi aderido as IFRS. Logo, o sistema *Code Law* e o governo influenciaram e influenciam diretamente na informação contábil. Esta característica ficou evidente nos entrevistados dessa pesquisa, o que de certa maneira é compreensível, considerando que o mais jovem entrevistado tinha 37 anos, e já estava atuando na área contábil desde o ano de 2000. Ponderando este cenário, é possível

inferir que os profissionais contábeis brasileiros que atuam com PMEs, desde a sua formação e atuação profissional, foram condicionados a serem meros escriturários, com visão limitada ao fisco.

Todavia, a maioria dos profissionais contábeis entrevistados apresentou insatisfação com o modelo atual de prestação de serviço, pois os mesmos se sentiam frustrados, por não produzirem informações úteis e, com direcionadas somente ao fisco. A falta de qualificação dos empresários de PMEs, foi uma das maiores dificuldades, relatadas pelos profissionais contábeis, em mudar para a contabilidade com enfoque consultivo. Pois segundo os entrevistados, a grande maioria dos empresários de pequenas empresas, não tem noções mínimas de gestão, e que isso reflete na sua prestação de serviços. Assim, os empresários não percebem valor algum nos serviços administrativos, os profissionais relataram dificuldades, inclusive para convencer a PME a implantar um sistema básico de gestão interna, com controles mínimos, como: faturamento, custo, despesa e lucro; contas a pagar; contas a receber; controles de fluxo de caixa; controle de estoques. Além disso, as PMEs não respeitam o princípio da entidade, dificultando a prestação de serviço do profissional, pois o mesmo não consegue identificar o que é da empresa e o que é particular do empresário.

*Hoje em dia a maioria das PME não quer controlar não quer gastar com sistema interno Enterprise Resource Planning (ERP), não quer pagar um funcionário para operar a parte administrativa, já que ele não sabe, é uma resistência cultural mesmo (Entrevistado 01).*

*Eu acho que a educação financeira/empresarial, já deveria vir de berço e na realidade, quando se fala que o Brasil é um País empreendedor, são empreendedores forçados! Essa é uma situação muito complicada mesmo, por isso o que me desestimula, é o próprio cliente, porque se você não conseguir convencer seu cliente que isso é importante, nem você, nem outros vão conseguir passar para ele, serviços consultivos (Entrevistado 03).*

*O cliente não tem conhecimento nenhum da parte financeira e tributária, ou finge que não sabe, porque agente orienta! Mas não tem jeito, ele mistura todas as contas, não fatura tudo, faz de conta que não sabe[...] Mas quando a bomba estoura ai ele vem pro meu lado resolver (Entrevistado 05).*

A falta de instrução e conhecimento em gestão, condiciona o empresário de PME a enxergar o profissional contábil como um mal necessário. Além disso, na visão das PMEs, caso houvesse simplificação no recolhimento dos tributos, as mesmas não continuariam com o serviço contábil (Moreira, Encarnação, Bispo, Angotti & Colauto. 2013). Tal posicionamento é compreensivo, pois como elas não percebem valor nos relatórios contábeis,

não se importam com a qualidade das informações, talvez por isso enviem informações incompletas e com baixa qualidade ao profissional contábil. Segundo os relatos dos entrevistados 01, 09 e 12, a dificuldade em obter informações é um dos principais problemas para fornecer informações de qualidade:

*A dificuldade é o empresário fornecer informações, porque o empresário tem muita resistência em fornecer as informações para o contador, porque ele acha que todas as informações vão ser fornecidas ao fisco e que por isso ele vai pagar mais imposto (Entrevistado 01).*

*O problema que nessa contabilidade que a gente faz hoje para o fisco, não é possível fazer análises de caixa, fornecedores e por isso não tem como fazer, por que as informações não vão refletir a realidade. Esse é o maior problema de prestar um serviço com enfoque à tomada de decisão, por que o trabalho já é realizado, o que precisava é vim do cliente, infelizmente hoje nos só registramos o passado e não conseguimos projetar, eu acredito que isso não é culpa dos contadores (Entrevistado 09).*

*Eu acho que o grande problema ainda é a cultura, porque se o cliente não passa a informação com boa qualidade, nós não conseguimos também fornecer informações com qualidade, tudo ainda está em cima disso. Por que essa informação não serviria de nada (Entrevistado 12).*

Além disso, a responsabilidade solidária foi apontada como sendo uma preocupação pelos profissionais contábeis, e por isso, muitos preferem não conhecer os números reais de seu cliente, para fornece-lhes suporte e aconselhamento financeiro, com medo de serem responsabilizados a luz da responsabilidade solidária.

*Eu acho que um grande problema é a tal da responsabilidade solidária, porque isso é um absurdo, porque na condição de contador eu posso ser responsabilizado pelos atos da empresa. A gente muitas vezes sabe que o cliente não fatura tudo, mas eu prefiro não ter acesso as planilhas financeiras dele, pois se eu tiver, eu posso ser responsabilizado, essa é uma diferença de representatividade do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e o CRC, porque na OAB pelo código de ética, as informações do meu cliente são sigilosas... é inacreditável! (Entrevistado 15).*

*Assim, a gente até gostaria mas não conseguimos, por conta do tempo, custo, e para ser bem sincero eu prefiro não conhecer em muitos casos, por conta da responsabilidade solidária, sabe isso pra mim é uma preocupação muito grande, então eu evito conhecer muito a empresa do cliente, quando percebo indícios de que ele não fatura tudo (Entrevistado 16).*

Observou-se que a responsabilidade solidária foi um elemento de preocupação, apresentado somente pelos profissionais contábeis que também são graduados em direito, tais



entrevistados demonstram grande preocupação com a legislação que rege a questão da responsabilidade solidária. Essa situação também contribui para distanciamento do contador da real situação da PME.

A abrangência da responsabilidade solidária, na percepção dos entrevistados esta associada a falta de representatividade da classe perante ao fisco, pois os mesmos relataram que o CFC não age em prol do profissional contábil, porque aceita toda a avalanche de obrigações fiscais imposta pelo fisco aos contadores, sem levantar qualquer questionamento. Os profissionais ainda relatam que percebem o conselho de contabilidade apenas como um órgão fiscalizador e que não luta em benefício da categoria.

A falta de confiança dos clientes, também foi um dos problemas apontados pelos profissionais contábeis, pois na percepção de alguns entrevistados, o empresário da PME, relaciona a imagem do contador a um agente do fisco.

*Eu tenho muita dificuldade de conseguir informações do cliente, inclusive já teve casos que tive que entregar clientes por conta disso (Entrevistado 02).*

*Eu até tenho alguns casos que o cliente está em dificuldade e ele me procura. A impressão que eu tenho, é que o cliente avalia que o contador precifica os honorários pelo o que ele ganha e não pelo trabalho que ele dá. Acredito que por isso ele não passe informações, ele tem medo de abrir os dados dele com medo de aumentar os honorários (Entrevistado 04).*

Com base na tabulação das entrevistas apresentadas no Apêndice C, foi possível identificar as forças restritivas, que dificultam e/ou atrapalham o profissional contábil em mudar de comportamento, bem como a intensidade que foi medida por meio frequência de categorias identificadas nas falas dos entrevistados. O Gráfico 4 ilustra as forças restritivas identificadas. Ressalta-se que a quantidade apresentada no gráfico representa o numero de categorias apresentados e não a quantidade de entrevistados.

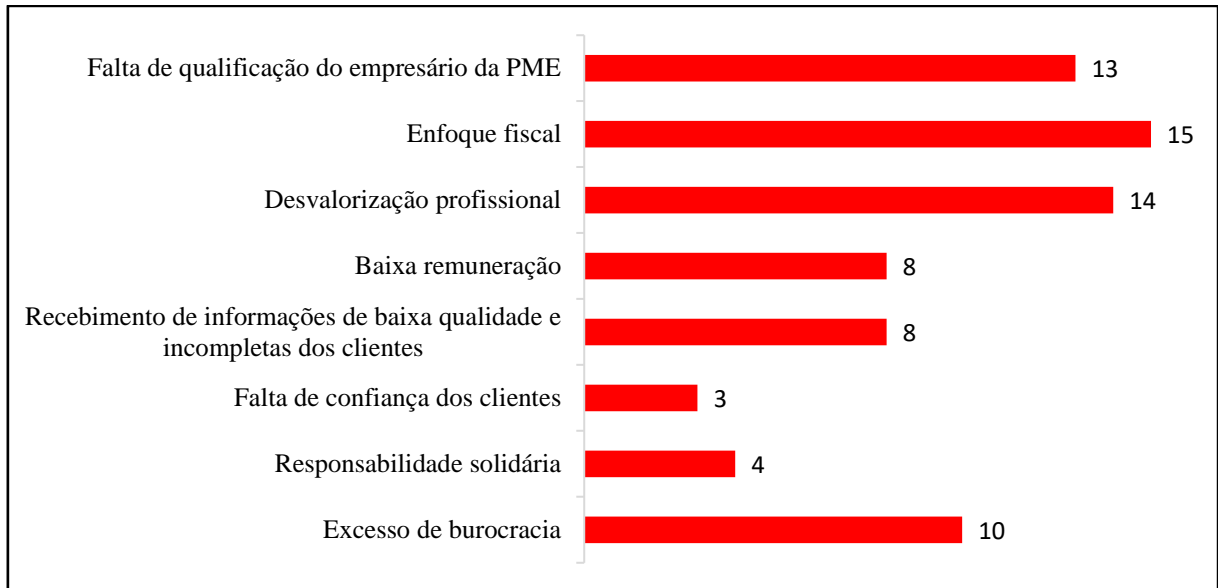


Gráfico 4 - Forças restritivas que dificultam e/ou atrapalham o profissional contábil a mudar  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Após identificar as forças de resistências, que dificultam o profissional contábil de mudar, relacionam-se os efeitos dos comportamentos de resistência nas atitudes e no posicionamento atual do profissional contábil. O Quadro 15 apresenta uma relação entre causa e efeito das forças de resistência sobre o comportamento do profissional contábil.

Quadro 15 - Causa e efeito das forças restritiva sobre o profissional contábil

Causa	Efeito
Enfoque fiscal	O contador não tem foco no negócio da PME
Desvalorização profissional	O contador é submisso, sem voz ativa
Falta de qualificação da PME	Dificulta gerar informações uteis
Excesso de burocracia	Consome muito tempo do contador com burocracia
Recebimento de informações com baixa qualidade	Resulta em demonstrações contábeis que não refletem a realidade da empresa
Baixa remuneração	Condiciona o contador em pensar em volume de cliente, e não em produzir informações de qualidade para seus clientes
Responsabilidade solidária	O contador prefere não conhecer os números internos das empresas, para não ser responsabilizado
Falta de confiança dos clientes	O contador não conhece a realidade da empresa, conseqüentemente não consegue ajudar

Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante do exposto, nota-se que enquanto as causas não forem minimizadas, os efeitos prevalecerão, impedindo as mudanças de acontecerem. E que a contabilidade, realmente exerça real capacidade de auxiliar os negócios das PMEs, e, sobretudo ser reconhecida como um serviço além de escrituração básica e de apenas eventos passados.

#### 4.3.2 Percepção da necessidade de mudança

Dentre os entrevistados, embora a maioria relatasse perceber a necessidade de mudança, apenas quatro profissionais apresentavam disposição para fornecer informações úteis ao negócio das PMEs. O entrevistado 03 relatou que está empenhado em convencer seus clientes da importância da informação contábil, conforme pode ser observado:

*Eu tenho tentado trabalhar com clientes em situações de risco, eu tenho uma sala de treinamento, trago o cliente aqui e apresento tecnologias que vão ajudá-lo nas informações financeiras. Eu sempre me preocupei com o deley que nós temos em relação ao empresário. Esse deley que eu digo, são as empresas que estão até adiantada, porque chega em 30 de abril, e você vai levar um balanço para seu cliente, ele nem lê aquilo, porque ele pensa, isso aqui é só para cumprir uma formalidade, ele não está pensando em 31/12, afinal já estamos em abril. O empresário já está preocupado com maio e junho, ou seja, você já está com 6 meses de atraso. Por isso, eu penso que nós só vamos conseguir nos valorizar quando nos diminuirmos esse deley. Levar um balanço projetado por que não? Ai você começa a falar a mesma língua do empresário, ai você consegue valorizar seu serviços, a informação deve ser tempestiva, mas não é fácil, porque o governo nos impõe muitas obrigações (Entrevistado 03).*

Todavia, os demais profissionais contábeis entrevistados, não se mostraram proativos para efetivamente iniciar um processo de mudança de enfoque, fica claro, que as forças de resistência à mudança exercida sobre os demais entrevistados, foram superiores a percepção de necessidade e incentivos para mudar. Logo, a minimização de processos manuais por meio do uso da tecnologia já é uma realidade percebida pelos profissionais contábeis, e que traz aos mesmos o desafio de se adequar e se capacitarem para utilização da tecnologia.

*Eu acho, que nós precisamos fazer um marco de divisão, hoje nós temos pessoas passando por um momento de transição, eu acredito que a pegada agora é fazer o uso da tecnologia, porque a profissão mudou, a contabilidade débito e crédito vai ser robotizada, isso não há dúvidas (Entrevistado 08).*

Na escrituração contábil, a automatização já é uma realidade presente nas empresas de contabilidade online, além disso, a inteligência artificial caminha para substituição de cálculos e processamentos de dados manuais (Sussukind & Susskind, 2015).

#### 4.3.3 Incentivos do profissional contábil para mudar

Mesmo diante de tantos obstáculos para mudar, os entrevistados apresentavam incentivos, ou seja, forças propulsoras de mudança, pois exibiram a sua insatisfação com o

modelo de prestação de serviço atual tradicional, devido ao fato de não aplicarem seus conhecimentos adquiridos ao longo da carreira, além de serem rotulados como um mal necessário para as empresas. Por isso, muitos gostariam de ser útil no auxílio ao negócio do cliente, e conseqüentemente, serem melhores remunerados, e percebidos como um agente de agregação de valor ao negócio (PME). Portanto, os incentivos para mudar da prestação de serviço com enfoque tradicional, para o enfoque consultivo estão representadas no Gráfico 5. Ressalta-se que a quantidade apresentada no gráfico representa o numero de categorias apresentados e não a quantidade de entrevistados.

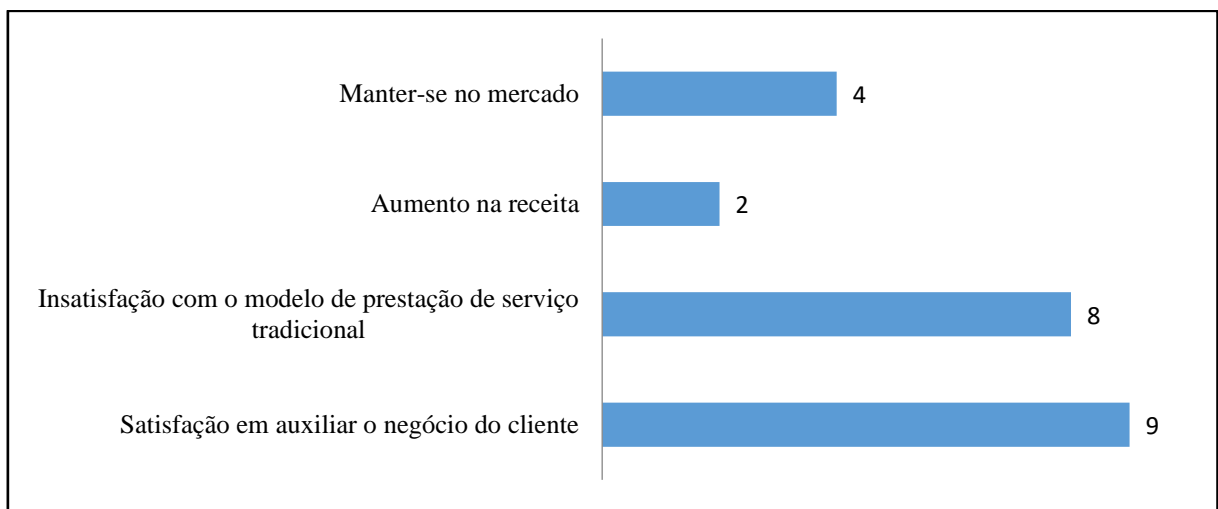


Gráfico 5 - Incentivos do profissional contábil para mudar  
Fonte: Elaborado pelo autor.

A satisfação em auxiliar o negócio do cliente, é o maior incentivo, dentre os incentivos encontrados para o profissional contábil mudar, conforme relatou o profissional contábil 08:

*Acredito que até por ideais pessoais, nós queremos ver o sucesso das pessoas, e fazendo um serviço consultivo, orientativo, é possível ver o sucesso do empresário. Acredito que esse seja o sonho de todo contador! Eu acho que o que me incentiva é isso!* (Empresário 08).

Vale ressaltar, que o aumento na receita, dentre os incentivos para mudar apresentados pelos entrevistados, na classificação ficou em último lugar. No entanto, a insatisfação em atender somente o fisco, foi evidenciada por oito entrevistados:

*Me incomodava muito receber o honorário para fazer contabilidade, e no final não conseguir entregar contabilidade, porque a gente tinha uma preocupação tão grande de cumprir as obrigações com o fisco, que no final, aquilo que você era contratado para fazer, você não conseguia entregar a tempo ou de forma eficiente para o cliente tomar decisão. E na faculdade eu comecei a pensar em soluções de realmente prestar serviços de contabilidade. E a contabilidade que é muito negligenciada é a matéria*

*prima ou base para o passo seguinte que é a consultoria, e eu dizia aos meus sócios: enquanto eu não tiver a contabilidade em dia eu não vou partir para a consultoria (Entrevistado 03).*

*Nós acabamos oferecendo a contabilidade básica mesmo, para atender o fisco em primeiro lugar, e infelizmente o cliente fica em segundo plano (Entrevistado 07).*

Mesmo diante dos desafios da profissão, os profissionais acreditam que será necessário uma mudança no modelo de prestação de serviço contábil, para a manutenção da profissão e conseqüentemente a permanência no mercado.

#### **4.4 A relação da teoria de Lewin com o profissional contábil**

De acordo com Lewin (1947), quando é possível identificar as forças que atuam sobre o indivíduo, neste caso o profissional contábil, logo será possível determinar qual força deve ser incentivada, bem como, qual deve ser minimizada para promover o processo de mudança. Em consonância com a teoria da resistência à mudança, a categoria visão retrata as dificuldades que o profissional enfrenta para poder mudar de enfoque, os incentivos que ele sente para mudar, e por fim, se o profissional contábil percebe a necessidade de mudar. Alinhado com a teoria utilizada no estudo que apresenta três etapas, iniciando por identificar as forças que atuam sobre o indivíduo, os grupos que o influenciam, e se o indivíduo percebe a necessidade de mudar, pois sem isso não é possível pensar em um processo de mudança planejada.

A primeira etapa da teoria da resistência à mudança proposto por Kurt Lewin, é a chamada de Teoria do Campo, nessa etapa o autor ressalta a importância de identificar o *status quo* do profissional contábil, durante as entrevistas identificamos as influências que agiam sobre o profissional contábil, e que conseqüentemente, condicionavam a sua posição em relação a prestação de serviço contábil. As influências que agem sobre o indivíduo, na teoria de Lewin são chamadas de forças que podem ser propulsoras, quando incentivam a mudança, e de restritivas, quando dificultam a mudança. Entre os entrevistados por este estudo, foram identificadas nove forças restritivas, contra apenas quatro forças propulsoras, conforme ilustra o Gráfico 6.

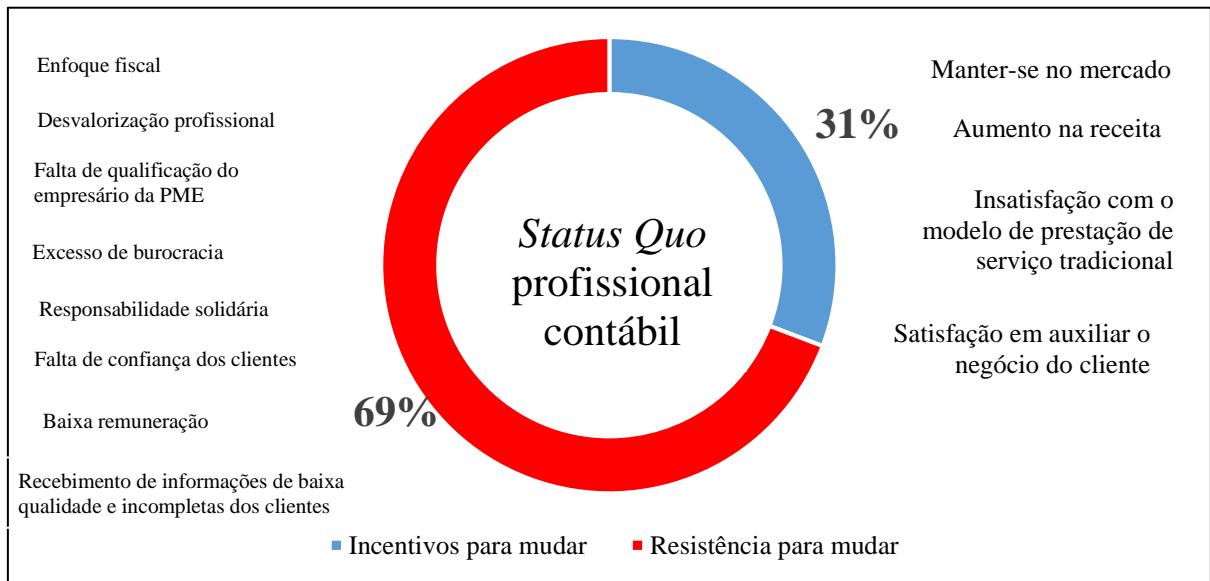


Gráfico 6 - Forças restritivas e propulsoras  
Fonte: Elaborado pelo autor.

A resistência em mudar do enfoque tradicional, para enfoque consultivo, sofre influência de toda a cultura existente sobre a imagem do profissional contábil.

As forças de mudança apresentadas pelos entrevistados podem ser classificadas como endógenas e exógenas (Shirley, 1976), o Quadro 15 apresenta a classificação das forças de resistência e de incentivos à mudança.

Quadro 16 - Classificação entre exógenas e endógenas das forças de mudança.

Endógenas	Forças	Exógenas
Enfoque Fiscal	<b>Resistência</b>	Falta de qualificação da gestão da PME
Desvalorização profissional		Recebimento de informações de baixa qualidade e ou incompletas dos clientes
Baixa remuneração		Responsabilidade solidária
Falta de confiança dos clientes		Excesso de burocracia
Aumento na receita		<b>Incentivo</b>
Insatisfação com o modelo atual de serviço tradicional		
Satisfação em auxiliar o cliente		

Fonte: Elaborado pelo autor.

As forças de resistência e incentivo estão relacionadas com os objetivos de mudança, as forças de resistência endógenas, apresentam relações com objetivos comportamentais. Já as forças de incentivo, objetivos tecnológicos e estratégicos. Pois segundo Shirley (1976) as mudanças com objetivos tecnológicos estão relacionadas com o desenvolvimento da operação da empresa, otimização de processos e maximização de tempo. E as mudanças com objetivos

estratégicos, se preocupam em alterar a relação entre organização como um todo e seu ambiente, por exemplo, expansão de mercado e segmentação.

Relacionando as resistências e incentivos para mudar com a visão de Piderit (2000), que segundo o autor o termo resistência, deve ser desmembrado entre atitudes relacionadas ao comportamento, emoção e crença. E por isso, devem ser relacionadas ao longo das dimensões cognitiva, emocional e intencional, sendo que o enfoque da prestação de serviço contábil, no âmbito cognitivo, os entrevistados acreditam que a mudança trará benefícios à profissão. Quanto a dimensão emocional, os entrevistados apresentaram emoções positivas em relação a mudança, pois demonstraram realização profissional (felicidade) em poder auxiliar a PME por meio da informação contábil.

Em relação à dimensão intencional, os profissionais contábeis demonstraram apoio, mas simultaneamente comodismo. Por mais que eles percebam a necessidade de mudar, devido às forças restritivas, não colocam em prática as intenções de mudança, ou seja, percebem que precisam mudar, querem mudar, mas não se movimentam para mudar. O Quadro 16 apresenta a intensidade da resistência à mudança, conforme a proposta de Judson (1966). Por conseguinte, percebe-se que os profissionais não se opõem a mudança, entretanto, a maioria não tem atitudes e iniciativa de mudar.

Quadro 17 - Intensidade da resistência à mudança organizacional

Tipos de intensidade de resistência a mudança organizacional		Entrevistados																
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
<b>Aceitação</b>	Cooperação e apoio entusiásticos			x									x					
	Cooperação sob pressões dos agentes	x										x						
<b>Indiferença</b>	Fazer somente aquilo que é obrigatório		x		x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	
<b>Resistência passiva</b>	Comportamento regressivo																	
	Não apreender																	
	Protestar																	
<b>Resistência ativa</b>	Retraimento pessoal																	
	Causar danos																	
	Sabotagem deliberada																	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Judson (1966).

Com base no Quadro 16, é possível inferir que os profissionais contábeis, não apresentam resistência ativa ou passiva. Cabe ressaltar, que sob a ótica de Judson (1966), a resistência seria um comportamento de oposição ao processo de mudança, diferente da perspectiva de Lewin, que relaciona as forças exercidas sobre os indivíduos e/ou grupos. Por isso, no quadro apresentado, nenhum profissional apresentou comportamento de oposição quanto a mudança de enfoque do modelo de prestação de serviço contábil.



## 5. CONCLUSÃO

O desenvolvimento tecnológico alinhado a demanda de informações financeiras, provoca a necessidade de mudanças na natureza dos serviços oferecidos por profissionais contábeis. E inclui a ampliação da gama de serviços tradicionais, desenvolvendo novos serviços destinados a gestão da PME, fornecendo informações úteis para a tomada de decisão (Carey, 2015). Circunstanciado nesse novo cenário, a presente pesquisa procurou responder: Por que o profissional contábil resiste em mudar do modelo tradicional de prestação de serviço contábil, para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, a luz da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin?

Considerando o objetivo desta pesquisa que foi de analisar o porquê que o profissional contábil resiste em mudar do modelo tradicional de prestação de serviço contábil, para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva, a luz da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin, foram elaboradas dezessete entrevistas com profissionais proprietários de empresas contábeis, situados na cidade de Londrina no Estado do Paraná.

A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas, e para análise dos dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo de Bardin (2016), e concluiu-se que as condições de resistência prevaleceram sobre os incentivos de mudança em relação a forma de atuação do profissional contábil. Mesmo os profissionais apresentando insatisfação com o modelo tradicional de prestação de serviço contábil, as condições de excesso de burocracia, recebimento de informações de baixa qualidade e incompletas, falta de confiança dos empresários gestores de PMEs, responsabilidade solidária, e enfoque fiscal, são elementos que dificultam a mudança do modelo de prestação de serviço contábil.

Em consonância com o objetivo geral, foram estabelecidos objetivos específicos. O primeiro deles foi identificar o *Status Quo* do profissional contábil, e o que conduz a esse *status*. Pois de acordo com a teoria de Lewin, a primeira etapa do processo de mudança planejada é identificar as forças presentes no ambiente do indivíduo, e quais influenciam no seu comportamento, tanto para incentivar, quanto para resistir a mudança. Ainda segundo Lewin (1947), se for possível identificar as forças, então será possível determinar qual deve ser “incentivada” e qual deve ser “minimizada” para promover a mudança desejada.

Logo, as forças identificadas são responsáveis por manter o *status quo* do profissional contábil, onde de um lado ele tem incentivos para mudar, que são: a satisfação em auxiliar o negócio do cliente, a insatisfação com o modelo atual de prestação de serviço contábil

(tradicional), a manutenção de sua profissão, e o aumento de sua remuneração. Porém do outro lado, as forças de resistência dificultam o profissional a se movimentar em direção à mudança para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva.

Após identificar às forças que agem sobre o profissional contábil, em consonância com os objetivos específicos, a pesquisa identificou e analisou a influência do grupo sobre o indivíduo. Na percepção de Lewin o grupo não é caracterizado por suas semelhanças, mas por compartilhar de objetivos em comum. Nesse sentido, pode-se considerar como grupo a própria categoria de profissionais contábeis, sobre as quais foram identificadas forças de resistências, como desvalorização profissional e baixa remuneração.

De acordo com as entrevistas foi identificado os profissionais contábeis se preocupam em atender somente ao fisco, sem pensar em agregar valor para seus clientes, e conseqüentemente transformaram o serviço contábil em uma linha de produção, prezando pela escala e desconsiderando a qualidade do serviço. Tal atitude pode ter sido motivada por uma questão de sobrevivência de mercado, ou talvez pela direção que a contabilidade tomou no Brasil, fato é que as empresas contábeis passaram a prezar pelo volume de clientes e não com a qualidade da informação contábil e o apoio necessário que a PME demanda.

Ao analisar se os profissionais contábeis percebem a necessidade de mudar para o modelo de contabilidade consultiva, alinhado com a última etapa da teoria da resistência à mudança de Kurt Lewin, a qual afirma que o indivíduo deve perceber a necessidade de mudança e, deve enxergar benefícios para mudar. Logo, foi identificado que a maioria dos profissionais contábeis, percebe a necessidade de mudar, porém não as colocam em prática. Devido às forças de resistência já identificadas, observa-se que essa percepção de necessidade de mudança é impulsionada devida à insatisfação do contador em não participar das decisões das empresas, ou seja, o profissional não se sente útil, e em alguns casos o mesmo acaba por se identificar apenas como meros escriturários fiscais, e que são solicitados apenas quando há demandas trabalhistas e tributárias.

No entanto para que a mudança de modelo de prestação de serviço contábil ocorra, é necessário o desenvolvimento de multidiscipliniedades. Por isso a pesquisa estabeleceu o objetivo específico de identificar o foco das multidiscipliniedades e atualização profissional dos contadores que atuam no âmbito da PME. Constatou-se que poucos profissionais contábeis se atualizavam em outras áreas, ou seja, buscavam multidiscipliniedades, a grande maioria dos contadores se aperfeiçoava somente para atender a obrigações acessórias, impostas pelo fisco e demais burocracias, fato que até certo ponto é compreensível, se analisar

a quantidade de obrigações fiscais presentes no Brasil, conforme os dados do IPEA já mencionados no referencial teórico.

Vale ressaltar que poucos profissionais apresentaram domínio de tecnologias, capazes de auxiliar na minimização do tempo gasto com a burocracia e serviços de processamento de dados, tal conhecimento mostrou ser fundamental para que o profissional consiga mudar do enfoque tradicional para o enfoque consultivo. Pois somente assim será possível o profissional atender a todas as demandas do governo, e conseguir atender as necessidades da PME, que podem ocorrer por meio de ferramentas, treinamentos, e aconselhamentos conforme constatado por Silva (2015).

Em razão da cultura brasileira, as forças de resistência apresentadas são acentuadas em decorrência da imagem da classe contábil, estar diretamente associada a um indivíduo que serve exclusivamente ao fisco. Pois, a sociedade vê o contador de PME como um indivíduo submisso ao fisco, sem voz ativa e que não tem competência em auxiliar nos negócios. Esta percepção está em consonância com o comportamento da maioria dos entrevistados, pois os mesmos se mostraram profissionais desmotivados, acuados, submissos ao mercado, e com excesso de trabalho, e com medo de saber das informações dos negócios da PME e serem responsabilizados por isto.

A representatividade da classe também foi questionada por todos os entrevistados, pois segundo os mesmos, o CFC não representa os interesses da categoria, aceitando todas as obrigações fiscais impostas pelo fisco sem questionamentos. Entretanto, o presidente do CRC-PR publicou uma cartilha, que trata das responsabilidades dos contadores, bem como o valor das multas, que, diga-se de passagem, são elevados. E criticou o fato do excesso de burocracia, que demanda todo o tempo do profissional contábil o qual poderia estar assessorando a PME na solução problemas financeiros. Mesmo diante de ações como essa, os profissionais contábeis se sentem injustiçados, na condição de reféns do governo.

Segundo Lewin (1947), mesmo que o indivíduo consiga mudar, a mudança não se perpetua se o grupo ao qual ele está inserido não mudar, pois segundo o autor, as forças exercidas pelo grupo sobre o indivíduo minariam sua posição de mudança. Por isso, a mudança deve ser direcionada para o grupo, logo, ressalta-se que a mudança do grupo pode iniciar um processo de descongelamento. Assim, se um indivíduo se destacar em relação ao grupo, o último tem uma tendência de seguir o indivíduo em direção à mudança, por conseguinte iniciaria o processo de quebra de paradigmas (descongelamento) para se destacarem e promoverem a mudança do grupo.

Além disso, os comportamentos dos entrevistados apresentados devem conduzir a reflexões mais profundas sobre a realidade do profissional contábil. Já que a Legislação Contábil aderiu somente em 2007 as IFRS, proporcionando ao profissional contábil o poder do julgamento, com o objetivo de produzir informações reais, e com a prevalência da essência sobre a forma. Todavia, ressalta-se que enquanto as forças de resistência apontadas por este estudo não forem minimizadas, a essência não prevalecerá sobre a forma. Esse estudo contribui com a perspectiva teórica, pois evidencia que a teoria está diferente da prática, tendo em vista que na prática a contabilidade para as PMEs não produz informações úteis para a tomada de decisão.

Assim foram identificados que os agentes envolvidos na mudança de modelo de prestação de serviço contábil são o fisco, as Instituições de Ensino Superior (IES) e o Conselho Federal de Contabilidade. O excesso de burocracia identificado na pesquisa poderia ser minimizado por intermédio do agente fisco. A falta de qualificação dos empresários de PMEs, poderia ser minimizada pelo agente de mudança IES. Já a responsabilidade solidaria poderia ser minimizada pelo agente de mudança CFC.

Por isso, sugere-se que mudança precisa ocorrer na maneira de como a contabilidade é vista, passando de uma ferramenta que serve exclusivamente ao fisco, para uma ferramenta que atende a todos os *stakeholders*. A figura 10 ilustra mudança necessária de enfoque para construção de uma nova imagem e, por conseguinte a mudança.

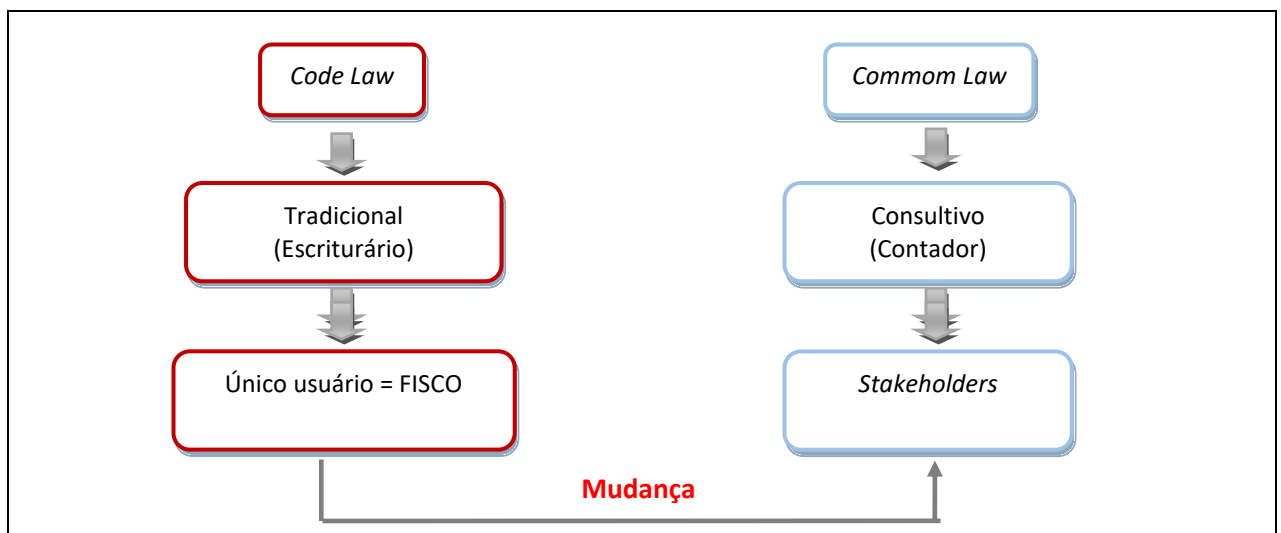


Figura 10 – Mudança de enfoque necessária para construção de uma nova imagem  
Fonte: Elaborado pelo autor.

Com a mudança do enfoque, prevalecerá a essência sobre a forma, permitindo ao profissional maior interesse ao negócio da PME, estreitando relacionamentos e possibilitando

ao profissional exercer suas competências. Assim a PME perceberá que poderá contar com o auxílio do profissional.

Em síntese, após analisar as forças exercidas sobre os profissionais contábeis, elaborou-se um modelo, que de acordo com os relatos dos entrevistados e discussões teóricas, poderia minimizar as forças restritivas e incentivar as forças propulsoras, no sentido da mudança de enfoque do serviço contábil tradicional para o modelo de contabilidade consultiva. A figura 11 elucida as etapas a serem observadas pelo profissional contábil, que desejaria mudar da contabilidade tradicional limitada para a contabilidade consultiva.

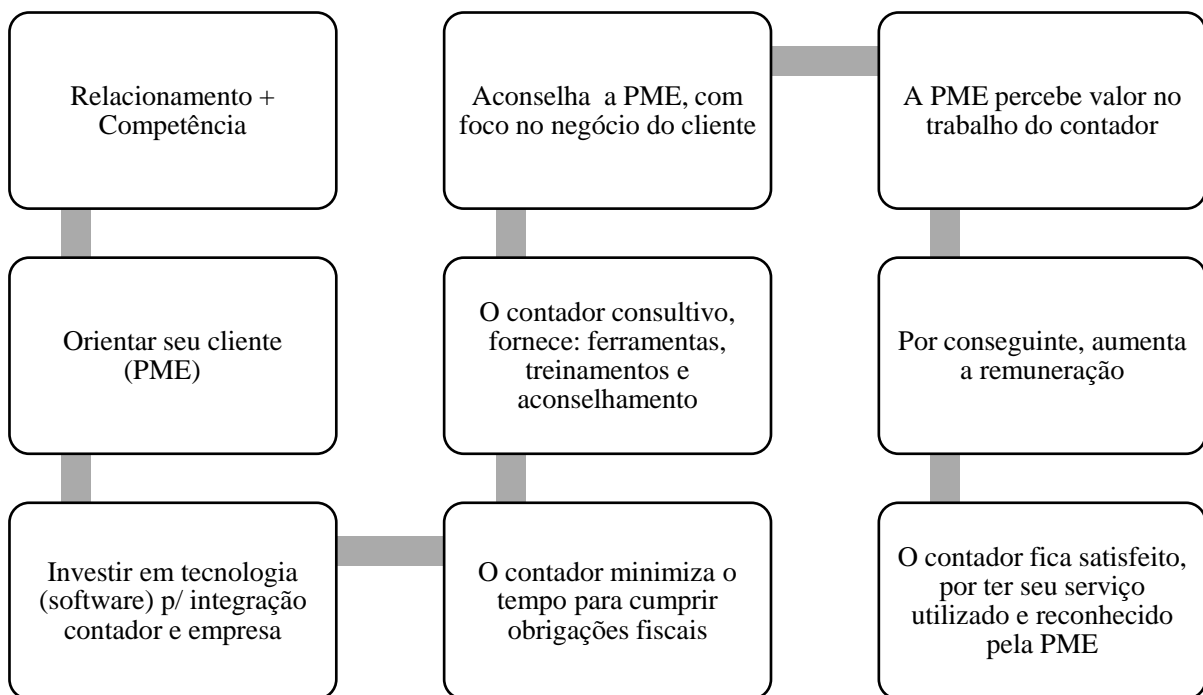


Figura 11 - Etapas a serem observadas para o processo de mudança planejada da contabilidade  
Fonte: Elaborada pelo autor.

Os resultados desta pesquisa, não podem ser generalizados a todos profissionais contábeis, pois a metodologia da pesquisa aplicada é qualitativa, e não tem por objetivo fazer qualquer tipo de generalização. Ressalva-se ainda, que as entrevistas foram com profissionais contábeis atuantes na cidade de Londrina, cujo grande maioria do público, é de empresas de pequeno e médio porte, com enfoque no comércio e prestação de serviço, por isso poderão ocorrer diferenças dependendo da região e/ou economia pesquisada.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se aplicar o mesmo estudo em outras regiões do país, para comparação dos resultados. Sugere-se também, utilizar as forças restritivas para elaboração de trabalhos quantitativos, com o objetivo de alcançarem uma

grande amostra que seja representativa e para a comparação dos resultados. E com bases nas influências identificadas elaborar pesquisas que elaborem um modelo de mudança planejada da profissão contábil.

## REFERÊNCIAS

- Adams, C. A., & McNicholas, P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(December 2016), 382–402.
- Argiles, J. M., & Slof, J. (2013). The use of financial accounting information and firm performance: an empirical quantification for farms. *Accounting and Business Research*, 33, 251–273.
- Authors, F., Berry, A. J., Sweeting, R., Goto, J., Berry, A. J., Sweeting, R., ... Donovan, G. O. (2015). UK small owner-managed businesses: accounting and financial reporting needs.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Bennett, R. J., & Smith, C. (2004). The Selection and Control of Management Consultants by Small Business Clients. *International Small Business Journal*, 22, 435–462. <https://doi.org/10.1177/0266242604046295>
- Bhimani, A. (2018). Do tech businesses require accounting to be different? *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(77), 189–193. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201890260>
- Blackburn, R., Carey, P., & Tanewski, G. (2010). *The Role of Trust, Relationships and Professional Ethics in the Supply of External Business Advice by Accountants to SMEs*. *Ssrn*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1592342>
- Boscov, C. P. (2008). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do CPC baseados nas IFRS. *Teses.Usp.Br*. Recuperado de <http://medcontent.metapress.com/index/A65RM03P4874243N.pdf%5Cnhttp://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10102013-161052/en.php>
- Boscov, C. P., & Rezende, G. R. V. (2016). Processo de Implementação do IFRS: um ensaio teórico sobre as justificativas relacionadas a resistências às mudanças organizacionais sob a teoria de Lewin. *Repec*, 10(6), 449–465. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/43092/processo-de-implementacao-do-ifrs--um-ensaio-teorico-sobre-as-justificativas-relacionadas-a-resistencias-as-mudancas-organizacionais-sob-a-teoria-de-lewin->
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods* (4<sup>o</sup> ed). New York: Oxford.
- Burnes, B. (2004). Kurt Lewin and the Planned Approach to Change: A Re-appraisal. *Journal of Management Studies*, (September).
- Burnes, B., & Cooke, B. (2013). Kurt Lewin's field theory: A review and re-evaluation. *International Journal of Management Reviews*, 15(4), 408–425.

- Cardoso, J. L. (2006). Perfil Do Contador Na Atualidade : Um Estudo Exploratório the Accountant ' S Profile in the Present : an Exploratory Study. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 3(3), 275–284.
- Carey, P. J. (2015). External accountants ' business advice and SME performance. *Pacific Accounting Review*, 27(2), 166–188.
- Carey, P., & Tanewski, G. (2016). The provision of business advice to SMEs by external accountants. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 290–313.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2009). *Traditional Accountants and Business Professionals : Portraying the Accounting Profession after Enron*.
- Casa Nova, S. P. (1996). *As empresas de pequeno porte e a contabilidade*. Universidade de São Paulo.
- Cherry, M. (2016). Accounting for Trust: A Conceptual Model for the Determinants of Trust in the Australian Public Accountant – SME Client Relationship. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 10(2), 3–22. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v10i2.2>
- Coch, L., & French, J. R. P. J. (1948). Overcoming Resistance to Change. *Global Business and Organizational Excellence*, 14(2), 5–12.
- Collis, J., & Jarvis, R. (2000). How owner-managers use accounts, (December).
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2009) Contabilidade para pequenas e médias empresas com glossário de termos recuperado em 27/08/2018 de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>
- Contabilizei. (2018). Acessado em 27/08/2018 de [https://www.contabilizei.com.br/?gclid=EAIaIQobChMIzt3Eran-2QIVEQyRCh3KeAvxEAAAYASAAEgL5avD\\_BwE](https://www.contabilizei.com.br/?gclid=EAIaIQobChMIzt3Eran-2QIVEQyRCh3KeAvxEAAAYASAAEgL5avD_BwE)
- Creswell, J. W. (2014). *Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa*. (Penso, Org.) (3º ed). Porto Alegre.
- Dent, E. B., & Goldberg, S. G. (1999). Challenging “Resistance to Change”. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 35(1), 25–45.
- Doing Business. (2018). <http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil#paying-taxes#s%C3%A3o-paulo>
- Dyer, L. M., & Ross, C. A. (2007). Advising the Small Business Client. *International Small Business Journal*, 25(2), 130–151. Recuperado de <http://isb.sagepub.com/cgi/content/short/25/2/130>
- European Commission. (2016). Revisão de desempenho das PME - Banco de dados interativo para PME.



- Exame. (2017). Pedidos de falência e recuperação judicial recuam no primeiro trimestres. Recuperado em 23/08/2018 de <https://g1.globo.com/economia/pme/noticia/pedidos-de-falencia-e-recuperacao-judicial-recuam-no-primeiro-trimestre.ghtml>.
- Farias Filho, M. C., & Arruda Filho, E. J. (2013). *Planejamento de Pesquisa Científica* (3ª ed). São Paulo: Atlas.
- Flick, U. (2009a). *Introdução à pesquisa qualitativa* (3ª ed). Porto Alegre: Artmed.
- Flick, U. (2009b). *Qualidade na pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed.
- Freires, D. A. do N., Gouveia, V. V., Bortolotti, L. V. S., & Ribas, F. T. T. (2014). Resistência à Mudança Organizacional: Perspectiva Valorativa e Organizacional. *Psico*, 45(4), 513–523.
- Gazeta do Povo. (2017). Apesar da crise, as empresas tem dificuldade de decretar falência no Brasil. <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/empreender-pme/apesar-da-crise-empresas-tem-dificuldade-em-decretar-falencia-no-brasil-5jsl1e3lrs43wc9yhz0t2kpgi>.
- Gephart, R. (2012). Paradigms and Research Methods. *Research Methods Forum*, 4, 1–8.
- Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos: coleção pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Bookman.
- Halabi, A. K., Barrett, R., & Dyt, R. (2010). Understanding financial information used to assess small firm performance An Australian qualitative study. *Qualitative Research in accounting & management*, 7(2), 163–179.
- Haller, A. Walton, P. (2003) Country differences and Harmonization In: International Accounting. (2 ed.) Londres, *Thomson Learning*.
- Hendriksen, E. S.; Van Breda, M. F.(1999) Teoria da Contabilidade. (5 ed.) São Paulo: Atlas.
- Hendry, C. (1996). Understanding and Creating Whole Organizacional Change Through Learning Theory. *Human Relations*, 49(5).
- Hernandez, J. M. da C., & Caldas, M. P. (2001). Resistência à mudança: uma revisão crítica. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 41, 31–45.
- Hochsprung, R., & Espíndola, E. E. (2011). Revista ambiente contábil. *Revista Ambiente Contábil*, 3, 20–36.
- Ian Burke, G., & Jarratt, D. G. (2004). The influence of information and advice on competitive strategy definition in small- and medium-sized enterprises. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 7(2), 126–138. <https://doi.org/10.1108/13522750410530039>
- IFAC. (2015). *The role of SMPS in providing business support to SMES new evidence*.

- IPEA. (2017). *Tributação no Brasil - Estudos, ideias e propostas. Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos.*
- Judson, J. (1966). *Relações humanas e mudanças organizacionais.* São Paulo: Atlas.
- Karadag, H. (2015). Financial Management Challenges In Small And Medium-Sized Enterprises: A Strategic Management Approach. *EMAJ: Emerging Markets Journal*, 5(1), 26–40. <https://doi.org/10.5195/EMAJ.2015.67>
- Kounrouzan, M. C. (2010). O Perfil do Profissional Contábil, 1–6.
- Lawrence, M. B., & Taylor, W. M. (1954). The relationship under stress between changes in skin temperature, electrical skin resistance, and pulse rate. *Journal of experimental psychology*, 48(5), 361–6. Recuperado de <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/13221729>
- Lewin, K. (1945). *Resolving social conflicts* (Gertrud We). New York: Research center for Group Dynamics, University of Michigan.
- Lewin, K. (1947). *Frontiers in Group Dynamics: Concept, Method and Reality in Social Science; Social Equilibria and Social Change. Human Relations* (Vol. 1).
- Kam, V. (1990). *Accounting Theory.* (2.ed.).USA: John Willey.
- Marriott, N., & Marriott, P. (2000). Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Management accounting research*, 11(4), 475–492. Recuperado de [http://resolver.scholarsportal.info/resolve/10445005/v11i0004/475\\_paatdotsfbap%5Cnhttp://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500500901422](http://resolver.scholarsportal.info/resolve/10445005/v11i0004/475_paatdotsfbap%5Cnhttp://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500500901422)
- Marriott, N., Marriott, P., Collis, J., & Son, D. D. (2008). The accountant and the provision of financial advice to UK smaller companies, (November 2016).
- Martins, G. de A., & Theóplilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.* (Atlas, Org.) (2º ed). São Paulo.
- Mathews, B., Linski, C. M., & Mathews, B. (2016). Shifting the paradigm: reevaluating resistance to organizational change.
- McShane, S. L., & Glinow, M. A. Von. (2014). *Comportamento organizacional: conhecimento emergente, realidade global.* (A. Editora, Org.) (6º).
- Minguzzi, A., & Passaro, R. (2001). The network of relationships between the economic environment and the entrepreneurial culture in small firms. *Journal of Business Venturing*, 16(2), 181–207.
- Mole, K. (2002). Business Advisers' Impact on SMEs. *International Small Business Journal*, 20, 139–162.

- Moreira, R. de L., Encarnação, L. V., Bispo, O. N. de A., Angotti, M., & Colauto, R. D. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(21758069), 1807–1821. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/762/76226206007.pdf>
- Moschem, M. R. D., & Wohlgemuth, J. M. (2014). A Participação do Contador nos processos de controle e tomada de decisão das empresas de pequeno e médio porte da região das hortênsias. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 3(5), 1–23.
- Most, K. S. (1990). *Accounting Theory*. Ohio: *Grid Inc.*
- Nobes, C. W. (2006). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233–245. <https://doi.org/10.1080/00014788.2006.9730023>
- O'Connor, C. a. (1993). Resistance: The Repercussions of Change. *Leadership & Organization Development Journal*, 14(6), 30–36.
- Piderit, S. K. (2000). Rethinking resistance and recognising ambivalence: A multidimensional view of attitudes towards an organisational change. *Academy of Management Review*, 25(4), 783–794. Recuperado de <http://amr.aom.org/content/25/4/783.full>
- Resolução nº 1.255 do Conselho Federal de Contabilidade
- Robalo, R., & Costa, A. P. (2017). The roles of accountants in a medium-sized company. *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 15(1), 35–41. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.07.003>
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de Pesquisa*. (Penso, Org.) (5º ed). Porto Alegre.
- SEBRAE. (2014). *Pequenas e Médias Empresas no Brasil - Pequenos Negócios – Conceito e Principais instituições de Apoio aos Pequenos Negócios*.
- SEBRAE. (2016). Relação dos contadores com as MPes. *SEBRAE*.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. (2018). Pequenos negócios em números. Recuperado em 22 de junho de 2018 em <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>.
- Shirley, R. (1976). *Business Topics*, 16(6), 37–43.
- Silva, C. do N. (2015). *Conte Comigo! Características da Consultoria Contábil aos Pequenos Negócios*. Universidade de São Paulo.
- Smollan, R. (2011). Engaging with resistance to change. *Business Review*, 13(1), 12–15. Recuperado de <http://search.informit.com.au/fullText;dn=181145041996107;res=IELNZC>
- Stone, G. (2011). Let ' s talk: Adapting accountants ' communications to small business

- managers' objectives and preferences. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(6), 781–809. Recuperado de <http://www.emeraldinsight.com/doi/10.1108/09513571111155546>
- Susskind, R., & Susskind, D. (2015). *The future of the professions*. (Oxford, Org.) (1. ed.). New York.
- Szuster, N. (2015). We have some reasons to be proud of Accounting in Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 121–125. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201590050>
- Telles, R. (2001). A efetividade da “matriz de amarração” de Mazzon nas pesquisas em administração. *Revista de Administração*, 36 (04), p.64-72
- Villa, P. (2012). *O Monólogo Contábil: Uma Análise do Uso da Contabilidade Gerencial em Micro e Pequenas Empresas à Luz do Processo Comunicacional Segundo Bakhtin*. Universidade Federal do Paraná.
- Watson, G. (1967). Technological Change. In *International Encyclopedia of Human Geography* (p. 165–170). Recuperado de <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/B9780080449104002303>
- Wood Jr, T. (2009). *Mudança Organizacional*. (Atlas, Org.) (5°). São Paulo.

## APÊNDICE A – Guia de perguntas para entrevista semi-estruturada

### Guia de Perguntas

**Local:** \_\_\_\_\_ **Data:** \_\_/\_\_/\_\_\_\_ - **Hora:** \_\_:\_\_

**Entrevistador:** \_\_\_\_\_

**Entrevistado:** \_\_\_\_\_

**Síntese do Projeto:** O objetivo desta pesquisa é: Analisar os fatores que reforçam ou atenuam a resistência à mudança do profissional contábil no seu modelo de prestação de serviço com base na Teoria da Resistência à Mudança de Kurt Lewin. Espera-se contribuir na compreensão da potência dos fatores que reforçam ou atenuam a resistência à mudança do profissional contábil no seu modelo de prestação de serviço e quais forças deveriam ser fortalecidas ou diminuídas para minimizar a resistência e promover a mudança.

#### Qtde

#### Questões

- 01 Você poderia fazer uma apresentação breve, com sua idade, formação profissional e como entrou nesta área?
- 02 Você se sente representado pelo seu órgão de classe, Conselho Regional de Contabilidade CRC? Por quais motivos?
- 03 Em relação à atualização profissional, você está realizando atualizações? Em quais temas?
- 04 Qual o tipo de atividade você desenvolve?
- 05 Qual o perfil de empresas que você atende?
- 06 Na sua opinião, o conhecimento multidisciplinar é necessário, para sua atuação profissional? Por quê?
- 07 Você atua em um ramo de atividade específico, ou seja, você atende um seguimento específico de empresas?
- 08 Você conhece o negócio do seu cliente, ou seja, a operação da empresa?
- 09 Em relação ao setor em que seu cliente atua, como você se atualiza sobre as dificuldades e oportunidades do setor?
- 10 Na sua opinião, quais serviços de auxílio ao negócio do cliente, você poderia oferecer?
- 11 Você explica para o seu cliente, o que é contabilidade e para que ela serve?
- 12 Você julga necessário, fornecer informações como: Análise de viabilidade econômica, elaboração de fluxo de caixa, análise para aquisição de crédito, formação de preço de venda? Por que?
- 13 Na sua opinião, o que é mais importante, conhecer o negócio do cliente ou

concentrar-se em atender as obrigações para com o fisco.

- 14 O que lhe incentiva, prestar serviços com enfoque consultivo?
- 15 O que lhe impede e/ou atrapalha a prestar serviços com enfoque consultivo?
- 16 Na sua opinião, o modelo atual de prestação de serviço contábil, precisa ser alterado? Quais mudanças você julga necessário.

## **APÊNDICE B –Termo de consentimento e livre esclarecimento**

**Gostaríamos de convidá-lo a participar da pesquisa intitulada PEQUENOS E MÉDIOS EMPRESÁRIOS CONTÁBEIS: POR QUE (NÃO) RESISTIR À MUDANÇA?** que faz parte do curso de Ciências Contábeis e é orientada pelo prof. Romildo de Oliveira Moraes da Universidade Estadual de Maringá. O objetivo da pesquisa é Identificar e explicar, o que influencia o Profissional Contábil a resistir a mudança do modelo tradicional de prestação de serviço contábil, para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva. **Para isto a sua participação é muito importante, e ela se daria da seguinte forma:** participar de uma entrevista, cujo o áudio será gravado, para possibilitar ao pesquisador a transcrição e análise do conteúdo da entrevista. **Informamos que poderão ocorrer os riscos/desconfortos a seguir:** A presente pesquisa, envolve riscos mínimos. O principal risco consiste no identificação do entrevistado, fato que pode ou não prejudicar a imagem do participante de alguma maneira. Para prevenir esse possível risco em todas as anotações o participante será identificado de forma numérica, assim a identidade do participante será preservada. Em relação ao desconforto ou constrangimento em responder as perguntas, o participante poderá dizer que não deseja responder a questão, interromper e ou desistir em qualquer momento. **Gostaríamos de esclarecer que sua participação é totalmente voluntária, podendo você: recusar-se a participar, ou mesmo desistir a qualquer momento sem que isto acarrete qualquer ônus ou prejuízo à sua pessoa. Informamos ainda que as informações serão utilizadas somente para os fins desta pesquisa, e serão tratadas com o mais absoluto sigilo e confidencialidade, de modo a preservar a sua identidade, ao final do projeto a mídia do áudio da entrevista será deletado, bem como os backups existentes. Os benefícios esperados são:** a compreensão possibilita identificar e explicar o que influência o indivíduo (profissional contábil), no ambiente o qual está inserido. Por meio desses resultados, no processo de mudança planejada, é possível maximizar as forças de influência que estimulam o processo de mudança ou minimizar as influencias que agem como forças restritivas, ou seja, que forças que estimulam a resistência à mudança. **Caso você tenha mais dúvidas ou necessite maiores esclarecimentos, pode nos contatar nos endereços**

abaixo ou procurar o Comitê de Ética em Pesquisa da UEM, cujo endereço consta deste documento. Este termo deverá ser preenchido em duas vias de igual teor, sendo uma delas, devidamente preenchida e assinada entregue a você.

Além da assinatura nos campos específicos pelo pesquisador e por você, solicitamos que sejam rubricadas todas as folhas deste documento. Isto deve ser feito por ambos (pelo pesquisador e por você, como sujeito ou responsável pelo sujeito de pesquisa) de tal forma a garantir o acesso ao documento completo.

Eu,.....

declaro que fui devidamente esclarecido e concordo em participar VOLUNTARIAMENTE da pesquisa coordenada pelo Prof. Romildo de Oliveira Moraes.

\_\_\_\_\_ Data:.....

Assinatura ou impressão datiloscópica

Eu, Marlon Athos Marçal Oliveira, declaro que forneci todas as informações referentes ao projeto de pesquisa supra-nominado.

\_\_\_\_\_ Data:.....

Assinatura do pesquisador



**Qualquer dúvida com relação à pesquisa poderá ser esclarecida com o pesquisador, conforme o endereço abaixo:**

**Nome: Marlon Athos Marçal Oliveria**

**Endereço: Rua Mossoró, 130 – apto 801**

**(telefone/e-mail) (43) 9.9639-2225 – marlonathosmarcal@gmail.com**

**Qualquer dúvida com relação aos aspectos éticos da pesquisa poderá ser esclarecida com o Comitê Permanente de Ética em Pesquisa (COPEP) envolvendo Seres Humanos da UEM, no endereço abaixo:**

**COPEP/UEM**

**Universidade Estadual de Maringá.**

**Av. Colombo, 5790. UEM-PPG-sala 4.**

**CEP 87020-900. Maringá-Pr. Tel: (44) 3011-4444**

**E-mail: [copep@uem.br](mailto:copep@uem.br)**

## APÊNDICE C – Tabela Qualificada das Entrevistas

Categorias		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9	P10	P11	P12	P13	P14	P15	P16	P17	TOTAL
Origens	Adquiriu uma empresa contábil em funcionamento	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	5
	Empresa familiar	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	Iniciou sua carreira em empresa contábil	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Posicionamento	Apresenta enfoque consultivo	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	3
	Segmenta os clientes por ramo de atividade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	2
	Tem conhecimento da operação do cliente	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	5
Qualificação	Apresenta conhecimento multidisciplinar	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2	1	1	1	1	1	7
	Capacita-se para atender as obrigações fiscais	2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	5
Auto avaliação	Acredita ter capacidade (conhecimento) para oferecer serviços de aconselhamento empresarial aos seus clientes	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2
	Apresenta ao seu cliente o conceito de contabilidade e a sua função	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0	4
	Tem percepção da necessidade de informações e indicadores financeiros para seus clientes	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	0	1	0	0	4
	Reconhece que lhe falta qualificação/conhecimentos multidisciplinares	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Percep. Nec. Mudança	Automatização de processos por meio do uso da tecnologia (inteligência artificial)	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
	Percebe a necessidade da informação contábil para o melhor desempenho do seu cliente	0	0	3	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4
Incentivos p/ mudar	Satisfação em auxiliar o negócio do cliente	1	0	2	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	1	9
	Insatisfação com o modelo de prestação de serviço tradicional	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	8
	Aumento na receita	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
	Manter-se no mercado	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4
Resistências p/ mudar	Excesso de burocracia	0	0	1	0	0	0	2	0	0	2	2	2	0	0	1	0	0	10
	Responsabilidade solidária	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	0	4
	Falta de confiança dos clientes	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
	Recebimento de informações de baixa qualidade e incompletas dos clientes	2	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	8
	Baixa remuneração	0	0	0	2	2	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	8
	Desvalorização profissional	3	0	1	2	3	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	14
	Enfoque fiscal	1	0	0	1	1	1	1	1	1	2	1	0	0	0	2	2	1	15
	Falta de qualificação do empresário da PME	2	0	2	1	1	0	2	0	1	0	2	0	0	0	1	1	0	13
	Mal aplicação dos recursos públicos	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
<b>TOTAL</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>12</b>	<b>11</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>10</b>	<b>9</b>	<b>8</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>9</b>	<b>5</b>	<b>147</b>	

## ANEXO A – Termo de aprovação COPEP

### PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

#### DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

**Título da Pesquisa:** Pequenos e médios empresários contábeis: por que (não) resistir à mudança?

**Pesquisador:** ROMILDO DE OLIVEIRA MORAES

**Área Temática:**

**Versão:** 1

**CAAE:** 88508318.1.0000.0104

**Instituição Proponente:** CSA - Centro de Ciências Sociais Aplicadas

**Patrocinador Principal:** Financiamento Próprio

#### DADOS DO PARECER

**Número do Parecer:** 2.644.295

#### Apresentação do Projeto:

Trata-se de projeto de pesquisa proposto por pesquisador vinculado à Universidade Estadual de Maringá.

#### Objetivo da Pesquisa:

Identificar e explicar, o que influencia o Profissional Contábil a resistir a mudança do modelo tradicional de prestação de serviço contábil, para o modelo contemporâneo de contabilidade consultiva. Objetivos específicos: Identificar o Status Quo do Profissional Contábil, e o que conduz a esse Status; Identificar a influência dos grupos sobre a atuação do Profissional contábil; Identificar se os Profissionais Contábeis percebem a necessidade de adequar-se ao modelo contemporâneo de contabilidade consultiva; Identificar como o profissional contábil se atualiza e aperfeiçoa-se para a prestação do serviço contábil.

#### Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Avalia-se que os possíveis riscos a que estarão sujeitos os participantes da pesquisa serão suplantados pelos benefícios apontados.

#### Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Trata-se de projeto de pesquisa sob a coordenação do pesquisador ROMILDO DE OLIVEIRA MORAES, vinculado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas – CSA, da Universidade Estadual de Maringá, enquanto orientador de mestrado em ciências contábeis de Marlon Athos Marçal Oliveira. Trata-se de estudo qualitativo, a ser conduzida no ambiente do indivíduo por meio de entrevistas

com 20 profissionais contábeis já proprietários de escritórios de contabilidade na cidade de Londrina no Estado do Paraná. Serão utilizados dados primários, que serão obtidos por meio de entrevista semiestruturada e das observações, por meio de codificação e categorização das entrevistas. Os dados coletados serão gravados por meio de recursos de áudio, para possibilitar a transcrição e tabulação das entrevistas. Para analisar os dados será utilizada a técnica de análise de conteúdo. Os significados serão construídos a partir dos dados das entrevistas.

**Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:**

Apresenta Folha de Rosto devidamente preenchida, carimbada e assinada pela Diretora Adjunta do CSA/UEM, Gisele Mendes de Carvalho. Apresenta orçamento de responsabilidade do pesquisador não detalhado no valor de R\$500,00. Apresenta Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, contemplando as garantias mínimas preconizadas, mas com o endereço e telefone de contato em página separada. O cronograma de realização é incompatível com o projeto apresentado. Apresenta roteiro de entrevista semiestruturada. Apresenta justificativa por não ter apresentado autorização do local onde os dados serão coletados que não justifica o ocorrido, pois o pesquisador já contactou os profissionais contábeis que concordam em participar da pesquisa.

**Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:**

O Comitê Permanente de Ética em Pesquisa Envolvendo Seres Humanos da Universidade Estadual de Maringá é de parecer favorável à aprovação do protocolo de pesquisa apresentado.

**Considerações Finais a critério do CEP:**

Face ao exposto e considerando a normativa ética vigente, este Comitê se manifesta pela aprovação do protocolo de pesquisa em tela.

**Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:**

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1103760.pdf	25/04/2018 14:40:02		Aceito
Outros	AutorizacaoEntrvistaCopep.docx	25/04/2018 14:39:19	MARLON ATHOS MARCAL OLIVEIRA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	ProjetoDissertacaoCopep.pdf	23/04/2018 22:54:56	MARLON ATHOS MARCAL OLIVEIRA	Aceito
Outros	RoterioEntrevistaCopep.docx	23/04/2018 22:50:08	MARLON ATHOS MARCAL OLIVEIRA	Aceito
TCLE / Termos de	TCLECopep.doc	23/04/2018	MARLON ATHOS	Aceito

Página 02 de

Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLECopep.doc	22:48:43	MARCAL OLIVEIRA	Aceito
Folha de Rosto	FolhaRosto.pdf	23/04/2018 22:45:55	MARLON ATHOS MARCAL OLIVEIRA	Aceito

**Situação do Parecer:**

Aprovado

**Necessita Apreciação da CONEP:**

Não

MARINGA, 09 de Maio de 2018

---

**Assinado por:  
Ricardo Cesar Gardiolo  
(Coordenador)**