

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO ACADÊMICO EM CONTABILIDADE

PÂMILA EDUARDA BALSAN COLLA

PRESSÕES ISOMÓRFICAS E PADRÕES CONTÁBEIS PARA
O RECONHECIMENTO DE RECEITAS: UM PARADOXO
NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

CASCVEL

2021

PÂMILA EDUARDA BALSAN COLLA

**PRESSÕES ISOMÓRFICAS E PADRÕES CONTÁBEIS PARA O
RECONHECIMENTO DE RECEITAS: UM PARADOXO NOS
ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestra em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Aládio Zanchet.

CASCADEL

2021

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ – UNIOESTE

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

Prof. Dr. Alexandre Almeida Webber
Reitor

Prof. Dr. Eurides Kuster Macedo Junior
Pro-reitor de Graduação

Prof. Dra. Sanimar Busse
Pro-reitora de Pesquisa e Pós-Graduação

Prof. Dr. Denis Dall Asta
Coordenador de Mestrado em Contabilidade

FICHA CATALOGRÁFICA

Colla, Pâmila Eduarda Balsan
Pressões Isomórficas e Padrões Contábeis para o
Reconhecimento de Receitas : Um Paradoxo nos Escritórios
de Contabilidade / Pâmila Eduarda Balsan Colla;
orientador(a), Aládio Zanchet, 2021.
133 f.

Dissertação (mestrado), Universidade Estadual do Oeste
do Paraná, Campus de Cascavel, Centro de Ciências Sociais
Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade,
2021.

1. Pressões Isomórficas. 2. Reconhecimento de
Receitas.
3. Escritórios de Contabilidade. 4. CPC 47. I.
Zanchet, Aládio. II. Título.

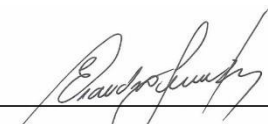
Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração
Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

PAMILA EDUARDA BALSAN COLLA

**PRESSÕES ISOMÓRFICAS E PADRÕES CONTÁBEIS PARA O
RECONHECIMENTO DE RECEITAS: UM PARADOXO NOS ESCRITÓRIOS DE
CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito para a obtenção do título de Mestra em Contabilidade.

COMISSÃO JULGADORA:



Prof. Dr. Eliandro Schvirck

Universidade Tecnológica Federal do Paraná



Profª. Drª. Dione Oleszczuk Soutes Universidade

Estadual do Oeste do Paraná



Prof. Dr. Aladio Zanchet

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Cascavel - Paraná, 31 de março de 2021

Dedico essa dissertação à minha família, que sempre está ao meu lado me apoiando incondicionalmente. Todos os dias agradeço à Deus por ter me proporcionado a bênção de tê-los em minha vida. Amo vocês!

AGRADECIMENTOS

A Deus por me proporcionar a vida, me guiar e proteger em todas as minhas viagens. Por se fazer presente nos momentos em que mais precisei.

À minha mãe por me ensinar os valores e princípios que regem a minha vida, por ser um exemplo de perseverança e força. Por sempre me incentivar a estudar. Por compreender meus momentos de ausência em função das atividades do mestrado e por me apoiar em cada decisão que tomei. Por me amar incondicionalmente e dedicar a sua vida a minha evolução. Sou eternamente grata por tê-la ao meu lado.

Ao meu marido que sempre esteve ao meu lado em cada etapa deste mestrado, me apoiando e me incentivando a crescer profissionalmente e como ser humano. Por compreender a minha ausência, por ficar feliz junto comigo a cada aprovação de artigo e me incentivar a fazer cada vez melhor.

À minha irmã, meu sobrinho e meus avós por compreenderem a minha ausência e me encorajarem nos momentos de insegurança. Por serem meu refúgio de paz quando estava cansada e desanimada. Cada um, ao seu jeito, me ensinou a importância de estar em família.

Ao meu orientador Prof. Dr. Aládio Zanchet por seu amparo nos momentos em que mais precisei, por acreditar em mim mesma quando nem eu não acreditava mais, principalmente nos momentos em que tudo parecia perder o sentido. Agradeço pela sua paciência, dedicação e humanidade que me ajudaram a não desistir, me fizeram perseverar e acreditar que “mesmo que os pinos não estejam em pé nos seus lugares, é preciso avançar”. Sou grata por todos os ensinamentos repassados em sala de aula e no desenvolvimento desta pesquisa. Tenho sua imagem de docente como exemplo a ser seguido. E, graças a sua contribuição imensurável, esta pesquisa foi concluída.

Sou grata a todos os professores do programa de mestrado que foram de extrema importância em minha vida acadêmica, agregando conhecimentos e ensinamentos sobre a docência que levarei por toda a minha vida. Em especial a Coordenação do Programa de Mestrado em Contabilidade, representada pela professora Dra. Delci Grapegia Dal Vesco, pela oportunidade da experiência do estágio internacional na Universidade UNACH no Chile.

Aos professores Dra. Dione Olesczuk Soutes e Dr. Eliandro Schvirck que participaram da minha banca de qualificação e de defesa, por acreditarem em minha pesquisa e me proporcionarem valiosas contribuições para o seu desenvolvimento e aprimoramento.

Agradeço a esta universidade, seu corpo docente, direção e administração, que me proporcionaram o conhecimento e a oportunidade de fazer o mestrado.

Ao professor Claudio Antonio Rojo por ter acreditado em meu potencial e ter me apresentado o programa de mestrado em Administração e o de Contabilidade da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) Campus Cascavel, pelas suas dicas e conversas que sempre agregaram em conhecimento e direcionamento.

Aos meus colegas de turma por compartilhar de forma intensa as alegrias, conquistas, tristezas e dificuldades ao longo do mestrado. Em especial a minha amiga Kelly Mariani Kozevitch pela grata companhia nas estadias no hotel toda semana para as aulas do mestrado, pelas conversas e conselhos que foram me ajudando a conviver com as dificuldades do mestrado e ver a vida de uma forma mais leve. A minha amiga Simone Boruck Klein que abriu as portas da sua casa para me receber todos os domingos para estudarmos e crescermos juntas, pela parceira nos artigos e nos congressos, sua visão de mundo me ajudou a crescer como pessoa, me desenvolveu em vários aspectos da vida e me preparou para o futuro frente a incertezas. Sou eternamente grata por ter vocês em minha vida durante esta passagem do mestrado e mais grata ainda por permanecerem presentes em minha vida após este período.

Agradeço imensamente a minha amiga Luciane Dagostini, que sempre esteve ao meu lado na jornada acadêmica, que primeiro foi minha professora de graduação, depois de pós-graduação e depois colega de departamento na Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Sou eternamente grata por tê-la como amiga, pois sempre esteve ao meu lado nos momentos de dificuldade e de conquistas, foi a primeira pessoa a me encorajar a entrar para docência, a depositar em mim a confiança para elaborar um artigo. Me encorajou a fazer o mestrado na área contábil e, principalmente, sempre foi meu exemplo de profissional e de pessoa. Como sempre te falo, agradeço a Deus todos os dias por ter colocado você em minha vida.

Sou grata por todo o apoio e incentivo que recebi dos professores do curso de graduação de Ciências Contábeis da UTFPR – Campus Pato Branco, em especial ao prof. Luiz Casagrande por ter me dado dicas de como fazer o projeto de pesquisa, por ter me substituído nas aulas em que precisava estar em Cascavel para as atividades do mestrado e por sempre ter acreditado em mim. Ao professor Eliandro Schvirck pelos valiosos conselhos de como era a vida de mestrando, pelas participações em pesquisas e por aceitar fazer parte da minha banca de qualificação e defesa. Ao professor Dr. Ricardo Antonelli por disponibilizar material e me ajudar com dicas para o desenvolvimento das pesquisas. Por fim agradeço a todos que passaram pela minha vida durante o período do mestrado, seja nos congressos, no estágio e nas aulas. De certa foram fizeram parte da minha formação. Muito obrigada!

“A melhor maneira de prever o futuro, é criá-lo”.
(Peter Drucker).

RESUMO

Colla, P. E. B. (2021) Pressões Isomórficas e Padrões Contábeis para o Reconhecimento de Receitas: Um Paradoxo nos Escritórios de Contabilidade. Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil.

As organizações sofrem pressões internas e externas, estas chamadas de isomorfismo institucional pela Teoria Institucional. Intenta-se que este cenário pode alcançar o processo de reconhecimento de receitas de contratos com clientes, uma vez que tal atribuição do campo organizacional representa o fluido vital para a continuidade das operações e atendimentos às expectativas e necessidade informacionais dos agentes. Sendo assim, esta dissertação tem por objetivo compreender o papel das pressões isomórficas frente a adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade. Para tal, foi realizada uma pesquisa, a partir de um delineamento de cunho descritivo, com abordagem qualitativa e com tipologia de levantamento, a qual utilizou roteiros de entrevistas semiestruturado. Os participantes da pesquisa compreenderam oito agentes que permeiam a realidade dos escritórios de contabilidade, sendo três internos e cinco externos. Foi empregada a análise de conteúdo para analisar as transcrições das entrevistas. Das entrevistas com agentes internos foi possível elaborar seis categorias de análises, a saber: i) Tipos de empresa que compõem a carteira de clientes do escritório de contabilidade; ii) Receitas e atividades empresariais dos clientes do escritório de contabilidade; iii) Procedimento para o reconhecimento de receita; iv) Fato gerador para o reconhecimento de receita; v) Fatores atrelados aos critérios de reconhecimento de receita; e vi) Orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas. Das entrevistas com os agentes externos, inscritos em representantes de uma instituição financeira, de auditoria, de órgão de classe dos profissionais contábeis e da Receita Federal, foi possível elaborar quatro categorias, inscritas na: i) Expectativa para o reconhecimento de receita; ii) Critérios observados no reconhecimento de receita; iii) Pressão exercida sobre a prática contábil de reconhecimento de receita; e iv) Informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da organização. É válido ressaltar que os procedimentos de análise e coleta de dados respondem ao campo de investigação. Desse modo, é visualizado uma intermediação entre o campo disciplinar e as disposições em termos de métodos e técnicas, fatos que permitem testar as proposições da pesquisa. A partir das evidências, é possível concluir que o papel dos elementos que perfazem as pressões isomórficas nos padrões e critérios adotados para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade, estão inscritas principalmente na condução da atuação do profissional contábil, a partir de pressões normativas e coercitivas.

Dessa forma, o regulador e o legislador são figuras presentes na condução dos processos de reconhecimento de receitas por parte dos escritórios de contabilidade. À medida que essas práticas são adotadas, a partir de pressões coercitivas e que ceder a esta dinâmica contábil é visto como aceitável pelos diferentes agentes, inclusive pelos guardiões das boas práticas contábeis – aqui representado pelo CRC e pela Auditoria – é possível afirmar que os escritórios de contabilidade alcançam a legitimidade organizacional ao se alinharem e atenderem as expectativas desses diferentes agentes. Além desta introspecção, implicações teóricas e empíricas e sugestões para estudos futuros são discutidos ao longo desta investigação.

Palavras-chaves: Pressões Isomórficas. Reconhecimento de Receitas. Escritórios de Contabilidade. CPC 47.

ABSTRACT

Colla, P. E. B. (2021) *Isomorphic Pressures and Accounting Standards for Revenue Recognition: A Paradox in Accounting Offices*. Master's dissertation, Universidade Estadual do Oeste do Paraná (State University of Western Paraná), Cascavel, PR, Brazil.

Organizations are inserted in the social environment through their relationships. Faced with these challenges, they suffer internal and external pressures, this so-called institutional isomorphism. It is intended that this scenario can reach the process of recognizing revenue from contracts with clients since such assignment of the organizational field represents the vital fluid for the continuity of operations and meeting the expectations and information needs of agents. Therefore, in view of this gap, this dissertation aims to understand the role of isomorphic pressures in the face of the adoption of criteria for the recognition of revenues carried out by accounting firms. To this end, research was carried out which tests six propositions, based on a descriptive design, with a qualitative approach, and with a survey typology. Research participants comprise internal and external agents. Regarding internal agents, they are accounting professionals in offices, while external agents represent a financial institution, the audit, the professional body, and the Federal Revenue Service. In view of the participants' search to constitute the present research, it was possible to gather eight internal and external agents that throughout this investigation print their perceptions regarding the constructions that make up the research, inscribed in the role of isomorphic pressures in the face of the adoption of criteria for the recognition of revenues carried out by accounting firms. Content analysis was used, from the transcripts of the interviews of the internal agents it was possible to elaborate six categories of analysis included in i) Types of the company that make up the client portfolio of the accounting office; ii) Revenue and Business Activities of the Clients of the Accounting Office; iii) Procedure for the Recognition of Revenue; iv) Generating Fact for the Recognition of Revenue; v) Factors linked to the Revenue Recognition Criteria; and iv) Guidance and alignment with the customer for the revenue recognition process. Starting from the interviews with external agents, it was possible to elaborate four, namely: i) Expectation for the Recognition of Revenue; ii) Criteria Observed in the Recognition of Revenue; iii) Pressure exerted on the accounting practice of revenue recognition; and iv) Information provided to external users on the recognition of revenues and the representation of the economic essence of the organization. It is worth noting that the analysis and data collection procedures respond to the field of investigation. In this way, intermediation between the disciplinary field and the dispositions in terms of methods and techniques is visualized, facts that allow testing the

research proposals. From the evidence, it is possible to conclude that the criteria for the recognition of revenue are based on a fiscal perspective, adopted from the multiple isomorphic pressures suffered and which are mostly coercive. As these practices are adopted from coercive pressures and that yielding to this accounting dynamic is seen as acceptable by the different agents, including the guardian of good accounting practices - represented here by the CRC - it is possible to say that the accounting offices reach organizational legitimacy when aligning and meeting the expectations of these different agents.

Keywords: Isomorphic pressures. Revenue Recognition. Accounting Offices in Paraná. CPC 47.

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1. Estrutura da dissertação.	28
Figura 2. Mecanismos de isomorfismo institucional	36
Figura 3. Hipóteses propostas por DiMaggio & Powell (1983)	38
Figura 4. Mecanismos isomórficos em nível organizacional e campo organizacional.	38
Figura 5. Critérios de reconhecimento da receita.	47
Figura 6. Etapas do reconhecimento da receita de acordo com CPC 47.....	51
Figura 7. Estudos Precedentes.....	61
Figura 8. Modelo teórico.	69
Figura 9. Participantes da pesquisa.	73
Figura 10. Constructo da pesquisa.....	74
Figura 11. Categorias de Análise: Critérios e Fatores Atrelados ao Reconhecimento de Receita.....	76
Figura 12. Categorias de Análise: Expectativas e Processos Utilizados por Agentes Externos para a Verificação do Reconhecimento de Receita.	77
Figura 13. Perfil dos Entrevistados.....	79
Figura 14. Carteira de Clientes.	80
Figura 15. Tipos de Receita da Carteira de Clientes.....	81
Figura 16. Reconhecimento de Receita.....	82
Figura 17. Fato Gerador para o Reconhecimento de Receita.	86
Figura 18. Fatores Atrelados aos Critérios de Reconhecimento de Receita Observados pelos Contadores.....	89
Figura 19. Orientação e alinhamento para o reconhecimento de receitas.	91
Figura 20. Pressões exercidas por agentes externos.	93
Figura 21. Expectativa para o reconhecimento de receitas.	96
Figura 22. Critérios Observados no Reconhecimento de Receita.	99
Figura 23. Pressão exercida sobre a prática contábil dos escritórios de contabilidade.	103
Figura 24. Informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da organização	106
Figura 25. Síntese das evidências das proposições do Modelo Teórico.	115

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPA	Coalition Provisional Authority
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
ECF	Escrituração Contábil-Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASB	International Accounting Standards Board
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICPC	Interpretação Técnica CPC
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPO	Initial Public Offering
ISA	International Standards on Auditing
NSI	Nova Sociologia Institucional
PIS	Programa de Integração Social
POC	Percentual de Conclusão
PPGC	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO¹

1	Introdução	18
1.1	Problema de pesquisa.....	20
1.2	Objetivos.....	25
<i>1.2.1</i>	<i>Objetivo geral.....</i>	<i>25</i>
<i>1.2.2</i>	<i>Objetivos específicos.....</i>	<i>25</i>
1.3	Delimitação para o estudo.....	25
1.4	Justificativa e contribuição do estudo.....	26
1.5	Estrutura da dissertação	28
2	Base Teórica	30
2.1	Teoria Institucional	30
<i>2.1.1</i>	<i>Fundamentos da Nova Sociologia Institucional.....</i>	<i>31</i>
<i>2.1.2</i>	<i>Mecanismos de isomorfismo institucional</i>	<i>33</i>
<i>2.1.3</i>	<i>Legitimidade organizacional.....</i>	<i>39</i>
2.2	Reconhecimento de receita	42
<i>2.2.1</i>	<i>Definição de receita.....</i>	<i>43</i>
<i>2.2.2</i>	<i>Reconhecimento de receita</i>	<i>45</i>
2.3	Estudos precedentes	56
2.4	Modelo teórico e formulação de proposições	63
3	Procedimentos Metodológicos	71
3.1	Delineamento da pesquisa.....	71
3.2	Escolha dos entrevistados	72
3.3	Constructo da pesquisa	73
3.4	Procedimentos de coleta dos dados	75
3.5	Aspectos éticos e metodológicos	75
3.6	Procedimentos e análise de dados	76
3.7	Limitações dos métodos e técnicas de pesquisa	77
4	Análise e Discussão dos Resultados.....	79
4.1	Perfil dos entrevistados	79
4.2	Evidências empíricas	80
<i>4.2.1</i>	<i>Crítérios e Fatores Atrelados ao Reconhecimento de Receitas</i>	<i>80</i>
<i>4.2.2</i>	<i>Expectativas e Processos Utilizados por Agentes Externos para a Verificação do Reconhecimento de Receita.....</i>	<i>95</i>
4.3	Discussão do modelo e das proposições de pesquisa.....	108
<i>4.3.1</i>	<i>Proposição 1: CPC 47</i>	<i>108</i>
<i>4.3.2</i>	<i>Proposição 2: Pressões Isomórficas externas a partir das instituições financeiras e reconhecimento de receita.....</i>	<i>109</i>
<i>4.3.3</i>	<i>Proposição 3: Pressões isomórficas externas a partir da auditoria e reconhecimento de receita</i>	<i>110</i>
<i>4.3.4</i>	<i>Proposição 4: Pressões isomórficas externas a partir do CRC e reconhecimento de receita</i>	<i>111</i>
<i>4.3.5</i>	<i>Proposição 5: Pressões isomórficas externas a partir da Receita Federal e reconhecimento de receita.....</i>	<i>112</i>
<i>4.3.6</i>	<i>Proposição 6: Atendimento pelos escritórios de contabilidade às pressões isomórficas, critérios de reconhecimento de receita e a legitimidade organizaiconal.....</i>	<i>113</i>
5	Considerações Finais e Recomendações para Futuras Investigações.....	117

¹ Este trabalho foi revisado de acordo com as novas regras ortográficas aprovadas pelo Acordo Ortográfico assinado entre os países que integram a Comunidade de Países de Língua Portuguesa (CPLP), em vigor no Brasil desde 2009. E foi formatado de acordo com as Instruções para Formatação de Trabalhos Acadêmicos – Norma APA, 2017.

5.1	Conclusão	117
5.2	Implicações teóricas e empíricas	119
5.3	Recomendações para futuras investigações	120
	Referências	121
	Apêndice A – Roteiros de Entrevistas.....	128
	Apêndice B - Protocolo de Comprometimento Ético em Pesquisa	133

1 Introdução

As organizações estão inseridas em um meio social por meio de suas relações com colaboradores, clientes, fornecedores, órgãos reguladores, organizações que desenvolvem produtos e serviços semelhantes e outras entidades sociais. Segundo DiMaggio & Powell (1983), essas relações compõem o campo organizacional. Diante dessa realidade, as organizações aderem a ações, normas, valores, crenças e definições socialmente construídas em busca da legitimidade e, por conseguinte, sofrem pressões externas que, como consequência, as tornam semelhantes. Essas pressões são chamadas de isomorfismo institucional. O isomorfismo é um fenômeno investigado pela Teoria Institucional, na vertente da Nova Sociologia Institucional (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977), e pode ser considerado como atributo que possui capacidade de influenciar a organização a promover mudanças em sua estrutura e/ou processo (Marques, 2012).

O isomorfismo institucional, na perspectiva de Caldas e Wood Jr. (1999, p. 295) representam um “processo que leva organizações em determinado setor a parecer-se com outras, com as quais partilha as mesmas condições ambientais [...] Uma vez que passem pelo processo de institucionalização, porém, ocorre uma tendência para a homogeneização”. Partindo desse entendimento, observa-se que esta vertente da Nova Sociologia Institucional representa estruturas e abordagens comuns entre as organizações que ao longo do tempo tornam-se semelhantes. Além desse posto, Freitas e Guimarães (2005) reconhecem o isomorfismo como produtos de pressões competitivas que conduzem a continuidade organizacional.

Dessa forma, a busca por modelos de gestão e práticas empresariais operacionalizadas por empresas pertencentes a um mesmo setor, pode conduzir a um ambiente isomórfico, com vistas ao alcance da legitimidade (Freitas & Guimarães, 2005). As normas contábeis destacam-se neste escopo, uma vez que desde a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade as organizações são desafiadas no que concerne a elaboração e divulgação de suas demonstrações contábeis aos interessados pela informação econômico-financeira e social da empresa (Freitas & Guimarães, 2005; Cova, 2015).

Intenta-se que esta situação, a qual abarca isomorfismo institucional e normas e procedimentos para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis pode também alcançar o processo de reconhecimento de receitas, isso por que a mesma representa uma métrica importante no que tange a continuidade das operações. Além disso, a mesma é um atributo de atenção por parte das auditorias (Santos et al, 2020), bancos e órgãos reguladores

e legisladores e ainda permite que avaliações de desempenho sejam realizadas, a partir da sua constituição, o que envolve todo o processo de mensuração (Cova, 2015). Hendriksen & Van Breda (2016, p. 224) inferem que “as receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido surpreendentemente difícil definir receita como um elemento contábil”. Por ser parte do lucro, observam os autores, o momento do reconhecimento da receita significa também o reconhecimento do lucro.

Para Mota et al. (2012), as receitas são de extrema relevância para os usuários das demonstrações financeiras, pelo fato de ser uma informação que impacta na tomada de decisão e serve como base para a determinação do lucro. Apesar dessa relevância, Falcão et al. (2014) alertam para o fato de que as discussões sobre o reconhecimento de receita na área contábil têm ocorrido apenas em razão das frequentes republicações dos demonstrativos financeiros decorrentes de inconsistências no processo de reconhecimento das receitas. Aspectos relacionados a outros atributos e fatos, como a questão do isomorfismo institucional, normalmente são objeto de discussão que se encontram de modo pulverizado no campo disciplinar (Cova, 2015; Santos et al, 2020).

Diante do elevado volume de particularidades no que tange ao reconhecimento da receita, em maio de 2014 membros do *Financial Accounting Standards Boards* (FASB), juntamente com membros do *International Accounting Standards Board* (IASB), empreenderam esforços para a emissão da *International Financial Reporting Standards* (IFRS) 15 - *Revenue from Contracts with Customer* - IFRS 15 - Receita de Contratos com cliente (Silva, 2019). No Brasil essa norma internacional foi acolhida por meio do Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Clientes (CPC 47, 2016). Por mais que a norma já tenha sofrido algumas apreensões no Brasil (Cova, 2015), a partir de 1º de janeiro de 2018 os novos critérios para o reconhecimento da receita passaram a ser obrigatórios no Brasil. Com essa ação, órgão regulares buscam contribuir com o nível de comparabilidade entre os países e, principalmente, contribuir com parâmetros para alicerçar a discricionariedade dos gestores.

A emissão da nova norma de reconhecimento de receita é vista por Cova (2015) como um marco para o aperfeiçoamento dos processos e serviços que permeiam os procedimentos contábeis. Assim, Cova (2015, p. 49) aponta que “a assimilação e a implantação da nova norma deverão assumir distintos graus de complexidade, conforme as especificidades do segmento industrial e da estrutura dos controles internos de cada empresa”. Diante desse cenário, reconhece-se que tal desafio pode mostrar-se presente para as empresas prestadoras

de serviços contábeis, ou escritório de contabilidade, uma vez que figuram entre as organizações de grande importância para a profissão contábil e que atende boa parte das empresas em funcionamento no Brasil, uma vez que mais de 99% destas são micro e pequenas e demandam por serviços contábeis.

Von Muhlen et al. (2019), apontam que o estudo de organizações prestadoras de serviços contábeis sob o ponto de vista da Teoria Institucional pode contribuir para uma melhor compreensão sobre o ambiente institucional e sobre as forças sociais que atuam sobre estes. Beuren & Dallabona (2013), por exemplo, observaram a presença de fenômenos isomórficos em empresas contábeis do estado de Santa Catarina, enquanto o estudo de caso conduzido por Von Muhlen et al. (2019) indicou que a ausência de oferta de serviços gerenciais para o cliente do escritório está fortemente relacionada com a pressão exercida pelo governo sobre essas organizações. Posto isso, um aspecto peculiar explorado nesta dissertação, e que envolve as empresas prestadoras de serviços contábeis, está relacionado à maneira pela qual essas organizações reagem diante da necessidade de adoção de determinado padrão contábil para o reconhecimento de elementos nas demonstrações contábeis. Mais especificamente, o foco é o reconhecimento de receitas, que tem permanecido como um dos temas centrais na contabilidade (Cova, 2015; Santos et al, 2020).

1.1 Problema de pesquisa

Fatores institucionais podem influenciar a maneira como determinados padrões contábeis são implementados, especialmente quando a questão da legitimidade organizacional está em jogo. Meyer & Rowan (1977), por exemplo, consideram que as organizações incorporam práticas e procedimentos já institucionalizadas na sociedade, visando obter legitimidade. Os autores mostram um paradoxo existente entre regras institucionalizadas e eficiência organizacional: “a conformidade com as regras institucionalizadas frequentemente conflita fortemente com os critérios de eficiência. Por outro lado, coordenar e controlar a atividade para promover a eficiência mina a formalidade cerimonial de uma organização e restringe seu apoio e legitimidade²”. (Meyer & Rowan, 1977, p. 41 –tradução livre).

Meyer & Rowan (1977) argumentam também que as estruturas formais das organizações “refletem dramaticamente os mitos de seu ambiente institucional ao invés das

² ... conformity to institutionalized rules often conflicts sharply with efficiency criteria; conversely, to coordinate and control activity in order to promote efficiency undermines an organization's ceremonial conformity and sacrifices its support and legitimacy.

demandas das atividades de seu trabalho³”. (Meyer & Rowan, 1977, p. 41, tradução livre). Assim, as práticas socializadas no ambiente institucional tendem a contribuir para a continuidade das tarefas e demandas. Resultados dos trabalhos de Beuren & Dallabona (2013) e Muhlen et al. (2019) são exemplos de situações que refletem esse cenário, referente a influência das estruturas formais na organização.

O CPC 47 introduz uma forma diferenciada para o tratamento contábil do reconhecimento de receita, distanciando-se da metodologia de apresentação de regras específicas, como era a prática em seus antecessores, a exemplo dos pronunciamentos técnicos CPC 17 - Contratos de Construção, CPC 30 – Receitas, Interpretação A – Programa de Fidelidade, Interpretação B – Transações de Permuta, envolvendo serviços de publicidade, ICPC 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário e ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes. Este pronunciamento mais recente está mais próximo de uma estrutura conceitual para o reconhecimento de receitas.

O objetivo do CPC 47 consiste em “... estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com clientes” (CPC 47, 2016, p. 01). Um princípio geral passou a ser acolhido para o reconhecimento da receita, sendo ele: “... a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços” (CPC 47, 2016, p. 01).

Dantas et al. (2014, p. 72) explicam que o pressuposto das normas baseadas em princípios é de que elas orientam sobre “como decidir o que necessita ser feito”, ao invés de determinar como fazer. Dessa forma, a imersão dessas novas normas, apontam que “ao invés de especificar claramente como promover a classificação, o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de cada evento econômico, oferecem diretrizes para o julgamento profissional de cada situação particular”. (Dantas et al., 2014, p. 72). No entanto, os autores advertem que embora o modelo baseado em princípios aumente a transparência e a qualidade da informação financeira, esse modelo requer que reguladores, investidores, credores e outros usuários aceitem as consequências de sua aplicação, que incluem, entre outras, uma maior divergência nas práticas, decorrente da “subjetividade implícita nos julgamentos profissionais”. (Dantas et al., 2014, p. 86).

³ ... *dramatically reflect the myths of their institutional environments instead of the demands of their work activities.*

Nesse sentido, embora o CPC 47 represente um avanço nas discussões sobre o reconhecimento de receita, a forma como as organizações implementam tal normativa pode conter forte influência de seu ambiente institucional, principalmente por estarem envoltas por realidades distintas em termos de perfis empresariais, o que coaduna para a necessidade de maior julgamento profissional para a aplicação prática dessa norma.

Segundo Fagundes (2017), as mudanças propostas pelo CPC 47 possuem uma visão de gestão de negócios, pois à medida que os CPCs são elaborados, melhoram a qualidade das informações e, conseqüentemente, colaboram para questões gerenciais, destacando-se o papel do contador na geração de informações úteis para a tomada de decisão. Mota et al. (2012) também relatam que as organizações que possuem modelos de negócios com transações de curto prazo, normalmente ocorridas dentro de um período contábil, não sentem com grande intensidade o problema de reconhecimento da receita. Já as organizações que possuem transações de longo prazo, excedendo um ou mais períodos contábeis, necessitam avaliar mais profundamente o processo de reconhecimento da receita, para que este possa refletir adequadamente a transferência dos riscos e benefícios da transação ou evento.

Pesquisas anteriores sobre o tema (Cova (2016; Tavares, 2016; Severiano et al., 2017), buscam compreender os efeitos da adoção do CPC 47. Cova (2016) explica que a adoção da norma exigiria das empresas, em primeiro plano, uma avaliação sobre as mudanças necessárias em seus controles internos e sistemas, políticas e procedimentos, para assegurar que as avaliações das transações de receita ocorram de acordo com o IFRS 15. A principal conclusão do autor foi de que havia a necessidade de um planejamento para a implantação do novo padrão, pois a sua adoção ocorreria de forma trabalhosa para as organizações. Tavares (2016), por sua vez, identificou que a nova norma exigia mais atenção com as cláusulas contratuais e a essência dos contratos sob a ótica contábil, uma vez que podem ocorrer mudanças no número das obrigações de *performance*, na utilização de fatores limitantes para o reconhecimento de receita em parcelas variáveis e na identificação de componentes financeiros.

Na mesma perspectiva, Severiano et al. (2017) identificaram os principais obstáculos a serem enfrentados pelos preparadores das demonstrações financeiras no momento da adoção das diretrizes da IFRS 15 no Brasil, englobando as mudanças nos controles internos das organizações, processos contábeis, sistemas de informações, cláusulas contratuais e ainda a apresentação detalhada das informações de reconhecimento da receita nas demonstrações financeiras. Evidenciam-se, com esses estudos, potenciais alterações nos procedimentos internos e contábeis das organizações para a adoção da nova norma.

Outras pesquisas, ainda em estágios iniciais, vêm sendo apresentadas nos congressos nacionais, como os estudos de Lopes et al. (2017) e Miranda et al. (2018). Lopes et al. (2017) descrevem que as potenciais mudanças contábeis com a aplicação do pronunciamento CPC 47 geram impactos fiscais, pois força a mudança de critérios de reconhecimento de receitas que não são divulgadas pelas organizações em suas notas explicativas. Miranda et al. (2018) verificaram a percepção dos contadores sobre a implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil. Assim, identificaram que a norma impactará nos procedimentos contábeis das organizações.

Nota-se que as pesquisas se concentram, em sua maioria, em identificar os impactos causados pela adoção da norma nas organizações. Contudo, outras investigações têm buscado compreender a relação do reconhecimento da receita com outros temas. É o caso de Dani et al. (2017), que avaliaram a relação da qualidade da informação contábil e a adoção antecipada do IFRS 15. O estudo mostra que a adoção da norma auxilia na redução de vieses na comparabilidade das informações. Além disso, reconhece que a adoção antecipada da norma tem relevância para o mercado de capitais, interferindo no preço das ações após a publicação dos relatórios financeiros. Tal achado remete ao conceito de legitimidade, devido ao campo organizacional em que a empresa está inserida. O mercado financeiro reconhece a legitimidade da organização com o aumento do valor de suas ações, a partir do momento em que a organização adotou a norma ora vigente.

No cenário internacional, estudos recentes têm buscado verificar a relação do reconhecimento da receita com outros temas, a exemplo de Al Okaily et al. (2018), Du & Whittington (2018) e Haggemüller (2019). Al Okaily et al. (2018) descrevem que a qualidade da governança corporativa está relacionada ao reconhecimento da receita, demonstrando que, quanto melhor a governança, maior o nível de divulgação de informações sobre o reconhecimento da receita. Além disso, Du & Whittington (2018) apuraram que a divulgação de informações gerenciais sobre reconhecimento da receita tem impacto significativo nos julgamentos e na tomada de decisão dos investidores sobre o desempenho corporativo e gerencial.

Utilizando a Teoria Institucional, Haggemüller (2019) inferiu que, devido à complexidade da norma, as organizações foram afetadas em maior ou menor grau de acordo com seus modelos de negócios, ocasionando implantações demoradas e trabalhosas. Percebe-se que a pesquisa segue a mesma característica dos estudos que buscaram verificar os impactos sofridos com a adoção da norma sobre a receita de contrato com clientes, identificando

características que possam ter amenizado ou ampliado os impactos ocorridos com a adoção desta IFRS em discussão.

Pesquisas também descrevem possíveis mudanças nas estruturas das organizações. Para Marques (2012), as pressões isomórficas podem fornecer explicações para as mudanças nas estruturas da organização. Essa visão pode ser reforçada pelos estudos de Touron (2005), Baker & Rennie (2006), Hassan et al. (2014), Doadrio et al. (2015), Judge et al. (2010) e Boolaky & Soobaroyen (2017), que reportaram a influência da legitimidade organizacional e do isomorfismo em processos de convergência às normas internacionais em diferentes países.

De maneira geral, o campo disciplinar que tem sido construído a respeito de reconhecimento de receita, indica que a adoção do CPC 47 impacta nos controles internos e na estrutura da organização. Este ambiente de controle das organizações deve ser ajustado para abordar os julgamentos e as estimativas necessárias para que a organização esteja em conformidade com esta norma. Dessa forma, os departamentos são impactados com a adoção do CPC 47, em geral, estes estão inscritos em relação com investidores; tecnologia de informação; gestão tributária; e informações gerenciais e contábeis (Cova, 2016; Fagundes, 2017; Silva, 2019).

No entanto, não se identificou no campo disciplinar discussões que lancem olhares de forma específica para os escritórios de contabilidade, uma vez que se percebe que essas organizações atendem uma ampla gama de clientes, com diferentes realidades, os quais estão inseridos em campos organizacionais singulares para cada setor aos quais prestam serviços. Além disso, alinhando essa necessidade de discussões às prerrogativas que inferem que a implementação do CPC 47 demanda por planejamento (Cova, 2016) e exige dos profissionais mais atenção com as cláusulas contratuais (Tavares, 2016). Logo, tem-se o interesse em investigar como as práticas de reconhecimento de receitas nestas organizações tem se estruturado, partindo-se do pressuposto de que estas sofrem diferentes pressões isomórficas de agentes externos com as quais se relacionam.

Posto isso, reconhece-se que o campo carece de investigação com abordagem da Nova Sociologia Institucional, uma vez que esta pode orientar sobre a maneira como as pressões institucionais influenciam na adoção de normas contábeis. Fato que se intersecciona com a necessidade de entender como tais procedimentos se alocam a distintos modelos de negócios (Haggenmüller, 2019). Além disso, pode contribuir para que se possa compreender como o ambiente institucional no qual a organização está inserida pode afetar o reconhecimento de receitas em organizações prestadoras de serviços contábeis. Nesse sentido, esta dissertação estabelece a seguinte questão orientadora de pesquisa: **Qual o papel das pressões**

isomórficas na adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade?

1.2 Objetivos

Diante do exposto, apresentam-se nesta seção o objetivo geral, o qual norteia a pesquisa, e os objetivos específicos que auxiliaram no seu desenvolvimento e operacionalização.

1.2.1 Objetivo geral

Compreender o papel das pressões isomórficas na adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Descrever os padrões adotados pelos escritórios de contabilidade para o reconhecimento de receitas na contabilidade de seus clientes;
- b) Identificar os critérios observados pelos escritórios de contabilidade para a definição dos padrões de reconhecimento de receita adotados;
- c) Mapear os procedimentos utilizados pelos agentes externos na verificação do reconhecimento de receitas e que exercem pressões isomórficas;
- d) Compreender como o atendimento às pressões isomórficas pelos escritórios de contabilidade afeta a adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes e implica na legitimidade organizacional de suas práticas.

1.3 Delimitação para o estudo

A pesquisa foi desenvolvida entre janeiro de 2020 a março de 2021, sendo que as evidências empíricas foram coletadas entre os meses de fevereiro e março de 2021. O estudo abrange os profissionais contábeis atuantes em escritórios de contabilidade, sendo esses os participantes nucleares da análise qualitativa. De modo adicional, agentes externos foram entrevistados a fim de compreender as pressões exercidas sobre os participantes nucleares no decorrer da tomada de decisão para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes.

1.4 Justificativa e contribuição do estudo

A realização da presente dissertação justifica-se, inicialmente, pela contribuição teórica, visando expandir a partir de uma investigação empírica como as pressões isomórficas influenciam as organizações na adoção de normas referentes as práticas contábeis, evidenciando pontos que merecem atenção quando da decisão de adotar esse tipo de prática. Assim, como as informações fornecidas pela contabilidade são vistas como legítimas e confiáveis por seus usuários, é possível que a Teoria Institucional seja uma estrutura útil para prever a adoção de novos padrões contábeis (Judge et al., 2010). Logo, o estudo propicia contribuir tanto para a literatura sobre o tema, auxiliando novas discussões, quanto para as organizações no que diz respeito à adoção de práticas contábeis.

As discussões sobre normas e procedimentos contábeis, em específico relacionado ao reconhecimento de receitas, apontam que há necessidade de um planejamento para a implantação do novo padrão (Cova, 2016), a norma exige mais atenção com as cláusulas contratuais (Tavares, 2016) e perfaz-se por necessário maior detalhamento quanto ao processo informacional dos contratos (Severiano et al., 2017). Além disso, com a adoção do CPC 47, impactos fiscais podem permear a realidade organizacional e até mesmo afetar a qualidade da informação contábil (Dani et al, 2017). Dessa forma, ainda em termos teóricos esta pesquisa justifica-se pela necessidade a qual o campo disciplinar dispõe de respostas quanto à implementação e adoção de critérios para o reconhecimento de receitas em distintos segmentos de negócios.

Assim, espera-se poder contribuir para o tema de reconhecimento de receita, para o entendimento das dificuldades enfrentadas para o reconhecimento desse elemento de importância vital para as organizações por parte dos escritórios de serviços contábeis. Estima-se contribuir para a literatura com a elucidação de critérios contábeis que direcionam o reconhecimento de receita com base nos parâmetros apresentados no CPC 47, o que a curto e longo prazo pode tornar esta investigação um material consultivo para os tomadores de decisão. A escolha do enfoque sobre o reconhecimento de receitas ocorreu devido a este ser comum a todos os tipos de organizações, não necessitando que a organização possua uma característica específica para a adoção da norma que permeia este reconhecimento. Assim, a pluralidade de agentes que a pesquisa atende pode ser um diferencial e a torna relevante para o campo disciplinar.

Além disso, este fluxo de discussão teórica presente nesta dissertação, justifica-se pelo fato de adicionar à literatura sobre a Nova Sociologia Institucional, a partir do aprofundamento

de interpretações das questões isomórficas. Isso porque, de acordo com Marques (2012, p. 89), “analisar a questão do isomorfismo é importante para verificar como as inovações são difundidas nos campos organizacionais. Além disso, a forma como tais inovações chegam às organizações (coerção, normas, imitação) pode impactar no tipo de resposta em relação às mesmas”.

No meio educacional, pesquisas (Marassi, Fasolin & Klann, 2018, p. 37) enfatizam que com a adoção das normas internacionais de contabilidade os docentes “tiveram que se readequar para transmitir o conteúdo dessa disciplina aos alunos e que os pronunciamentos do CPC estão sendo um instrumento de importante utilidade para essa readequação”. O que se mostra desafiador para a profissão e até mesmo para a perpetuação do conhecimento contábil em sala de aula. Assim, esta pesquisa justifica-se por aumentar a discussão sobre a temática que fere o CPC 47 em termos de reconhecimento, mensuração e divulgação, o que alcança a prática de ensino em plurais disciplinas, a exemplo da contabilidade societária. Justifica-se esta dissertação ainda em termos educacionais, pois a mesma apresenta-se como uma continuidade da proposta de Alver et al (2017), no que tange contribuir com as Instituições de Ensino Superior a adequar o ensino contábil às diretrizes internacionais. A pesquisa dos referidos autores foi realizada diante dos CPCs aprovados até 2014, assim com a incursão do CPC 47 a partir de 2018 esta lacuna é preenchida com a presente investigação.

O estudo é de relevância também pela contribuição empírica e social oferecida aos profissionais contábeis que atuam ou que desejam atuar nos escritórios de contabilidade, pois revela os possíveis *enforcements* advindos das pressões isomórficas na adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade. Tal aspecto, amplia e divulga a atuação do profissional contábil na sua interação com o meio interno e externo, o qual a organização está inserida. Para as organizações, espera-se poder contribuir com o fornecimento de subsídios para auxiliar a compreensão dos gestores quanto aos critérios de reconhecimento da receita e a interpretação das ações efetuadas na adoção de normas que visam as alterações ou aprimoramentos nas práticas contábeis.

Finalmente, esta pesquisa ainda se configura relevante para o Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - PPGC, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE – Campus Cascavel-PR, por impulsionar novas vertentes de pesquisa na área de contabilidade financeira, principalmente em termos de métodos e técnicas, com vistas a permear o campo, a partir de novas estruturas de pesquisa, que se distanciam das técnicas puramente permeáveis no campo disciplinar.

A originalidade desta investigação concentra-se na imersão da Nova Sociologia Institucional para explicar de que maneira as pressões isomórficas influenciam na adoção de práticas contábeis, uma vez que as pesquisas sobre o tema têm buscado a identificação e a relação desses mecanismos com outros temas relevantes para a contabilidade. Faz-se necessário avançar nas pesquisas, o que inclui a adoção de abordagens positivistas e até mesmo abordagens alternativas, o foco deve estar direcionado em buscar a compressão da maneira como esses mecanismos isomórficos influenciam as práticas contábeis nas organizações. Essas descobertas podem oferecer novos *insights* sobre a teoria e a compreensão da realidade, ampliando a mesma e fomentando novas pesquisas sob a perspectiva organizacional.

1.5 Estrutura da dissertação

A estrutura desta pesquisa pode ser consultada a partir da Figura 1.

Capítulo 1- Introdução
<ul style="list-style-type: none"> -Problema de Pesquisa; -Objetivos da Pesquisa; - Delimitação do Estudo - Justificativa e Contribuições do Estudo
Capítulo 2- Base Teórica
<ul style="list-style-type: none"> -Teoria Institucional: Nova Sociologia Institucional - Reconhecimento de Receita: CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente – Enfoque Societário; Embasamento Legal – Enfoque Tributário - Estudos Precedentes: Nova Sociologia Institucional; Reconhecimento de Receita - Modelo Teórico e Formulação de Proposições
Capítulo 3 – Método e Procedimento da Pesquisa
<ul style="list-style-type: none"> -Delineamento da Pesquisa -Escolha dos Entrevistados - Constructos da Pesquisa - Procedimento de Coleta dos Dados - Aspectos Éticas e Metodológicos - Procedimentos de Análise dos Dados - Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa
Capítulo 4- Análise e Discussão dos Resultados
<ul style="list-style-type: none"> - Perfil dos Entrevistados - Critérios e Fatores Arelados ao Reconhecimento de Receitas - Expectativas e Processos Utilizados por Agentes Externos para a Verificação do Reconhecimento de Receita - Discussão do Modelo e das Proposições de Pesquisa
Capítulo 5 – Considerações Finais e Recomendações para Futuras Investigações
<ul style="list-style-type: none"> - Considerações Finais

Figura 1. Estrutura da dissertação.

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

No capítulo 1 foi desenvolvida a introdução da investigação, demonstrando seu contexto, problema e questão de pesquisa, os objetivos, delimitações da pesquisa e a

justificativa e as contribuições esperadas com seu desenvolvimento. No capítulo 2 relata-se a fundamentação teórica, compreendendo a Teoria Institucional e a literatura sobre reconhecimento da receita. Nesse capítulo também são ressaltados os estudos precedentes quanto à Nova Sociologia Institucional, perspectiva teórica utilizada da teoria institucional, e os estudos referentes ao reconhecimento da receita voltados para a adoção da norma CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes, bem como a abordagem legal da legislação tributária inerente a temática. Finaliza-se com a formulação das proposições e do modelo teórico proposto.

Os procedimentos metodológicos propostos para realização do estudo são descritos no capítulo 3. No capítulo 4 é apresentado os resultados e discussões da pesquisa. Encerra-se esta dissertação com o capítulo 5, no qual são evidenciadas as considerações finais e as recomendações para futuras investigações.

2 Base Teórica

Este capítulo é formado pelas discussões que incluem aspectos relacionados a i) Teoria Institucional, ii) Reconhecimento de Receita, iii) Estudos Precedentes e o iv) Modelo Teórico e as Proposições para a Presente Pesquisa.

2.1 Teoria Institucional

A Teoria Institucional teve seu surgimento na combinação de corpos teóricos da Sociologia, da Ciência Política e da Economia. A partir deste enfoque as proposições teóricas da Teoria Institucional englobam elementos destas diferentes áreas de conhecimento, pautando uma gama de conceitos, tais como “a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações” (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1998, p. 220 como citado em Pires, 2018).

Diante dessa ideia central, a Teoria Institucional possui três vertentes distintas, a saber: a) Nova Economia Institucional; b) Velha Economia Institucional; e c) Nova Sociologia Institucional. Essas três vertentes possuem origens e ascendências intelectuais diversas, mas todas, segundo Burns & Scapens (2000), compartilham a preocupação com as instituições e a mudança institucional.

De acordo com Scapens (2006), o foco da Nova Economia Institucional concentra-se nas estruturas usadas para governar as transações econômicas, ou seja, as instituições econômicas são formadas por empresas, mercados e suas relações contratuais. Já a Velha Economia Institucional, de acordo com Burns & Scapens (2000), tem como foco as rotinas organizacionais e os seus processos de institucionalização. Busca compreender como as ações e os pensamentos dos agentes envolvidos são adaptados em termos de regras, rotinas e instituições. Portanto, proporciona uma visão interna da organização, permitindo aos pesquisadores analisar as restrições e as pressões internas que moldam as práticas da organização (Scapens, 2006).

A Nova Sociologia Institucional, por sua vez, aborda as organizações em um contexto de grandes redes de relacionamentos, integrando várias organizações e seus sistemas culturais, sendo um contraponto ao modelo de organização com base em concepções racionalistas (Vailatti, 2017). Scapens (2006, p. 11) enfatiza que a questão central dessa abordagem é: “por que as organizações parecem similares e quais são as pressões e processos que moldam as organizações?”.

Nessa perspectiva, Gomes et al. (2008) salientam que os teóricos institucionais não creem na utilização de razões técnicas para explicar a adoção e a manutenção de práticas e procedimentos das organizações. No entanto, resguardam que as características culturais e políticas são escondidas pela superfície técnica. Dessa forma, os autores interpretam a contabilidade como sendo uma prática social, representando um meio pelo qual as organizações lidam com as pressões institucionais e ao contorná-las têm suas atividades legitimadas perante esses atores sociais, pois constroem e projetam uma aparência de racionalidade e eficiência (Gomes et al., 2008).

Pesquisas na área contábil foram desenvolvidas considerando elementos da Teoria Institucional englobados pela vertente da Nova Sociologia Institucional, a exemplo de Gomes et al. (2008) e Marques (2012). Esses estudos têm sido direcionados com o objetivo de compreender as pressões institucionais exercidas pelos agentes envolvidos nos processos de institucionalização das práticas contábeis (Gomes et al., 2008). Assim, para possibilitar melhor compreensão, a seguir são apresentados os fundamentos da Nova Sociologia Institucional que são pertinentes a esta pesquisa sobre práticas contábeis no reconhecimento da receita.

2.1.1 Fundamentos da Nova Sociologia Institucional

A Nova Sociologia Institucional busca compreender a lógica de como as estruturas são estabelecidas nas organizações. Segundo Scott (2001), citado por Marques (2012), a Nova Sociologia Institucional pode ser considerada uma extensão dos estudos organizacionais que disseminaram a concepção dos sistemas abertos, pois permitiram investigações e explicações dos fenômenos ligados às estruturas organizacionais a partir da interação da organização com diferentes atores sociais. Assim, “uma nova lógica de interpretação da estrutura organizacional formal foi levantada, aumentando o espectro de investigação no campo dos estudos organizacionais” (Scott, 2008 como citado em Marques, 2012, p. 71).

No entendimento de Marques (2012), os estudos iniciais dessa vertente teórica evidenciaram o “como” e o “porquê” ocorrem os processos de mudança nas estruturas organizacionais em momentos em que não existe uma explicação que direcione para a busca de eficiência. Esse processo foi compreendido como sendo cultural e político, com o foco na legitimidade e no poder (Carruthers, 1995).

Os estudos de Meyer & Rowan (1977) são considerados seminais da vertente da Nova Sociologia Institucional. Os autores propõem que as organizações são pressionadas a incorporar práticas e procedimentos que estão institucionalizados na sociedade e, ao institucionalizarem tais práticas, tem-se a obtenção da legitimidade organizacional. Além deste,

pode-se citar as discussões de Zucker (1977), que analisa os aspectos relacionados à persistência das instituições; e as de DiMaggio & Powell (1983), que tinham como foco a análise dos campos organizacionais, no nível macro (interorganizacional), “analisando o modo como as instituições são difundidas entre as organizações que atuam em um mesmo ambiente através dos mecanismos isomórficos (coercitivo, normativo, mimético)” (Marques, 2012, p. 72).

Diante do âmbito desta investigação, merecem destaque o estudo de Meyer & Rowan (1977) e de DiMaggio & Powell (1983). Estes, evidenciam que as estruturas organizacionais podem ser revestidas de significados socialmente compartilhados. Meyer & Rowan (1977, p. 341) trazem a ideia de que “a institucionalização envolve o processo pelo qual processos, obrigações ou realidades sociais assumem um *status* de regra no pensamento e ação social”. Portanto, produtos, serviços técnicos e políticas institucionalizadas compõem mitos poderosos, que consistem em verdades incontestáveis refletindo as estruturas formais da organização. Essas estruturas formais refletem mitos dos ambientes institucionais da organização em vez da sua demanda por atividades de trabalho (Meyer & Rowan, 1977).

De acordo com Pires (2018), a estrutura formal é composta de elementos tais como: profissões, programas e tecnologias, que institucionalizados funcionam como mitos. Já os procedimentos técnicos de produção, a contabilidade, a seleção de pessoal ou o processamento de dados são identificados como meios para alcançar os objetivos organizacionais. Mesmo que não sejam eficientes, essas técnicas institucionalizadas possuem a capacidade de atribuir à organização o *status* de racional, moderna e apropriada, demonstrando responsabilidade e evitando acusações de negligência (Meyer & Rowan, 1977).

Portanto, segundo Meyer & Rowan (1977), uma organização é pressionada a aderir aos procedimentos e práticas predominantes e institucionalizados pela sociedade, devido ao fato de que ao realizar tal ação a organização aumenta sua legitimidade, mesmo que tais práticas ou procedimentos não sejam eficazes no momento.

DiMaggio & Powell (1983), apontam que as interações com fatores externos à organização, passam a ser denominados de isomorfismo. Há três mecanismos de isomorfismo de mudança institucional, os quais possuem efeitos difundidos por meio de um campo organizacional. Este é visto como um conjunto de organizações que se fundem a partir de uma área visualizada da vida institucional, ou seja, diante da presença de agentes que estão interessados nas interações que ocorrem no meio organizacional, estas inscritas por meio de “fornecedores-chave, consumidores de recursos e produtos, agências reguladoras e outras instituições que produzem produtos e serviços similares” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 148).

DiMaggio & Powell (1983) ainda explanam que, na busca pela legitimidade, as organizações passam a adotar as mesmas estruturas e práticas organizacionais, considerando que as organizações que compõem determinado campo enfrentam condições ambientais similares. A tendência é de que as empresas se assemelhem. Nesse caso, o isomorfismo exerce pressões que conduzem a este fenômeno de homogeneização. Os mecanismos de isomorfismo institucional que exercem pressões isomórficas são: coercitivo, mimético e normativo, os quais são detalhados no tópico a seguir.

2.1.2 Mecanismos de isomorfismo institucional

Segundo DiMaggio & Powell (1983), as mudanças estruturais das organizações são causadas cada vez menos pela busca por eficiência. Os autores defendem que as formas de mudanças organizacionais ocorreram em resultado aos processos que as tornaram mais similares. As organizações são pressionadas a copiar umas às outras, devido a seus ambientes serem similares, ou seja, as organizações incorporam suas estruturas formais do ambiente externo, reproduzindo as regras, os procedimentos e as estruturas que são legitimadas. Dessa forma, as estruturas formais são oriundas do Estado, das profissões, de organizações concorrentes e dos demais atores organizacionais externos que constroem interações institucionais com a empresa (Carruthers, 1995).

Nessa perspectiva institucional, a estrutura organizacional não é compreendida como um processo racional, mas como sendo originada de pressões internas e externas que com o tempo levam as organizações a se tornarem semelhantes (Hall, 1990). Como exemplo de pressão externa pode-se citar a legislação tributária brasileira, a qual enquadra empresas em regimes tributários, ou ainda a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, os quais objetivam tornar as informações contábeis semelhantes com o fim de comparabilidade dessas informações pelos seus usuários. E essas pressões externas podem condicionar as organizações a se tornarem isomórficas, ou seja, semelhantes. Além disso, pode-se haver o confronto de práticas advindas das diferentes fontes de pressões isomórficas e a adoção de uma prática em detrimento da outra envolverá um equilíbrio de poder, bem como um *trade-off* do custo versus o benefício de cada escolha.

Para DiMaggio & Powell (1983), os campos organizacionais, no qual as pressões isomórficas ocorrem, são altamente estruturados e apresentam um âmbito com esforços individuais das organizações para lidar de forma racional com a incerteza, levando de maneira conjunta a organização à homogeneidade estrutural, cultural e de resultados, pois forças poderosas surgem no sentido de tornar as organizações integrantes desse cenário mais

semelhantes. Essa homogeneização é capturada pelo isomorfismo, o qual pode ser definido como um processo que força as organizações de um campo organizacional a se assemelharem.

DiMaggio & Powell (1983) prelecionam que existem dois tipos de isomorfismo, o competitivo e o institucional. O competitivo está voltado para os campos que possuem competição livre e aberta, podendo ser aplicável com adoção antecipada de inovação. Já o institucional está ligado ao fato de as organizações não competirem apenas por recursos e clientes, mas também pelo poder político e a legitimidade, por adequação social e econômica. Os três tipos de mecanismos de mudança isomórfica propostos por DiMaggio & Powell (1983) são: a) coercitivo, que se origina da influência política e do problema de legitimidade; b) mimético, que é consequência das respostas às incertezas; e c) normativo, que está interligado à profissionalização. Os autores explicam que esses mecanismos nem sempre são empiricamente distintos, mas no cenário empírico tendem a ter diferenças em suas origens e podem conduzir a resultados distintos.

O isomorfismo coercitivo pode ser definido como o resultado das “pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas são dependentes e por expectativas culturais da sociedade dentro da qual as organizações atuam” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 150). Além desse aspecto, Macohon et al (2016) apontam que esta tipologia do isomorfismo está relacionada ao ambiente externo. A partir dessa definição, um cenário com regulamentação governamental pode levar as organizações a adotarem novos procedimentos, como, por exemplo, as indústrias podem passar a utilizar controles de poluição para atender à legislação ambiental (Pires, 2018).

DiMaggio & Powell (1983, p. 151) indicam que “a expansão do Estado, a centralização do capital e a coordenação da filantropia suportam a homogeneização de modelos organizacionais por meio de relações de autoridade direta”. Organizações de portes menores podem sofrer pressões de fornecedores ou clientes de grande porte para se adequarem a padrões solicitados para a compra ou o fornecimento de mercadorias ou, ainda, no caso brasileiro, as legislações fiscais que os obriguem à realização de procedimentos para atender a obrigações previstas em leis, tanto federais, estaduais como municipais.

Já o isomorfismo mimético é resultado da incerteza que encoraja a imitação, pois quando ocorrem problemas de ambiguidade das metas, incertezas criadas pelo ambiente ou a incompreensão de tecnologias, as organizações podem usar outras organizações como modelo. Esse comportamento estabelece uma resposta à incerteza gerada e cria uma economia de ação humana, o que representa uma vantagem do mimetismo (DiMaggio & Powell, 1983).

Quando as organizações não têm certeza a respeito do que precisam fazer, elas buscam identificar outras organizações como ponto de referência e, conseqüentemente, tendem a imitar o que estas fazem em situações semelhantes, fazendo o que os outros estão fazendo (Carruthers, 1995). Para Collin et al. (2009), quando as organizações adotam o comportamento mimético, esperam ser bem-sucedidas na realização de suas atividades, embora não as conheçam. Elas serão consideradas legítimas devido a agirem conforme as expectativas de outras organizações, podendo ser vistas como organizações de ponta.

DiMaggio & Powell (1983) exemplificam o processo mimético com o ocorrido nas empresas americanas, que realizaram a adoção da reprodução do modelo de sucesso japonês e europeu quanto às políticas de qualidade. Outro exemplo que se pode citar é o das organizações que aderiram à apresentação do relato integrado, embora exista uma comissão mundial que orienta as ações da forma como podem ser apresentadas as informações quanto à sustentabilidade. As organizações podem recorrer a outras organizações que já divulgam esse relatório como ponto de referência para a criação e apresentação de suas informações.

No tocante ao isomorfismo normativo, apresentam-se as pressões normativas, as quais são decorrentes da profissionalização, interpretada por DiMaggio & Powell (1983, p. 152) como “o grande esforço coletivo de membros de uma profissão para definir as condições e métodos de seu trabalho”. O isomorfismo normativo pode possuir dois aspectos, um referente ao apoio da educação formal e a legitimação produzida por especialistas e outro com a constituição e o crescimento de redes profissionais que passam pelas organizações.

Carruthers (1995, p. 317) esclarece que os indivíduos de uma organização “que também são membros de uma profissão são reconhecidos como detentores de conhecimento e treinamento especializado, e frequentemente podem definir os termos e condições de seus trabalhos”. Pelo fato de estarem envolvidos em redes profissionais ou terem passado por experiências de educação especializada, os profissionais podem acabar influenciando a forma como executam suas atividades nas organizações. Para Hall (1990), o treinamento profissional e as redes que ligam profissionais podem conduzir os cenários em que é praticamente impossível diferenciar os gestores de distintas organizações, à medida que passam a fazer parte de uma associação, as ideias tendem a se tornar homogêneas.

No âmbito da profissão contábil, a adoção de padrões internacionais para a contabilidade é um exemplo atual do isomorfismo normativo, já que os representantes da classe profissional contábil, por meio de comissões, emitem instruções para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos procedimentos contábeis. Este exemplo, no Brasil está consubstanciado no Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC) que emite recomendações

para a adoção dos profissionais da área, tanto na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, quanto nos processos de reconhecimento e mensuração dos atos e fatos contábeis.

Cabe destacar que as pressões isomórficas podem sofrer um processo de interação. Neste mesmo âmbito do CPC, tem-se o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que converte as orientações do CPC em Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) que possuem força legal e exercem pressões coercitivas capazes de gerar sanções legais quando não cumpridas. De forma sintetizada, a Figura 2 exhibe os três mecanismos de isomorfismo institucional.

Tipo de Isomorfismo	Síntese
Isomorfismo coercitivo	Fatores externos (políticas governamentais, regulação e relações com fornecedores) exercem pressões para que as organizações adotem estruturas internas e procedimentos específicos.
Isomorfismo mimético	Organizações imitam estruturas internas e procedimentos adotados por outras organizações.
Isomorfismo normativo	Organizações adotam as estruturas e procedimentos defendidos por uma profissão dominante, conselhos profissionais e/ou consultores.

Figura 2. Mecanismos de isomorfismo institucional

Fonte: Pires (2018).

Esses três mecanismos isomórficos institucionais podem ser esperados nas organizações, ainda que não se observem evidências de que a eficiência organizacional interna aumentará, ou seja, pode existir os três tipos de isomorfismo, mesmo que a ocorrência destes não esteja relacionada com o fato de aumentar a eficiência da organização. Os isomorfismos podem promover a negociação com outras organizações, atrair equipe qualificada, fazendo com que a organização se torne legítima e respeitável, enquadrando-se “em categorias administrativas que definem elegibilidade para concessões e contratos públicos e privados” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 153).

Com os mecanismos de mudança isomórfica é possível prever, empiricamente, os campos organizacionais que por sua vez possam apresentar estruturas homogêneas, o que inclui processos e comportamento. Esta previsão ocorre devido ao tipo de pressão isomórfica exercida pelo isomorfismo, como por exemplo a adoção de legislações que possuem como penalidade multas pelo não cumprimento do disposto. Logo, sem a intenção de esgotar a discussão, apresentam-se as hipóteses que podem ser testadas com o uso de dados relacionados as características no nível organizacional das organizações e no nível de campo (DiMaggio & Powell, 1983).

Para a compreensão das hipóteses levantadas, é necessário compreender em qual nível a Nova Sociologia Institucional empreende seus esforços para entender a estrutura organizacional (Marques, 2012). Para Scott (2008 como citado em Marques, 2012), os

elementos institucionais operam em diversos níveis, abrangendo desde o micro ou interpessoal até o macro ou transacional. Devido às organizações serem compostas de diversos elementos, como regras, normas ou crenças que são moldadas por interações constantes, outros elementos são adquiridos do ambiente e, nessa conjuntura, análises podem ser desenvolvidas nas organizações, nas populações organizacionais ou nos campos organizacionais (Scott, 2008 citado em Marques, 2012).

De acordo com Marques (2012, p. 90), “para Greenwood et al. (2008), embora as instituições existam no nível do indivíduo, da organização, de campo ou de sociedade, o institucionalismo organizacional se preocupa mais com as instituições e os processos institucionais em dois níveis, o da organização e o de campo organizacional”. A análise de elementos institucionais no nível de campo foca as interações da organização com seu ambiente (interorganizacional). Já a análise em nível organizacional aborda de forma profunda como os elementos institucionais são significados em uma organização, abarcando sua criação ou adoção, sua implementação, seu contexto histórico e cultural na investigação (Marques, 2012). Esta pesquisa se propõe a concentrar esforços na análise do campo organizacional.

As hipóteses levantadas são apresentadas no Figura 3, a qual foi desenvolvida por Pires (2018), que classificou as hipóteses entre os níveis: organizacional e campo organizacional, com divisão dentro dos mecanismos de isomorfismo institucional: coercitivo, mimético e normativo.

Nível Organizacional	
Hipóteses derivadas das discussões sobre isomorfismo coercitivo e coação.	Hipótese A.1 – Quanto maior a dependência de uma organização de outra organização, mais similar ela se tornará àquela organização em termos de estrutura, clima e foco comportamental. Hipótese A.2 – Quanto maior a centralização dos fornecedores de recursos da organização A maior a extensão com que a organização A irá mudar de maneira isomórfica para se assemelhar à organização da qual seus recursos dependem.
Hipóteses derivadas das discussões sobre isomorfismo mimético, modelagem e incerteza.	Hipótese A.3 – Quanto maior a incerteza em relação aos fins e meios, maior a extensão com que uma organização irá se moldar de acordo com as organizações que ela percebe como bem-sucedidas. Hipótese A.4 – Quanto mais ambíguos forem os objetivos de uma organização, maior a extensão com que uma organização irá se moldar de acordo com as organizações que ela percebe como bem-sucedidas.
Hipóteses baseadas nas discussões sobre o processo normativo encontrado em organizações profissionais.	Hipótese A.5 – Quanto maior a dependência de credenciais acadêmicas na escolha do pessoal da equipe gerencial, maior a extensão com que uma organização se tornará igual a outras no seu campo organizacional. Hipótese A.6 – Quanto maior a participação dos gestores organizacionais em associações empresariais e profissionais, maior a possibilidade de que a organização será, ou se tornará, igual a outras no seu campo.
Nível de Campo Organizacional	

Hipóteses baseadas nas discussões sobre centralização de recursos e papel dos atores governamentais sobre as regras institucionais.	Hipótese B.1 – Quanto maior a extensão com que um campo organizacional é dependente de uma única (ou de diversas e similares) fonte (s) de suporte para recursos vitais, maior o nível de isomorfismo. Hipótese B.2 – Quanto maior a extensão com que as organizações em um campo transacionam com agências estatais, maior a extensão do isomorfismo no campo como um todo.
Hipóteses que se seguem às discussões sobre mudanças isomórficas resultantes de incertezas e modelagem.	Hipótese B.3 – Quanto menor o número de modelos organizacionais alternativos visíveis em um campo, mais rápido é a taxa de isomorfismo naquele campo. Hipótese B.4 – Quanto maior a extensão com que as tecnologias são incertas e os objetivos são ambíguos em um campo maior a taxa de mudança isomórfica.
Hipóteses derivadas das discussões sobre seleção profissional, socialização e estruturação.	Hipótese B.5 – Quanto maior a extensão da profissionalização em um campo, maior a quantidade de mudança isomórfica institucional. Hipótese B.6 – Quanto maior a extensão de estruturação de um campo, maior o grau de isomorfismo.

Figura 3. Hipóteses propostas por DiMaggio & Powell (1983)

Fonte: Pires (2018).

Embora as formas de mensuração das variáveis não tenham sido propostas por DiMaggio & Powell (1983), as 12 hipóteses apresentadas sugerem que as discussões teóricas podem ser testadas empiricamente. Beuren & Dallabona (2013) sintetizam as hipóteses quanto aos mecanismos isomórficos de forma comparativa entre os níveis organizacional e campo organizacional, conforme exposto na Figura 4.

Isomorfismo	Nível organizacional	Nível do campo organizacional
Coercitivo	Quanto mais dependentes são as organizações, mais parecidas elas se tornarão.	Quanto mais o campo depende de um recurso, maior o grau de isomorfismo.
	Quanto maior a centralização no suprimento de recursos, maior a dependência das outras organizações.	Quanto maior a interação do campo com o estado, maior será o grau desse mecanismo isomórfico.
Mimético	Quanto maior a incerteza, mais as organizações tendem a copiar modelos bem-sucedidos.	Quanto menor o número de organizações utilizadas como modelo, mais rápido é o processo de isomorfismo.
	Quanto maior a ambiguidade das metas, maior a probabilidade de as organizações imitarem as ações bem-sucedidas de outras organizações.	Quanto maior a incerteza tecnológica, maior o padrão de isomorfismo entre as organizações.
Normativo	Quanto maior a participação dos membros das organizações em associações profissionais, maior a similaridade entre as organizações.	Quanto maior o profissionalismo no campo, maior o grau de isomorfismo.

Figura 4. Mecanismos isomórficos em nível organizacional e campo organizacional.

Fonte: Beuren & Dallabona (2013).

Observa-se na Figura 4 que no mecanismo de isomorfismo coercitivo a abordagem das hipóteses no nível campo organizacional está voltada para a relação de dependência entre

as organizações dentro do campo organizacional (podendo ser caracterizado como setores de atuação das organizações), referindo-se a pressões sofridas tanto por órgãos governamentais como por outras organizações, podendo até mesmo ocorrer penalidades. Já no nível organizacional as hipóteses são voltadas para identificar o fato isomórfico que remete à semelhança das estruturas das organizações.

Para o mecanismo de isomorfismo mimético, o nível organizacional volta-se para a ação de as empresas copiarem os modelos bem-sucedidos, enquanto que no nível de campo organizacional tende a explicar a velocidade e a intensidade com que o processo isomórfico acontece. Já no isomorfismo normativo a distinção que se faz é que, no nível organizacional, o isomorfismo é verificado na participação dos membros das organizações em associações profissionais, enquanto que no nível campo organizacional centraliza o grau de profissionalismo como influência para a condição do isomorfismo.

Nota-se a importância de compreender o campo organizacional para a aplicação correta das hipóteses levantadas pela teoria e, conseqüentemente, a interpretação dos mecanismos de isomorfismo institucional dentro da sua influência em cada um dos níveis destacados. Para esta pesquisa será utilizada a abordagem do campo organizacional, uma vez que busca-se compreender como as pressões isomórficas afetam os critérios de reconhecimento da receitas adotados por escritórios de contabilidade.

As pressões isomórficas consideradas pela pesquisa são representadas pelas pressões externas sofridas pela organização ao longo do tempo a partir do campo organizacional e que conduzem para a institucionalização de práticas no nível organizacional. Acredita-se que ao cederem e moldar-se a essas pressões isomórficas, os escritórios de contabilidade conseqüentemente alcançam a legitimidade organizacional perante os diferentes agentes externos que interagem com a organização. A legitimidade neste caso advém pela aceitação das práticas de reconhecimento adotadas no reconhecimento das receitas e pela minimização de possíveis conseqüências de sua não adoção. Nesse sentido, adiante são expostos os elementos conceituais que explanam a legitimidade organizacional como uma conseqüência das pressões isomórficas.

2.1.3 Legitimidade organizacional

De acordo com Suchman (1995, p. 574), legitimidade é “uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construídas”. Percebe-

se que essa definição é abrangente devido a considerar a legitimidade como uma construção social do que é aceito ou não em determinado ambiente (Marques, 2012).

Meyer & Rowan (1977) e DiMaggio & Powell (1983) enunciam que as organizações que operam em ambientes altamente institucionalizados tornam-se isomórficas a esses ambientes e por moldarem-se a essas condições ganham legitimidade desses atores externos. Para Neilsen & Rao (1987), o estabelecimento da legitimidade em uma organização ocorre por meio de um processo coletivo de construção de significados em que os líderes, seguidores e os diferentes agentes externos que interagem e compartilham práticas de forma conjunta. Diante dessas visões distintas, percebe-se que a legitimidade pode ser um resultado da institucionalização ou um estado da organização, podendo assim ser gerenciada pela própria organização (Suchman, 1995).

A atribuição de legitimidade a uma organização, segundo Ruef & Scott (2008), é determinada por todos os observadores que avaliam sua harmonia a padrões ou modelos estabelecidos. Portanto, todos os agentes participam do processo com distintos graus de conhecimentos e influência sobre os níveis de legitimidade. Cabe salientar que esses observadores podem ser internos à organização, como trabalhadores e gestores, ou externos a ela, como a mídia e os órgãos reguladores. Assim, “conhecer essas fontes é importante para verificar como a legitimidade é avaliada e por quem” (Marques, 2012, p. 82).

Devido a essas pressões sofridas por diferentes agentes, as organizações são estimuladas a adotar procedimentos ou práticas hegemônicas e institucionalizadas na sociedade, devido ao fato de que, se o fizerem, ampliarão a sua legitimidade e a chance de sobrevivência na sociedade, mesmo que tais práticas ou procedimentos não sejam prontamente eficazes (Meyer & Rowan, 1977) e respondam a necessidade informacional dos interessados nas informações geridas e disponibilizadas pelas organizações.

Dessa forma, uma organização pode despender energia para elaborar e aplicar regras e procedimentos racionalizados que não atinjam resultados tecnicamente eficientes. Isso ocorre porque ser tecnicamente eficiente não é o único caminho que leva a organização à sobrevivência. Logo, é admissível que “alcançar legitimidade aos olhos do mundo, do Estado, de profissões poderosas ou da sociedade em geral é outra estratégia de sobrevivência efetiva das organizações” (Carruthers, 1995, p. 317). E alcançar esse *status* requer esforços e atendimentos às expectativas normativas de diferentes agentes e sujeitos inseridos nessa sociedade.

Entretanto, “a conformidade pode não ser a única resposta a ser dada pela organização às pressões para a adoção de regras institucionalizadas” (Pires, 2018, p. 59). Meyer e Rowan

(1977) expõem que, quando as organizações são pressionadas a demonstrar conformidade, elas podem alterar algumas de suas estruturas formais e, ainda assim, permitir que suas unidades internas trabalhem independentemente da pressão sofrida externamente, adotando, então, a prática de *decoupling*.

O *decoupling* pode ser definido como uma segregação, sendo ela intencional ou não, entre as estruturas e os procedimentos reais da organização e a sua imagem externa (Moll et al., 2006 como citado em Pires, 2018). Nessa conceituação, “as organizações cedem às pressões institucionais, mas dissociam suas práticas dessas estruturas” (Pires, 2018, p. 59). Conseqüentemente, as organizações de um mesmo setor podem vir a ter estruturas formais similares, no entanto, o comportamento real pode ser distinto, divergindo dos preceitos apresentados oficialmente (Meyer & Rowan, 1977).

A ocorrência do *decoupling* pode ser resultado da adoção de regras institucionalizadas, quando estas causarem inconsistências na estrutura organizacional. Essas inconsistências surgem, segundo Meyer e Rowan (1977), do esforço de uma organização para se adequar às regras institucionalizadas, as quais muitas vezes são transmitidas por mitos que surgem de diferentes partes do ambiente. Como forma de resolução dessas inconsistências entre a estrutura formal e as atividades rotineiras, a adoção do tipo cerimonial (*decoupling*) é utilizada pela organização (Meyer & Rowan, 1977).

De acordo com Pires (2018), as estruturas formais têm mais relação com a apresentação das organizações à sociedade do que com as suas práticas efetivas, pois considerando um cenário de estruturas cerimoniais, os esforços da organização acabam sendo direcionados para se adequar às normas que regem os procedimentos, mais do que para a sua efetiva aderência. A prática de *decoupling*, então “permite que uma organização mantenha suas aparências institucionalmente prescritas (via estrutura formal) sem ter sua operação real (afetada)” (Carruthers, 1995, p. 318).

Por conseguinte, na adoção cerimonial a prática, a regra ou ao procedimento institucionalizado é adotado formalmente pela organização com o objetivo de atingir legitimidade, mas a sua adoção não tem impacto nas atividades rotineiras da organização, não existindo a confiança no seu real valor para a organização ou existindo conflitos em relação à eficiência (Meyer & Rowan, 1977).

Para Marques (2012) a atividade de *decoupling* tem significado em relação às regras categóricas, e não aos seus efeitos práticos. E as organizações comumente enfrentam o dilema de avaliar atividades decorrentes de regras institucionais que geram apenas custos para a organização, sem atribuir eficiência para suas estruturas. Dessa forma, Marques (2012, p.85)

justifica que é “por isso, [que] o *decoupling* é uma forma de a organização mostrar que atende às exigências institucionais sem necessariamente mostrar a perda de desempenho que teria e, por conseguinte, a perda de legitimidade”.

De acordo com Marques (2012), os estudos sobre legitimidade foram complementados com as pesquisas de Meyer & Scott (1983) e DiMaggio & Powell (1983), os quais elaboraram uma perspectiva macro (ambiental). Conforme exposto por Marques (2012), Meyer & Scott (1983) propuseram que as organizações são moldadas por forças técnicas e institucionais. As forças técnicas provenientes do ambiente técnico estão relacionadas à necessidade que a organização possui de alcançar a sua eficiência técnica, enquanto que as forças institucionais provenientes do campo institucional detêm a relação com a necessidade de aceitar as regras, normas e expectativas externas, a fim de garantir a entrada de recursos para a sobrevivência da organização (Scapens, 2006).

Assim, os ambientes técnicos são aqueles em que os serviços e os produtos são desenvolvidos e posteriormente trocados em um mercado, sendo que as organizações recebem remuneração pelo controle efetivo e eficiente de seu sistema de produção. Já os ambientes institucionais são aqueles caracterizados pela elaboração de regras e requerimentos aos quais a organização necessita se adequar para receber apoio e legitimidade (Scott & Meyer, 1991 como citado em Marques, 2012). Devido às organizações estarem sujeitas às pressões de ambos os ambientes, sendo que o nível de pressão varia de acordo com o ambiente em que a organização está inserida, DiMaggio & Powell (1983) realçam que estas pressões isomórficas são capazes de conduzir as práticas organizacionais para opções que facilitam o alcance da legitimidade. Esse processo pode ser visualizado no reconhecimento de receitas por escritórios de contabilidade, direcionamento que ganha esforço teórico-empírico a partir desta dissertação.

2.2 Reconhecimento de receita

A relevância da receita encontra-se no fato de ser uma informação que afeta a tomada de decisão dos usuários dos relatórios financeiros, por constituir a base para a determinação do lucro (Cova, 2016; Mota et al., 2012). Para Cova (2016), a receita é o mais importante indicador para medição de desempenho financeiro nas avaliações das organizações. Diversas definições sobre receita podem ser encontradas na literatura contábil, umas se referindo ao seu efeito sobre o patrimônio líquido, outras realizando referências à entrega de bens e serviços ao cliente (Falcão et al., 2014).

2.2.1 Definição de receita

O conceito de receita tem sido amplamente discutido e sofrido modificações ao longo dos tempos a fim de corporizar a face mais concreta das operações que são registradas pelas organizações. Em uma primeira tentativa de definição de receita, a equipe de professores da Universidade de São Paulo (USP), em 1979, chegou à seguinte definição:

Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais. (Iudícibus, 2015, p. 149).

Para Iudícibus (2015), essa definição apresenta-se bastante descritiva e abrangente, servindo para a finalidade didática para a qual foi criada. Entretanto, não reporta informações sobre os critérios de mensuração e o momento para o reconhecimento da receita. Em uma nova tentativa o autor constrói sua definição de receita como sendo:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço de produzir tal receita (Iudícibus, 2015, p. 152).

Para Iudícibus, essa conceituação é adequada, pois caracteriza, por natureza, a produção de bens e serviços como um elemento fundamental, tendo ampla abrangência que atende a todos os distintos tipos de produtos e serviços prestados e confere ao mercado o poder de atribuir um valor de troca. Uma definição de receita bastante utilizada é a encontrada no CPC 00 - R1 (CPC 00 R1, 2011) Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, por este ser o pronunciamento contábil base para a elaboração e divulgação dos relatórios contábil-financeiros. Essa definição consiste em:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais (CPC 00 R1, 2011, p. 27).

Entretanto, esse CPC passou por uma revisão em dezembro de 2019, trazendo um novo texto, mais conciso e voltado unicamente para o efeito da receita no balanço patrimonial. A nova definição de receita apresenta-se como: “receitas são aumentos nos ativos, ou reduções

nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes as contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio” (CPC 00 R2, 2019, p. 27).

Esta definição mais concisa de receita apresentada no CPC 00 R2, pode ter ocorrido devido a implantação do CPC 47, o qual trata especificamente das questões quanto ao reconhecimento de receita de contrato com cliente. Entretanto, mesmo o CPC 47 sendo um pronunciamento específico sobre receita, ele não formula uma definição do termo receita, cabendo então a utilização da definição do CPC 00 (CPC 00 R1, 2011).

Ao analisar as definições apresentadas, observa-se que tanto a apresentada por Iudícibus quanto a encontrada nos pronunciamentos contábeis procuram definir receita em termos de variação de ativos, passivos e patrimônio, evidenciando as variações ocorridas em decorrência do reconhecimento da receita. Esse enfoque relaciona a receita à escrituração por partidas dobradas. Entretanto, para Hendriksen & Van Breda (2016, p. 225) as “receitas não podem provocar efeitos sobre ativos ou passivos até que tenham sido reconhecidas; as receitas não podem ser reconhecidas antes de definidas”.

Na perspectiva, para Hendriksen & Van Breda (2016, p. 224) a “receita é um aumento de lucro”. Os autores caracterizam essa definição de receita como sendo um produto da organização, não determinando a magnitude ou o momento em que a receita deve ser reconhecida. Para eles, o conceito de produto é neutro tanto em relação ao momento da ocorrência quanto à mensuração e apregoam que a receita é proveniente de um fluxo de criação de bens e serviços por uma organização, durante determinado período de tempo. A receita pode existir mesmo que não seja realizada ou reconhecida, sendo gerada a partir de um processo gradativo e contínuo, ocorrendo o reconhecimento quando tiver sido obtida, o que pode variar de acordo com o tipo de empresa (Lopes et al., 2017).

Essa definição é defendida pelos autores, porque a ideia de movimentação de entradas ou saídas de ativos/passivos requer definição mais cuidadosa do que deve ser considerada uma receita e quais não devem ser consideradas, “pois os ativos podem aumentar e os passivos podem diminuir por muitos motivos, dos quais a geração de receita é apenas um” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 225). Entretanto, o enfoque do produto tende a ser ignorado por ser a “receita tradicionalmente associada a uma transação, em vez de encarada como algo que está sendo criado com o passar do tempo e é reconhecido somente em dado momento” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 225).

Apesar dos diferentes conceitos de receitas presentes na literatura, a concentração das discussões encontra-se em torno do seu reconhecimento. A questão tem sido frequentemente pauta dos debates contábeis, em decorrência da característica de setores que apresentam

particularidades em seus produtos ou ciclos operacionais, sendo “os setores de ciclos operacionais alargados, com recebimentos antecipados, produção longa e entrega em períodos posteriores ao da contratação e/ou aquisição” (Falcão et al., 2014, p. 28). O tópico adiante discute especificamente os elementos e critérios relacionados ao reconhecimento de receitas.

2.2.2 Reconhecimento de receita

Para Iudícibus (2015, p. 46), “o reconhecimento de receita e a apropriação de despesas estão intimamente ligados”, sendo que o reconhecimento da receita ocorre pela existência de um valor de mercado verificável e definido, ainda que as despesas associadas possam ser apenas estimadas. Na perspectiva do autor, o fato de o reconhecimento da receita ocorrer pela existência do valor de mercado não dispensa a transferência de bens e serviços ao cliente. E ressalta que na maioria das operações a satisfação da condição para o reconhecimento da receita se dá com a transferência. Avançando neste posicionamento, Reis (2017) aponta que o reconhecimento da receita deve ocorrer tempestivamente, já a realização é o momento em que ocorre a transferência da titularidade do bem ou serviço ao cliente.

De acordo com Hendriksen & Van Breda (2016), as regras gerais para o reconhecimento da receita na contabilidade abrangem o item possuir uma definição, ser mensurável, relevante e confiável. Portanto, um item “deve ser reconhecido como receita de uma empresa quando é parte do produto da organização, quando pode ser medido, quando possui valor preditivo ou valor como *feedback*, e quando pode ser verificado com precisão” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 227). Partindo do conceito de que a receita é o aumento no lucro, os autores enfatizam que as regras para o reconhecimento da receita fazem parte das regras de reconhecimento do lucro e, portanto, faz-se necessário a compreensão do momento de obtenção de receita e o momento da realização da receita. Para Hendriksen e Van Breda (2016), a obtenção de receita segue o ponto de vista econômico para a obtenção do resultado, sendo que:

Do ponto de vista econômico, a obtenção de resultado é um processo contínuo. O produto da empresa emerge gradativamente à medida que as matérias-primas são reunidas e transformadas ou processadas pela aplicação de mão de obra e equipamento. O transporte de matérias-primas à fábrica, e do produto final ao mercado, também fazem parte do processo de obtenção de resultado, num sentido econômico. De maneira semelhante, a armazenagem, seja como parte do processo de produção, seja como exigência necessária para o atendimento da demanda de mercado, também faz parte do serviço proporcionado por uma empresa. Estritamente falando, portanto, as receitas devem ser reconhecidas continuamente ao longo de todo o ciclo do produto (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 227).

Na visão de Hendriksen & Van Breda (2016), a receita deve ser reconhecida quando as atividades econômicas forem concluídas, desde que atendam ao critério de mensuração verificável e estejam isentas de distorções. A ideia é de que o reconhecimento da receita esteja relacionado ao exercício das principais atividades econômicas da organização, necessárias à criação e à distribuição de bens e serviços, desde que possam ter medidas objetivas dos resultados das atividades desenvolvidas. Apresentam, ainda, o conceito de “evento crítico”, em que a empresa poderá reconhecer uma receita a partir do momento em que tenha ocorrido a redução significativa da incerteza da realização da receita, ou seja, o momento quando a tarefa mais difícil é cumprida. Hendriksen & Van Breda (2016) explicam que o evento crítico pode ocorrer:

Quando o contrato é assinado, o que seria antes das principais atividades. Poderia ocorrer no momento em que os serviços são prestados, ou seja, no momento no qual a maior parte do trabalho de venda é concluída. Em casos nos quais a incerteza é grande, o ponto de definição poderia ocorrer mais tarde, como no momento que finalmente se recebe o pagamento (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 228).

No tocante à realização de receita, Hendriksen & Van Breda (2016) explicam que a expressão realização foi utilizada por muito tempo pelos contadores em relação à contabilização da receita, entretanto, o conceito de realização possuía significado distinto para as pessoas. A visão geral “era de que a realização representava o registro da receita quando tivesse ocorrido uma troca ou o fluxo de saída. Ou seja, bens ou serviços teriam sido transferidos a um cliente, originando o recebimento de dinheiro ou um direito de caixa ou outros ativos” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 228). Diante dessa interpretação, a realização não poderia acontecer enquanto a organização estivesse de posse do ativo ou em função apenas do seu processo de produção. Segundo os autores, o termo realização passou a ter o significado de registro de receita quando fosse validada por uma venda, e o registro de reconhecimento anterior ou posterior ao momento da venda era considerado uma exceção à regra de realização. O problema da utilização do conceito de “realização” foi que o termo se referia ao momento em que a receita se concretizaria monetariamente, entretanto, estava sendo utilizado como definição do momento de venda.

Hendriksen & Van Breda (2016, p. 228) acentuam que o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) delimitou a utilização do “termo de realização para o processo de conversão de recursos e direitos não monetários em dinheiro. Como a realização tipicamente

ocorre no momento da venda, essa é uma mudança de emprego, mas não de significado”. Portanto, para os autores, não fica claro se o reconhecimento da receita deve ocorrer no momento que a empresa obtém a receita, ou seja, quando ocorrer os esforços do ciclo econômico, ou quando a receita é realizada, convertida em valor monetário ou em direito.

Diante da compreensão dos conceitos de obtenção e de realização de receita, Hendriksen & Van Breda (2016) presumem que os princípios contábeis determinam que a receita deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis quando atender aos critérios: a) ter acrescentado valor pela empresa a seu produto; b) o nível da receita deve ser mensurável; c) a mensuração deve ser verificável e relativamente isenta de distorções; e d) deve ser possível estimar as despesas correspondentes com razoável grau de precisão. Assim, o momento para o reconhecimento da receita pode ser distinto, podendo ser durante a produção, na conclusão da produção, no momento da venda ou ainda no momento do pagamento. A Figura 5 apresenta os critérios para o reconhecimento da receita conforme citado pelos autores.

Época de registro	Crítérios	Exemplos
Durante a produção	Estabelecimento de um preço firme baseado num contrato ou em condições gerais de negócio ou existência de preços de mercado em vários estágios de produção.	Valores a pagar; contratos de longo prazo; Crescimento natural.
Na conclusão da produção	Existência de preço de venda determinável ou preço de mercado estável. Não há custo substancial de venda.	Metais preciosos, produtos agrícolas, serviços.
No momento da venda	Preços determinados para o produto. Método razoável de estimação do montante a ser recebido. Estimação de todas as despesas significativas associadas.	Maioria das vendas de mercadorias.
No momento do pagamento	Impossível avaliar ativos recebidos com grau razoável de exatidão. Despesas adicionais significativas prováveis, que não podem ser estimadas com grau razoável de precisão no momento da venda.	Venda à prestação, troca por ativos fixos sem valor determinável com precisão.

Figura 5. Critérios de reconhecimento da receita.

Fonte: Hendriksen & Van Breda (2016).

De acordo com a Figura 5, o registro de receita durante a produção em sua maioria envolve serviços tais como aluguéis, comissões e serviços pessoais. Os critérios para o reconhecimento da receita são atendidos devido ao montante ter sido estabelecido por um contrato ou acordo prévio e as despesas associadas serem determináveis ao mesmo tempo em que as receitas. No exemplo de aluguel, cria-se o direito válido ao recebimento contra o cliente no ato do contrato, embora o valor não seja faturado e o pagamento não seja devido até uma data posterior.

Em contratos com longos prazos, uma segunda aplicação ao registro da receita pode ser utilizada, o reconhecimento de receita de acordo com o método de porcentagem de conclusão. A operacionalização desse método acontece na utilização e nos custos incorridos em exercícios contábeis anteriores para o projeto em fase de venda. Entretanto, esse procedimento apresenta dificuldades, sendo elas: pode ser difícil estimar os custos totais do projeto com precisão e supõe-se que o lucro da empresa é obtido à medida que os custos são incorridos. O procedimento, porém, era justificado com o argumento de que o lucro ocorreu e, dessa forma, a minimização da incerteza quanto ao preço de venda é minimizada porque o preço total é conhecido, além da incerteza referente ao recebimento ser diminuída particularmente pelo comprador quando este é uma empresa sólida ou um órgão governamental (Hendriksen & Van Breda, 2016).

Quanto ao registro de receita na conclusão da produção, os autores apresentam que o critério de reconhecimento de receita referente à identificação do custo de produção pode ser dirimido com razoável grau de precisão, e os custos com venda e as entregas podem ser estimados com aceitável grau de precisão. Essa aplicação de reconhecimento de receita pode se dar em um cenário em que obter as medidas confiáveis e verificáveis de receita e custos são consideradas como o fato mais importante. A receita pode ser reconhecida com os critérios apresentados “somente no caso de metais preciosos que possuem um preço fixo de venda e custos insignificantes de vendas. Tratamento semelhante é aceitável para produtos agrícolas, minerais” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 231).

Já o registro de receita no momento da venda tem representado a regra geral para a divulgação da receita, uma vez que considera o ato de entrega de produtos ou serviços como o momento para o reconhecimento. As incertezas quanto à mensuração final da receita são minimizadas no momento da entrega, porém não eliminadas, pois as empresas possuem a prática de permitir a devolução parcial ou total das mercadorias. O risco quanto ao recebimento também é uma possibilidade comum, além de poder haver gastos imprevisíveis, como é o caso dos gastos com cobranças ou despesas e as garantias explícitas ou implícitas. Entretanto, essas perdas ou despesas com clientes podem ser estimadas (Hendriksen & Van Breda, 2016).

O último momento para registro da receita apresentado por Hendriksen & Van Breda (2016) é o registro de receita após a venda. O adiamento da receita para além do momento em que surge o direito válido contra clientes, passando para o momento da conclusão da atividade básica, só pode ser justificado quando estiver alinhado aos seguintes critérios: “a) é impossível medir com precisão razoável os ativos recebidos em troca na transação; b) é provável que haja

despesas adicionais significativas diretamente associadas à transação, as quais não podem ser estimadas com grau razoável de precisão” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 231). É observado ainda que, as situações nas quais o reconhecimento pode ser adiado são nas vendas com direito de devolução, satisfazendo a lista de critérios específicos referentes às obrigações do vendedor e do comprador e vendas à prestação, as quais são justificadas com o argumento de incerteza quanto ao recebimento (Hendriksen & Van Breda, 2016).

Distintos momentos de reconhecimento de receita buscam atender a diferentes tipos de empresas e seus ciclos operacionais, podendo essa quantidade de interpretações provocar a incomparabilidade das informações contábeis divulgadas pelas organizações. Esta colocação abre espaços para discussão que alcançam empresas do setor de construção civil (Fagundes, 2017), do setor de transporte (Silva, 2018) e empresas de capital aberto (Henry & Holzmann, 2019)

Fagundes (2017, p. 41) assevera que “o reconhecimento da receita deve ocorrer portanto, à medida que as responsabilidades sobre os bens e serviços sejam entregues ao cliente. Seja na entrega dos bens objetos de venda, seja na finalização ou conclusão de uma etapa do serviço disposto no contrato”. Diante dessa constatação é possível perceber que o processo de reconhecimento de receita, além de demandar por envolver toda equipe interessada na informação contábil (Barrilao & Costa, 2019), este também coloca em voga a discricionariedade do gestor.

Silva (2018) discute o surgimento da IFRS 15 e seus impactos para as empresas de transporte. No que cabe ao processo de reconhecimento aponta que

as mudanças advindas da adoção da nova norma de receitas podem impactar o setor de transportes no que se refere: ao montante da receita alocada; às receitas dos pontos dos programas de fidelidade; ao reconhecimento de receitas para ruptura de bilhetes; às receitas de serviços auxiliares e encargos adicionais, fretes e transportes, descontos, sistemas e processos internos e dados na divulgação em relatórios anuais (KPMG, 2017 *apud* Silva, 2018, p. 6).

No setor de transporte é observado que, cabe uma avaliação periódica dos projetos a serem executados e as características destes, para que o processo de reconhecimento de receitas seja uma ação inscrita nas normas vigentes no Brasil (Silva, 2018).

O estudo de Henry & Holzmann (2019) demonstra que o reconhecimento de receita realizado pelas empresas de capital aberto no período de 1997 e 2002 passou a ser alvo de questionamentos, devido as empresas realizarem frequentes rerepresentações com significativos ajustes nas demonstrações, os quais envolveram eventos justificados por erros

ou práticas inadequadas ao tratamento da receita. Tal fato, aliado à diversidade de normas e à convergência em um padrão internacional para a contabilidade, levou o FASB e o *International Accounting Standards Board* (IASB) a unirem esforços em um dos projetos mais ambiciosos empreendidos, a norma de reconhecimento de receita (Carmo, 2014), buscando, assim, amenizar as controvérsias existentes quanto ao momento de reconhecimento da receita.

Em maio de 2014, o FASB e IASB emitiram uma norma que aborda o tratamento das receitas de contratos com clientes, o IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes. Essa norma substituiu todas as regras já vigentes sobre o reconhecimento de receitas segundo o IFRS e o *Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP). De acordo com Cova (2016), a norma aprimora os relatórios financeiros emitidos pelas organizações e melhora a comparabilidade das demonstrações financeiras em âmbito mundial. No Brasil, na data de 04 de novembro de 2016, foi aprovado o pronunciamento técnico CPC 47 - Receita de Contratos com Cliente, o qual traduz os fundamentos estabelecidos pelo IFRS 15 (Miranda et al., 2018).

Segundo Fagundes (2017), as mudanças propostas pelo CPC 47 possuem uma visão de gestão de negócios, pois à medida que os CPCs são elaborados melhoram a qualidade das informações e, conseqüentemente, colaboram para questões gerenciais, destacando-se o papel do contador na geração de informações úteis para a tomada de decisão. Nesse sentido, o objetivo do CPC 47 consiste em “estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com clientes” (CPC 47, 2016, p. 01).

O CPC 47 entrou em vigor na data de 1º de janeiro de 2018, o que, conseqüentemente, causou a revogação do CPC 17 - Contratos de Construção, CPC 30 - Receitas, Interpretação A- Programa de Fidelidade e Interpretação B - Transações de permuta envolvendo serviços de publicidade, ICPC 02 - Contratos de Construção do Setor Imobiliário e ICPC 11 - Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes (Silva, 2019).

O princípio básico do pronunciamento versa que a organização deve reconhecer a receita para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes pelo valor que reflita a contraprestação à qual se espera ter direito em troca desses bens ou serviços. Para isso, a organização deve considerar os termos apresentados no contrato realizado com o cliente e todos os fatos e circunstâncias relevantes à aplicação do pronunciamento (CPC 47, 2016).

De acordo com determinação do CPC 47, “o reconhecimento da receita deve ser feito a partir da transferência do controle do bem ou serviço ao cliente, em contrapartida ao direito de recebimento por parte da empresa” (Fagundes, 2017). O reconhecimento pode ocorrer em dois

momentos distintos, sendo eles: num momento específico, quando há a transferência de controle do bem ou serviço; ou ao longo do tempo, de acordo com o desempenho das obrigações (CPC 47, 2016). Momentos distintos para o reconhecimento remetem a uma avaliação mais detalhada das naturezas das operações de *performance*, assumidas pelas organizações, nos contratos com cliente (Fagundes, 2017).

A determinação de apenas dois momentos para o reconhecimento da receita proporciona um alinhamento para a evidenciação das informações quanto à receita nos demonstrativos financeiros, o que é uma tentativa de diminuir os momentos de reconhecimento de receita levantados por Hendriksen & Van Breda (2016), que sugerem quatro momentos distintos. Dessa forma, cada organização pode reconhecer suas receitas considerando seu ciclo operacional dentro do estabelecido pela norma.

Entretanto, para se chegar ao reconhecimento da receita, é necessário observar questões consideradas como centrais das discussões sobre receita. O CPC 47 expõe um modelo de cinco etapas para determinar quanto e quando a receita deve ser reconhecida, o que consiste no momento em que a organização transfere o controle do bem ou serviço para os clientes (Silva, 2019). As cinco etapas apresentadas pelo CPC 47 e uma síntese de seus pontos relevantes são evidenciadas na Figura 6.

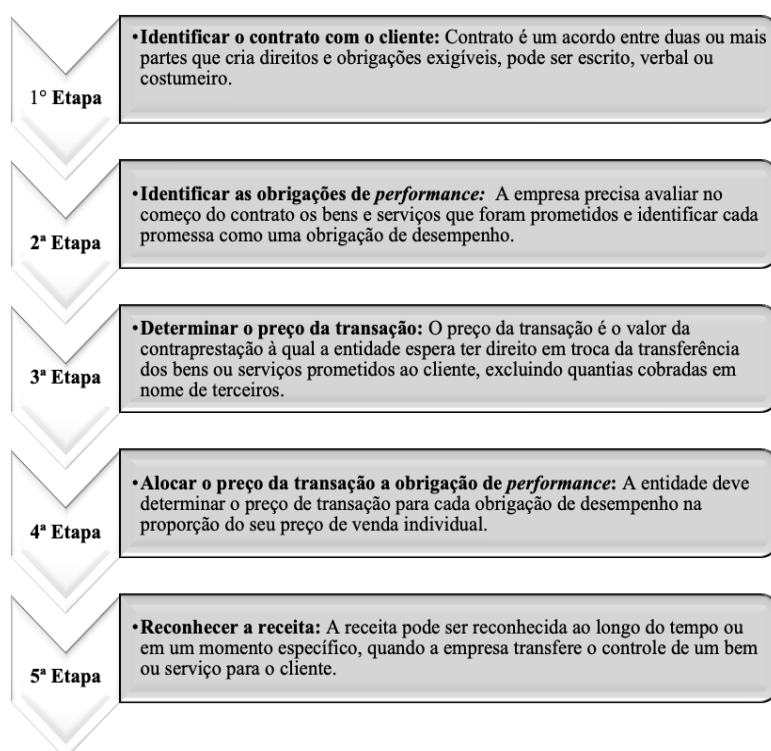


Figura 6. Etapas do reconhecimento da receita de acordo com CPC 47.

Fonte: Elaborada pela autora com base no CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2016).

Referente à primeira etapa - identificação do contrato -, o CPC 47 exhibe os pontos que devem ser observados nos contratos com clientes. As partes envolvidas no contrato (o qual pode ser verbal, escrito ou de acordo com as práticas usuais da organização) devem aprovar e estar dispostas a cumprir todas as obrigações nele contido. Diante do contrato, a organização deve identificar os direitos de cada parte em relação aos bens e/ou serviços a serem transferidos ao cliente; os termos de pagamentos para cada bem ou serviço a ser transferido, além do contrato possuir substância comercial, ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor de fluxos de caixa da organização se modifiquem como resultado do contrato.

Por fim, é necessário que na identificação do contrato seja provável que a entidade receba a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens e/ou serviços que serão transferidos ao cliente. Nesse quesito, a organização, ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, deve considerar apenas a capacidade de intenção do cliente de pagar o valor acordado (CPC 47, 2016).

Na segunda etapa, identificação das obrigações de *performance*, as quais consistem nas ações necessárias para realizar a entrega do produto ou serviço, a norma estabelece que no início do contrato a organização deve avaliar quais são os bens ou serviços prometidos naquele contrato para o cliente e, conseqüentemente, identificar como as obrigações de *performance* de cada promessa será transferida ao cliente. Essas obrigações podem ser cumpridas de forma distinta, um bem ou um serviço de cada vez, ou na forma de uma série de bens ou serviços distintos que substancialmente são os mesmos. Nesse momento, a organização deve identificar também se a satisfação das obrigações de *performance* ocorrerá em um momento específico no tempo ou será satisfeita ao longo do tempo, lembrando que a satisfação da obrigação de *performance* se dá no momento de transferência do bem ou serviço ao cliente (CPC 47, 2016).

Na terceira etapa, determinar o preço da transação, a organização deve considerar os termos do contrato e suas práticas usuais de negócios para determinar o preço de cada transação, sendo o valor da contraprestação à qual a organização espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente. Na determinação do preço da transação a organização pode incluir tanto valores fixos como variáveis ou ambos, devendo excluir as quantias cobradas em nome de terceiros (como, por exemplo, os impostos sobre as vendas). A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida ao cliente podem afetar a estimativa do preço da transação, logo, ao determinar o preço da transação a organização deve considerar os efeitos da contraprestação variável, a restrição de estimativas de contraprestação variável, a existência de componentes de financiamentos significativos no contrato, a contraprestação não monetária e a contraprestação a pagar ao cliente. Sempre ao determinar o

preço da transação, a organização deve utilizar o pressuposto de que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato realizado (CPC 47, 2016).

A quarta etapa, consiste em alocar o preço da transação à obrigação de *performance*. Nesta etapa, a organização deve colocar o preço de transação para cada obrigação de *performance* identificada no contrato, pelo valor que reflita o seu valor da contraprestação individualmente. Dessa forma, cada obrigação de *performance* identificada no contrato deve possuir um valor de venda individual, exceto quando não seja possível separar o conjunto de bens ou serviços prometidos. De acordo com o item 77 do CPC 47:

O preço individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares (CPC 47, 2016, p. 15).

Nessa etapa, o CPC 47 apresenta os métodos mais adequados para estimar o preço de venda individual de um bem ou serviço, sendo eles: a) abordagem da avaliação de mercado ajustada, em que a organização pode avaliar o mercado no qual vende bens e serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado está disposto a pagar por esse bem ou serviço; b) abordagem do custo esperado mais a margem, no qual a organização pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de *performance* e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço; c) abordagem residual, a organização pode estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato (CPC 47, 2016).

A norma apresenta ainda orientações quanto:

- a) À alocação de descontos: a organização deve alocar proporcionalmente o desconto a cada obrigação de *performance* com base nos preços de vendas individuais dos bens e serviços, desde que essa alocação seja possível;
- b) Ao custo incremental de obtenção de contrato: a organização deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, caso a organização espere recuperá-los;
- c) Às vendas com direito à devolução: a organização deve aplicar os requisitos da norma para determinar o valor da contraprestação ao qual a organização espera ter direito, excluir os produtos que se espera que sejam devolvidos;

- d) Às garantias: caso o cliente tenha a opção de compra de uma garantia separadamente, esta deve ser incluída como um serviço distinto, agora se o cliente não tiver a opção de comprar a garantia separadamente a organização deve contabilizar a garantia de acordo com o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. (CPC 47, 2016).

A última etapa refere-se ao momento do reconhecimento da receita e delibera que esse momento ocorre quando, ou à medida que, a organização satisfaz a obrigação de *performance* ao transferir o bem ou serviço prometido ao cliente. Como já mencionado, essa satisfação de obrigação pode acontecer em um momento específico ou ao longo do tempo. Para que seja considerado que o bem ou serviço foi transferido ao cliente, deve-se observar se o cliente obteve o controle desse ativo. O controle do ativo é a capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras organizações direcionem o uso do ativo e obtenha benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixas potenciais que podem ser obtidos direta ou indiretamente pela organização. A transferência de controle do bem ou serviço ao longo do tempo deve atender a um dos seguintes critérios: a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da organização à medida que a organização efetiva o desempenho; b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (CPC 47, 2016).

Observa-se que o CPC 47 busca atender aos distintos ciclos operacionais das organizações, desde os de curta duração até os que demandam longos períodos contábeis, dentro da complexidade de cada atividade desenvolvida pela organização. E que a norma exige mais poder de julgamento dos responsáveis, por elaborar os demonstrativos contábeis, para o reconhecimento da receita, uma vez que cabe a eles julgar as obrigações de *performance* e o seu momento de satisfação, além de apresentar distintos métodos para alocação do preço de transação.

Os enfoques teóricos apresentados até o momento conduzem para o reconhecimento das receitas sob uma perspectiva societária direcionada para a representação da essência econômica da organização. Ocorre que no âmbito tributário brasileiro há uma série de tratamentos que podem ser adotados com o intuito de definir formas que possibilitam o planejamento tributário e o recolhimento de um menor valor de tributos.

Essas opções estão no escopo de legislações fiscais como o Decreto 9.580/2018 que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. A Lei 12.973/2014 que alterou a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) também soma-se a este aparato legal. Algumas legislações mais específicas como a Lei 9.718/1998, que trata do regime cumulativo de PIS/Pasep e COFINS, a Lei 10.637/2002 que detalha o regime não cumulativo de PIS/Pasep e a Lei 10.833/2003 que versa sobre o regime não cumulativo da COFINS também abarcam uma série de possibilidades que delimitam tratamentos diferenciados para o reconhecimento de receitas sob o enfoque fiscal.

O que se nota é que apesar de a Lei 12.973/2014 destacar que o ponto de partida para a apuração dos tributos é o lucro obtido a partir do reconhecimento de receitas e despesas sob um enfoque societário e ajustado a partir da legislação fiscal, na prática, envoltos por fatores culturais, ainda se tem uma parcela das organizações que realizam os registros contábeis voltados inteiramente ao cumprimento e alinhamento às normas fiscais.

Entre os exemplos comuns que indicam a dissonância dos critérios fiscais com os critérios societários, em termos de reconhecimento de receitas, cita-se o regime tributário lucro presumido. Nesta modalidade, as empresas podem apurar a receita bruta para fins de tributação tanto pelo regime de competência quanto pelo regime de caixa, conforme detalhado no art. 13 da Lei 9.718/1998 e art. 587 do Decreto 9.580/2018. Ao optar pelo regime de caixa, a receita tributável estará vinculada a movimentação financeira e não a confrontação econômica das receitas versus as despesas do período. Esta tratativa vai de encontro com os pressupostos teóricos de que a receita deve ser reconhecida pela transferência do controle de um bem ou serviço ao cliente, ao invés de seu recebimento.

Assim, em termos contábeis, a receita haveria de ser reconhecida seguindo os pressupostos teóricos e princípios geralmente aceitos pelos profissionais contábeis, corporizados no CPC 47 e, em termos fiscais sofrer ajustes para atender as expectativas do órgão regulador. Portanto, ao direcionar olhares a fim de reconhecer se tais ajustes são realizados ou se um enfoque é priorizado em detrimento de outro, é possível compreender quais pressões isomórficas são exercidas sobre os profissionais contábeis em suas decisões inerentes às práticas de reconhecimento de receitas.

2.3 Estudos precedentes

Devido às múltiplas abordagens permitidas pela Teoria Institucional, diversos focos são utilizados nas pesquisas para o desenvolvimento de estudos na área contábil a partir de *insights* Teóricos Institucionais (Pires, 2018). Dessa forma, é observado no campo empírico estudos os quais foram desenvolvidos para identificar quais os mecanismos de isomorfismo institucional influenciavam nas decisões quanto à adoção de padrões contábeis. Estes são apresentados na Figura 7.

Autores	Principais Características	Principais Resultados e Conclusões
Touren (2005)	<p>Objetivo: Identificar o papel dos mecanismos isomórficos e a potencial relação deste com a adoção dos princípios contábeis geralmente aceitos no cenário internacional.</p> <p>Âmbito/Método: Companhias Francesas; Estudo documental.</p>	<p>O Estado e os fornecedores de capital são capazes de exercer pressões coercitivas, enquanto que os auditores e reguladores exercem pressões normativas nas empresas listadas na bolsa de valores. Há, ainda, a existência de pressão mimética por parte de empresas do mesmo setor. A adoção do US GAAP ocorreu de forma simbólica (<i>decoupling</i>) na busca de legitimidade frente ao cenário internacional. Além disso, as maiores pressões sofridas foram as normativas, em função das firmas de auditoria anglo-saxônicas, e as miméticas, devido à busca pela adoção de práticas observadas em empresa multinacionais.</p>
Baker & Rennie (2006)	<p>Objetivo: Examinar a partir da Teoria Institucional os fatores que tiveram o potencial de influenciar a decisão do governo federal de adotar a contabilidade por competência.</p> <p>Âmbito/Método: Governo Canadense; Estudo documental.</p>	<p>Os resultados da pesquisa apontam que influências normativas e coercitivas dos órgãos reguladores e profissionais da realidade canadense, juntamente com a pressão mimética, em função dos outros países terem adotado a contabilidade por competência, impactaram a decisão do governo.</p>
Judge et al. (2010)	<p>Objetivo: Compreender por que enquanto as normas internacionais da contabilidade foram adotadas rapidamente em alguns países, a adoção em outros foi apenas parcial ou nula.</p> <p>Âmbito/Método: Estudo documental.</p>	<p>Os resultados da pesquisa demonstraram que os três mecanismos isomórficos eram capazes de explicar diferenças na adoção das IFRS. Judge et al. (2010) salientam que a ênfase teórica da busca pela legitimidade, evidenciada pela Nova Sociologia Institucional, é embasada por elementos isomórficos, sugerindo, ainda, que são as pressões pela busca de legitimidade que guiam os processos de adoção das normas internacionais de contabilidade, e não a lógica econômica.</p>
Beuren & Dallabona (2013)	<p>Objetivo: Verificar a presença dos três tipos de mecanismos isomórficos da Nova Sociologia Institucional em empresas contábeis.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa do tipo <i>survey</i>.</p>	<p>É identificado os três tipos de isomorfismo nas empresas contábeis, sendo que os que se destacaram foram: o isomorfismo mimético, na região da Grande Florianópolis, Oeste Catarinense e Serra Catarinense, local em que os escritórios de contabilidade tinham mais tempo de atuação; e o isomorfismo coercitivo, nas regiões Norte Catarinense, Sul Catarinense e Vale do Itajaí, em que os escritórios possuem menos tempos de atuação no mercado. As autoras explicam que o fato de as empresas não estarem consolidadas no mercado em que</p>

		atuam faz com que busquem a legitimidade e ainda sofram pressões externas, não tendo referências para seguir. E em regiões que possuem empresas consolidadas no mercado, estas servem de exemplo para as demais. O isomorfismo com mais predominância foi o coercitivo, justificado pela característica operacional das empresas contábeis, que já possuem forte relação com órgãos governamentais federal, estaduais e municipais.
Carmo (2014)	<p>Objetivo: Identificar as características específicas dos participantes do processo de elaboração das normas contábeis internacionais que estejam associados às decisões tomadas pelo IASB.</p> <p>Âmbito/Método: IASB; Pesquisa documental.</p>	Os resultados indicaram que o IASB aceitou com maior frequência as sugestões realizadas pelas auditorias, inscritas nas Big Four quando comparado com outros atores que participaram do processo. Com a divulgação do IFRS 15 em maio de 2014, pesquisadores iniciaram investigações diante dos possíveis impactos causados pela adoção da norma internacional em companhias brasileiras.
Hassan et al. (2014)	<p>Objetivo: Revisar o desenvolvimento histórico da regulamentação contábil no Iraque e analisar a partir de uma perspectiva institucional, tanto a decisão de adotar as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) como e os fatores que provavelmente impactarão a expansão da aplicação do IFRS além das empresas listadas.</p> <p>Âmbito/Método: Governo e Empresas Iranianas; Estudo documental.</p>	Os autores constataram que da mesma maneira como em outros países da região, as pressões coercitivas foram sobressalientes, principalmente as exercidas pela <i>Coalition Provisional Authority</i> (CPA), órgão criado para a adequação às normas internacionais de contabilidade, e pelos organismos mundiais, como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional. O estudo atesta, ainda, que ambicionando uma condição futura de atrair empresas multinacionais e investimentos estrangeiros as empresas estimam sofrer pressões normativas, advindas de profissões contábeis, e miméticas, para a busca de legitimidade frente às multinacionais.
Ciesielski & Weirich (2015)	<p>Objetivo: Aplicar a IFRS 15 sobre as práticas atuais de reconhecimento de receita para empresas em três setores: tecnologia, telecomunicações e saúde, de modo a prever os efeitos da mudança.</p> <p>Âmbito/Método: IASB; Estudo documental.</p>	Asseveram que os setores que podem sofrer impactos com a adoção da norma são: de medicamentos, devido ao emprego de capital intelectual, e a velocidade com que as descobertas científicas se tornam obsoletas; de telecomunicação e o de tecnologia, devido a ambos apresentarem dificuldade de segregar alguns produtos e serviços, pois são vendidos habitualmente em pacotes.
Doadrio et al. (2015)	<p>Objetivo: Analisar o quadro institucional da reforma contábil espanhola de 2007.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas Espanholas; Estudo documental e <i>survey</i>.</p>	As instituições sofreram pressões coercitivas, miméticas e normativas. No entanto, o processo de transformação da contabilidade espanhola teve mais influência das pressões coercitivas.
Macohon et al. (2016)	<p>Objetivo: Verificar a existência de possível relação entre as práticas de isomorfismo e processo de aplicação das normas internacionais de contabilidade nas indústrias de Santa Catarina.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa do tipo <i>survey</i>.</p>	Os achados indicaram que houve um predomínio do isomorfismo coercitivo, decorrente da adequação brasileira às normas internacionais de Contabilidade. As principais causas da adoção das normas internacionais levantadas pelo estudo foram: a necessidade de se conectar ao mercado; adequação aos clientes; pressões de competidores; e a imposição legal. Essas causas apresentadas pelas empresas reforçam a teoria de que a legitimidade organizacional é uma consequência do

		atendimento às pressões isomórficas, conforme apregoado por Meyer & Rowan (1977).
Cova (2016)	<p>Objetivo: Verificar os impactos advindos da assimilação da IFRS 15 pelas empresas brasileiras.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; pesquisa documental.</p>	Além das companhias demandarem a realização de uma análise minuciosa dos seus contratos com clientes, para correta adesão à norma, os agentes externos também necessitaram compreender os impactos da norma no negócio, com vistas à fundamentação de suas avaliações. Como conclusão, é notado que no ambiente de controle interno as companhias brasileiras deverão ajustar seus controles para abordar julgamentos e estimativas que estejam em conformidade com a norma. Conclui-se destacando que as relações com os investidores demandam de comunicação prévia dos efeitos sofridos pela adoção da norma.
Tavares (2016)	<p>Objetivo: Investigar a necessidade de adaptação dos processos e controles internos para a adoção ao IFRS 15 nas empresas brasileiras.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa do tipo <i>survey</i>.</p>	Tanto os preparadores das demonstrações contábeis quanto os auditores possuíam interpretações da existência de impactos sofridos nos controles internos. Os principais impactos relatados foram a tempestividade do reconhecimento da receita, motivada pelo agrupamento e desagrupamento de certas obrigações de performance; alterações nas estimativas para ajustar essa realocação das obrigações e precificação de orçamentos; e no momento de pré-adoção à normas, a necessidade de refazer projeções de receitas, custos e resultados para os próximos anos até que os novos processos estejam inteiramente implementados nas empresas.
Youell (2016)	<p>Objetivo: Examinar as novas regras para o reconhecimento de receitas e seus impactos e apresentar uma abordagem em quatro estágios para a adoção das novas diretrizes pelas organizações públicas.</p> <p>Âmbito/Método: Pesquisa documental.</p>	Preconiza que os sistemas de informações e os processos internos de controles são os principais impactos sofridos pela organização quando da adoção do método de reconhecimento da receita.
BooLaky & Soobaroyen (2017)	<p>Objetivo: Investigar os determinantes da implementação dos Internacional Standards on Auditing (ISA) - Normas Internacionais de Auditoria, juntamente com a capacidade com que esses determinantes explicam diferentes níveis de engajamento em relação à norma.</p> <p>Âmbito/Método: Pesquisa documental.</p>	Os autores desenvolveram um modelo explicativo que leva em consideração as pressões sociais, culturais e políticas, as quais são conceituadas de acordo com as pressões coercitivas, miméticas e normativas, além de considerar também pressões econômicas. As variáveis definidas com base nos mecanismos de isomorfismo institucional foram: a) isomorfismo coercitivo: acréscimo da proteção aos interesses de minoritários, aplicação regulatória, direitos dos credores e devedores e ajuda externa; b) isomorfismo normativo: nível de escolaridade e regime/sistema político; e c) isomorfismo mimético: predominância de propriedade estrangeira e aumento de importação de um país. Os autores concluíram que as pressões exercidas pelos mecanismos de isomorfismo institucional causam impacto significativo na implantação dos ISAs, facilitando ou dificultando a sua adoção.

<p>Dani et al. (2017)</p>	<p>Objetivo: Verificar a relação da qualidade da informação contábil e a adoção antecipada do IFRS 15.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa documental.</p>	<p>Os achados indicaram que a adoção da norma auxilia na redução de vieses na comparabilidade das informações e ainda reconhecem que a adoção antecipada da norma tem relevância para o mercado de capitais, impactando no preço das ações após a publicação dos relatórios financeiros.</p>
<p>Lopes et al. (2017)</p>	<p>Objetivo: Descrever as potenciais mudanças contábeis da aplicação do pronunciamento CPC 47 e avaliar os potenciais impactos fiscais na mudança de critérios de reconhecimento de receitas.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa documental.</p>	<p>Lopes et al (2017, p.17) apontam que “a 12.973/2014 não estabeleceu um tratamento específico para o reconhecimento de receitas, assim como o fez para itens tais como ágio, ajuste a valor presente e valor justo. Sendo assim, é provável que mesmo com a adoção do CPC 47, essa tendência seja mantida, pois as leis brasileiras já fecharam as definições tributárias de quais elementos compõe a receita bruta e para quais tributos esse item das demonstrações financeiras é base de incidência”.</p>
<p>Severiano et al. (2017)</p>	<p>Objetivo: Identificar os principais obstáculos que podem ser enfrentados pelos preparadores das demonstrações financeiras no momento da adoção das diretrizes da IFRS 15 no Brasil.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa do tipo <i>survey</i></p>	<p>Identificaram as seguintes dificuldades: a) adequação dos processos internos das empresas; b) mudanças nos sistemas de informação; c) necessidade de desenvolver controles internos que possibilitam a integridade dos relatórios que são base para a determinação dos preços de transação, bem como do reconhecimento da receita; d) análise e modificação das cláusulas contratuais; e) necessidade de avaliação dos impactos nos indicadores financeiros devido à antecipação ou postergação da receita; f) elaboração de nova estratégia de vendas considerando as obrigações de desempenho; e g) mudanças na preparação das demonstrações contábeis, já que a norma requer divulgações mais extensivas. Entretanto, os autores não discutem quais são as motivações que podem gerar tais dificuldades.</p>
<p>Fagundes (2017)</p>	<p>Objetivo: Evidenciar as principais mudanças causadas pela adoção do CPC 47 para as empresas do setor de construção civil e incorporadoras.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa documental.</p>	<p>Identificou-se que a norma afeta outros departamentos das organizações além do contábil e financeiro, sendo eles: sistema de informações, os quais devem estar adequados para receber os novos dados e gerar informações a partir deles para os controles internos; o planejamento tributário, uma vez que a organização que revê o momento de reconhecimento da receita pode ter alterações quanto ao montante reconhecido, podendo influenciar nos cálculos de impostos da organização de acordo com seu regime tributário; a forma de tratativa dos contratos com clientes, para que não estejam ao alcance de outros pronunciamentos; e as políticas de relacionamentos com investidores, as quais devem atender aos critérios de divulgação expostos pelo CPC para que garantam a clareza dos novos critérios de reconhecimento da receita.</p>
<p>Miranda et al. (2018)</p>	<p>Objetivo: Verificar a percepção dos contadores sobre a implementação do</p>	<p>Todos os atributos presentes no CPC 47 mostrase relevantes para as empresas de construção civil na percepção dos contadores que</p>

	<p>CPC 47 pelas empresas de construção civil.</p> <p>Âmbito/Método: Profissionais brasileiros; Pesquisa do tipo <i>survey</i>.</p>	<p>participaram da pesquisa. Miranda et al (2018, p. 12) ainda apontam que “é importante que as diretrizes sejam adaptadas a realidade de cada país, para que de fato a implementação das normas contábeis internacionais resulte em qualidade de informação. Para a adoção da IFRS 15 no Brasil o CPC 47 traduziu os fundamentos estabelecidos por esta norma para a realidade brasileira”.</p>
Al Okaily et al. (2018)	<p>Objetivo: Identificar a relação entre a qualidade da governança corporativa e o reconhecimento da receita.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas listadas na bolsa de valores de Londres; Pesquisa documental.</p>	<p>A pesquisa demonstra que o tamanho dos comitês de auditoria desempenha papel de restrição diante do reconhecimento prematuro de receitas.</p>
Du & Whittington (2018)	<p>Objetivo: Investigar como a divulgação de informações gerenciais sobre reconhecimento da receita afeta as percepções dos investidores sobre o desempenho corporativo e gerencial.</p> <p>Âmbito/Método: Profissionais presentes na Amazon’s Mechanical Turk; Experimento.</p>	<p>É constatado que a divulgação de informações gerenciais sobre reconhecimento da receita tem significativo impacto nos julgamentos e na tomada de decisão dos investidores sobre o desempenho corporativo e gerencial.</p>
Schuldt & Vega (2018)	<p>Objetivo: Examinar a associação entre o gerenciamento de resultados e os comentários sobre reconhecimento de receita presentes nos relatórios da Comissão e Valores Mobiliários dos Estados Unidos, de empresas que realizaram <i>Initial Public Offering</i> (IPO) - oferta pública inicial de ações.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas listadas na SEC a partir do registro da <i>Morningstar Document Research</i> (MDR); Pesquisa documental.</p>	<p>Os resultados da pesquisa apontam que há uma associação positiva entre as medidas de gerenciamento de resultados no período pré-IPO e o número de comentários de reconhecimento de receita recebidos por essas empresas durante a revisão da SEC. Além disso, os dados apontam que para uma associação negativa entre comentários de reconhecimento de receita e receitas discricionárias condicionais no primeiro ano pós-IPO.</p>
Ludwing et al. (2018)	<p>Objetivo: Investigar se a regulação, trazida pela norma internacional de reconhecimento da receita, contribui para minimizar os efeitos das diferenças institucionais presentes nas políticas contábeis de empresas brasileiras e da Inglaterra.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas do Brasil e da Inglaterra, do setor de construção; Pesquisa documental.</p>	<p>Os resultados revelam que as variáveis relacionadas ao país, tamanho, <i>performance</i>, empresa de auditoria e composição acionária não influenciam o nível de reconhecimento da receita.</p>
Barrilao & Costa (2019)	<p>Objetivo: Analisar os principais impactos com a implantação do CPC 47 em uma indústria brasileira de grande porte.</p> <p>Âmbito/Método: Empresa brasileira; Pesquisa do tipo <i>survey</i>.</p>	<p>Os impactos com a implantação do CPC 47 em uma indústria brasileira de grande porte estão inscritos em aspectos relacionados a trabalho em equipe e cooperação para o entendimento da norma.</p>
Silva (2019)	<p>Objetivo: Identificar quais são as diferenças que justificam as alterações nas demonstrações financeiras.</p>	<p>Não houve alterações significativas a respeito do conteúdo do CPC 30 e do CPC 47, mostrando que o único ponto que pode causar discussões referentes ao detalhamento, por</p>

	<p>Realizando uma análise teórica dos pronunciamentos.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa documental.</p>	<p>parte do CPC 47, é a identificação de possíveis obrigações inseridas nos contratos. Estas devem ser estimadas no momento do reconhecimento da receita, que é o caso das devoluções, incentivos de vendas e garantias. Com a realização de grupos focais com especialistas, a autora pôde validar a informação de que alguns pontos já eram tratados pelo CPC 30 e, agora, com o CPC 47, passaram a ter mais detalhamento e direcionamentos mais claros, o que, segundo ela, foi responsável pela geração de ajustes para as empresas. Silva (2019) concluiu que o CPC 30 não detalhava de forma suficiente as práticas e procedimentos quanto ao reconhecimento da receita, o que o CPC 47 passou a fazer, resultando então em impactos na contabilidade das empresas no momento da adoção da norma, devido a novas interpretações de conceitos já existentes em normas anteriores.</p>
Haggenmüller (2019)	<p>Objetivo: Investigar os problemas e os desafios que podem surgir durante a implementação da IFRS 15, além de avaliar o provável impacto sobre a lucratividade das empresas e o desempenho.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas alemãs; Pesquisa do tipo <i>survey</i>.</p>	<p>A norma foi desenvolvida para empresas específicas, que tinham dificuldades em aplicar os requisitos de reconhecimento de receita existentes em normas anteriores e, conseqüentemente, acabavam sendo forçados a utilizar procedimentos fora do padrão da IFRS. Haggenmüller (2019) comenta que a IFRS apresenta complexidade para o entendimento, afetando empresas com negócios simples, além de exigir modelos de implantação demorados e trabalhosos para as organizações, onerando o processo de mudança institucional, sendo esses os desafios enfrentados.</p>
Augusto & Souza (2021)	<p>Objetivo: Identificar características associadas ao nível de evidenciação das receitas de contratos com clientes nas companhias de capital aberto brasileiras.</p> <p>Âmbito/Método: Empresas brasileiras; Pesquisa documental</p>	<p>O nível de evidenciação das receitas de contratos com clientes nas companhias de capital aberto brasileiras é relativamente baixo na maioria dos itens da lista de verificação. Além disso, a implementação do CPC 47 demandou por integração completa da equipa, a qual está pautada na figura do Analista de Controladoria, uma Especialista Contábil, e no Gerente de Contabilidade.</p>

Figura 7. Estudos Precedentes

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

A partir da Figura 7 nota-se que, as evidências socializadas nas investigações de Touron (2005), Baker & Rennie (2006), Hassan et al. (2014) e Doadrio et al. (2015), apontam que os mecanismos do isomorfismo institucional foram aplicados em diferentes países de distintos continentes, com vistas a fornecer explicações sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade. Isso demonstra que a abordagem teórica proposta pela Nova Sociologia Institucional é capaz de explicar e analisar o fenômeno de pressões institucionais que influenciam a decisão de adoção às normas internacionais de contabilidade, não havendo resultados controversos. Portanto, a questão quanto à investigação da influência de fatores

institucionais na adoção das normas internacionais de contabilidade parece ser confirmada como positiva, diante dos resultados encontrados nas pesquisas expostas.

Além deste aspecto, é possível notar que pesquisas (Judge et al., 2010; Boolaky & Soobaroyen, 2017) buscam concentrar-se a partir da ótica da Nova Sociologia Institucional em investigação da aplicação de determinadas práticas por países ou organizações. Os resultados destas investigações indicam a importância de se considerar um conjunto de fatores institucionais no desenvolvimento de práticas e regulamentação em contexto mundial. Além disso, desde a divulgação do projeto de alteração da norma referente ao reconhecimento de receita, efetuado pelo IASB, pesquisadores têm desenvolvido investigações quanto ao reconhecimento da receita (Carmo, 2014).

Diante desse cenário, é importante estender tais considerações e achados à tecnologia de informação, uma vez que os principais processos e controles para atender às transações de contraprestação e, conseqüentemente, às suas contabilizações devem ser incorporados neste artifício organizacional. Salienta-se, ainda, que, em relação à gestão tributária, as empresas devem investigar os impactos sobre as estratégias fiscais existentes, devido ao fato dos novos requisitos de reconhecimento da receita poder impactar nos valores totais da mesma. Para a ótica de informações gerenciais, destaca-se a necessidade das companhias estabelecerem um plano de ação em relação aos potenciais ajustes na elaboração dos seus indicadores de desempenho, entendendo que a receita é tida como elemento principal para elaboração desses indicadores (Cova, 2016).

É visto que com a divulgação do CPC 47, as pesquisas direcionaram-se para a evidenciação das mudanças em decorrência da adoção do novo CPC, ocorrendo ainda pesquisa de caráter comparativo entre a norma revogada e a vigente. Além desse aspecto, nota-se que as pesquisas têm se concentrado na identificação dos impactos ocasionados pela adoção da norma para o reconhecimento da receita. Cabe salientar que os estudos desenvolvidos para a identificação dos impactos ocasionados pela norma ocorrem com base em estudos com entrevistas com auditores e contadores. Uma possível explicação pode ser a norma possuir aplicação recente no cenário nacional.

Entretanto, outros estudos têm buscado compreender a relação do reconhecimento da receita com outros temas, o que abre espaço para avanços na temática e pluralidade de discussões. Por fim, diante das investigações expostas, é possível observar que as pesquisas têm buscado identificar os impactos da norma quanto ao reconhecimento da receita e verificar a relação do reconhecimento da receita com outros temas pertinentes à área contábil e econômica. Portanto, as contribuições encontradas reforçam o fato de a norma trazer

mudanças para as organizações, as quais podem ser elucidadas pela abordagem teórica da Nova Sociologia Institucional.

2.4 Modelo teórico e formulação de proposições

A literatura apresentada no referencial teórico desta pesquisa, é caracterizada por estudos que reforçam as pressões isomórficas sofridas pelas organizações, as quais ao se adaptarem a essas pressões acabam por alcançar a legitimidade organizacional e minimizar as consequências advindas de uma possível incongruência em termos de práticas organizacionais adotadas. Segundo Meyer & Rowan (1977), uma organização sofre estímulos para a adoção de procedimentos ou práticas predominantes na sociedade. No momento em que realiza a adequação ao que está sendo imposto, a organização aumenta sua credibilidade para com o ambiente em que está inserido. E, assim, ao operar em ambientes altamente institucionalizados, elas se tornam semelhantes.

Nesse contexto, tem-se o pronunciamento CPC 47 que possui ampla abrangência, que deve ser aplicado em todas as organizações, independentemente do seu ramo de atividade ou ciclo operacional. O CPC 47 advém dos padrões contábeis aceitos internacionalmente pela classe de contadores, representa a primazia do conhecimento contábil contemporâneo geralmente aceito, sendo uma tradução de uma recomendação internacional, exercendo pressão normativa acerca de sua adoção pelos profissionais contábeis. Além disso, no Brasil as recomendações emitidas pelo CPC são convertidas em NBCs, as quais possuem força de lei e exercem pressões coercitivas acerca de sua adoção.

Pesquisas sobre a norma revelam resultados quanto as possíveis alterações internas nas organizações com a adoção do CPC 47, podendo ocasionar mudanças relacionadas a diferentes aspectos, como: a) aos controles internos da organização, para que possam abordar os julgamentos e estimativas em conformidade com o estabelecido pela norma; b) as tecnologias de informação, pelo fato de precisar se adequar às necessidades das organizações, as quais precisam de controles internos que atendam ao controle das transações de contraprestação dos seus bens e serviços prestados e ainda realizem as contabilizações adequadas; c) a gestão tributária, pelo fato de que as alterações do reconhecimento da receita podem alterar significativamente o valor da receita, impactando, assim, na base de cálculo para os impostos; d) as informações gerenciais, devido à receita ser utilizada como elemento principal da elaboração dos indicadores de desempenho e as mudanças em seu reconhecimento poderem acarretar ajustes específicos na elaboração desses índices; e pelas e) tratativas com clientes, pelo contrato estabelecido com o cliente ser a base para a definição

das obrigações de desempenho e contraprestação, ou seja, a revisão dos contratos com clientes é necessária para que este apresente os critérios contidos na norma e sirva de base para a realização das demais etapas do recolhimento da receita (Cova, 2016; Fagundes, 2017; Severiano et al., 2017; Silva, 2019; Tavares, 2016). Tais mudanças indicam uma ampla gama de elementos que podem ser afetados pelo CPC 47 e que ensejam em mudanças por parte das organizações para a sua efetiva adoção.

Além deste aspecto, a Teoria Institucional abarca o conceito de *decoupling*, que é uma adoção de normas e procedimentos de forma cerimonial. Segundo Moll et al. (2006 como citado em Pires, 2018), o *decoupling* pode ser definido como uma segregação, sendo ela intencional ou não, entre as estruturas e procedimentos reais da organização e a sua imagem externa. Dessa forma, a organização cede às pressões institucionais, porém a regra ou o procedimento institucionalizado é adotado formalmente pela organização com o objetivo de alcançar a legitimidade, mas a sua adoção não provoca alterações nas atividades rotineiras da organização, não existindo a confiança no seu real valor para a organização ou existindo conflitos em relação à eficiência (Meyer & Rowan, 1977).

Assim, a partir de uma lente advinda da Teoria Institucional Touron (2005) também busca fornecer subsídios para as questões que cercam o processo de reconhecimento das normas contábeis por firmas francesas, o que mostra-se como uma alternativa as correntes teóricas popularmente difundidas na contabilidade, a exemplo da Teoria da Agência. Desde o surgimento da necessidade de controle é possível visualizar apontamentos de pesquisadores com vistas a desvendar os efeitos de adoções e normas a partir de uma lente institucional. Nesta direção, Gomes et al. (2008) investigam a adoção da escrituração de partidas dobradas no Tesouro Real de Portugal e os fatores que contribuíram para esse desenvolvimento de institucionalização da técnica na administração pública portuguesa. Os resultados demonstram que as normas contribuem efetivamente para mudanças contábeis no ambiente.

Dessa forma, estendendo estas considerações ao estudo, a primeira proposição desta pesquisa diz respeito à adoção do CPC 47, sendo ela:

Proposição 1: Os escritórios de contabilidade adotam o CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes de forma efetiva.

DiMaggio & Powell (1983), ao abordarem as relações externas inerentes às organizações, enunciaram que as organizações estão envoltas por um determinado campo institucional o qual possui condições específicas. E por sofrerem pressões dos atores desse

campo, cedem a tais pressões, a fim de alcançar a legitimidade dentro deste campo no qual estão imersas, adotando estruturas e práticas que são institucionalizadas. Dessa forma, a tendência é que as organizações se assemelhem umas com as outras.

Assim, acredita-se que diversos atores externos se relacionam com os escritórios de contabilidade e figuram entre essas fontes de pressões isomórficas. Entre estes atores cita-se: a) Instituições financeiras; b) Auditoria; c) Órgãos de classe; e d) Órgãos reguladores. Os argumentos que sustentam às crenças exercidas por cada um desses atores são apresentados na sequência.

Propõe-se as instituições financeiras desempenham o papel de fonte de pressão isomórfica, à medida que as mesmas utilizam as informações contábeis na análise da liberação de recursos financeiros para as organizações e, conseqüentemente, podem afetar os critérios de reconhecimento de receitas adotados pelos escritórios de contabilidade, visto que estes podem buscar se adaptar as demandas e expectativas analisadas por este ator externo. Judge et al. (2010) asseveram que questões econômicas de países, inscritos na capitalização de mercado e crescimento do PIB são fatores preditivos para a adoção de normas internacionais. Além disso, Beuren & Dallabona (2013) apontam que os elementos advindos do isomorfismo estão presentes em empresas do estado de Santa Catarina, com destaque para o isomorfismo mimético. Assim, com vistas a ampliar esta discussão a segunda proposição de pesquisa apregoa que:

Proposição 2: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir das instituições financeiras no que tange ao processo de reconhecimento de receita.

Beuren & Dallabona (2013, p. 99) apontam que “os relacionamentos inter-organizacionais fazem com que as organizações de um mesmo setor apresentem similaridades entre si”. Assim, diante dos relacionamentos que as organizações tendem a assumir no decorrer dos seus ciclos operacionais estima-se que similaridades nesses relacionamentos sejam advindos desse processo. Carmo (2014) apontam que as empresas de auditoria possuem papel significativo nas decisões do IASB, o que contribui para a moldabilidade das estruturas das organizações. Severiano et al. (2017) também apontam que as empresas de auditoria fizeram parte da elaboração das normas de contabilidade, em especial da IFRS 15, a qual tem consonância com o CPC 47. Tal fato, coloca este agente como participante da arena de discussões que permeia o reconhecimento de receitas.

Assim, estendendo esta consideração ao campo de dependência dos serviços de auditoria, estima-se que este agente também figura como uma possível fonte de pressão, visto que ocupa um papel central em atestar a veracidade das informações evidenciadas nas demonstrações contábeis. Logo, acredita-se que os escritórios de contabilidade tendem a ceder às pressões da auditoria e se alinhar as práticas recomendadas pela mesma a fim de subsidiar e projetar uma imagem de confiabilidade para as suas práticas contábeis. Portanto, a terceira proposição da pesquisa indica que:

Proposição 3: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir da auditoria no que tange ao processo de reconhecimento de receita.

A profissão contábil é regulamentada no Brasil e possui um conselho profissional ativo. Nos conselhos regionais de contabilidade há setores específicos que realizam a inspetoria e a fiscalização das práticas contábeis realizadas pelos contadores, em especial, os escritórios contábeis. Beuren & Dallabona (2013, p. 100) enfatizam que as pressões institucionais que recaem sobre a profissão e sobre a carreira estão inscritas na necessidade de construir um espaço de profissionais certificados e com credenciamentos, aspectos que contribuem para a “a educação formal ou a formação prática relacionada à área em que atuam”. Dessa forma, à medida que os conselhos regionais de contabilidade estão submetidos ao Conselho Federal de Contabilidade e este último é responsável pela emissão das NBCs, propõe-se a quarta proposição de pesquisa:

Proposição 4: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgãos de classe no que tange ao processo de reconhecimento de receita.

O *enforcement* legal e o amplo aparato legal conduz os contadores a dedicar atenção exacerbada para os elementos tributários. Esta atenção paira tanto na possibilidade de economia tributária como pelas possíveis consequências advindas de práticas contábeis incongruentes com a legislação fiscal ora vigentes. Nesse aspecto, as pressões isomórficas tendem a atuar com vistas a apresentarem-se como forças para tornar as organizações similares (Beuren & Dallabona, 2013).

Além disso, a pesquisa de Macohon et al. (2016, p. 32) discorre que os órgãos reguladores se apresentam como fontes de pressões isomórficas, posto que “a atuação do governo sobre as organizações, por meio de leis, normas e exigências fiscais, interfere no

comportamento organizacional”. Tal posição dos autores alinha-se até mesmo a característica legal do Brasil. Nesse contexto, a quinta proposição da pesquisa dedica atenção na análise das pressões isomórficas exercidas pelos órgãos reguladores, conforme apontado a seguir:

Proposição 5: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgão reguladores como governo (federal, estadual e municipal) no que tange ao processo de reconhecimento de receita.

Por fim, ao ceder às pressões isomórficas exercidas pelos atores externos os escritórios contábeis tendem a alcançar a legitimidade organizacional. Portanto, a legitimidade torna-se um consequente da adesão às pressões isomórficas, um fim, e não um meio. Ao se alinhar as práticas adotadas pelo campo organizacional ocorre uma coesão entre as organizações.

Essa semelhança é conceituada como isomorfismo e, segundo Meyer & Rowan (1977), pode ser de caráter coercitivo, mimético ou normativo. Pesquisas envolvendo a identificação e a influência desses tipos de mecanismos isomórficos na adoção de normas internacionais da contabilidade foram desenvolvidas por Baker & Rennie (2006), Hassan et al. (2014), Doadrio et al. (2015); Judge et al. (2010), Boolaky & Soobaroyen (2017), Macohon et al. (2016), Beuren & Dallabona (2013) e Haggemuller (2019). Os autores aplicaram os conceitos dos três tipos de isomorfismo em diferentes países, chegando à conclusão da existência de relacionamento destes sobre a adoção de normas. Evidentemente que alguns tipos se sobressaíam mais que os outros, mas em todos os estudos é mencionada a existência da pressão isomórfica. Diante dessas pressões a sexta proposição consiste em:

Proposição 6: O atendimento pelos escritórios de contabilidade às pressões isomórficas afeta os critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes o que implica na legitimidade organizacional de suas práticas.

Objetiva-se com essa proposição verificar de que maneira os escritórios contábeis estão reconhecendo a receita de contrato com clientes e, conseqüentemente, identificar se a forma utilizada indica um alinhamento com as pressões isomórficas e implicam na legitimidade da organização no meio em que está inserido. DiMaggio & Powell (1983), trabalhando a perspectiva de fatores externos das organizações, enunciaram que as organizações fazem parte de determinado campo institucional, o qual possui condições específicas. E por buscarem a legitimidade desse campo, elas adotam estruturas e práticas

institucionalizadas. Dessa forma, a tendência é que as organizações se assemelhem umas com as outras e que nem sempre as práticas instrumentais projetadas ao ambiente externo reflitam a realidade da organização.

Como pôde ser verificado na literatura abordada e na elaboração das proposições do estudo, o ambiente externo, nesta pesquisa consubstanciado em pressões isomórficas, pode influenciar as organizações na adoção ou não de padrões de práticas contábeis. As pesquisas anteriores têm verificada a existência das pressões isomórficas e a busca pela legitimidade, entretanto, ainda não foi investigado de que forma a cessão a essas pressões conduz a legitimidade organizacional.

Como o objetivo desta pesquisa consiste em compreender o papel das pressões isomórficas frente ao reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade, elaborou-se modelo teórico disposto na Figura 8, que conduz as análises e a discussão das interpretações das evidências do estudo.

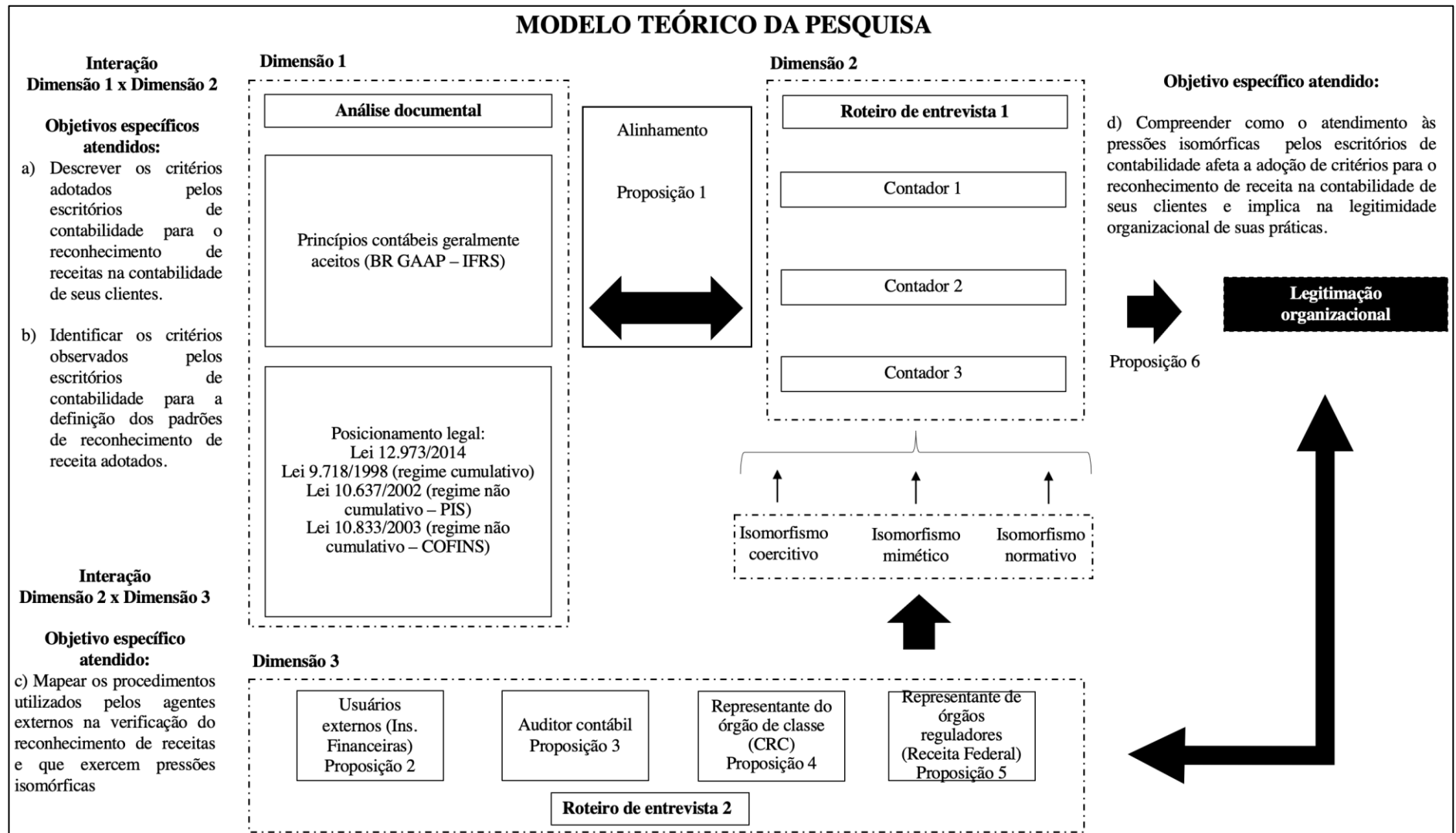


Figura 8. Modelo teórico.

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

A Teoria Institucional sob a perspectiva da Nova Sociologia Institucional apresenta o isomorfismo como mecanismos que pode influenciar nas mudanças organizacionais (Marques, 2012). O modelo teórico proposto assume que, frente à adoção de normas ou procedimentos contábeis, é comum as organizações passarem por mudanças em seus procedimentos ou estruturas derivadas de pressões isomórficas. Portanto, essa abordagem pode ter poder explicativo para esclarecer a decisão dos escritórios contábeis pela adoção ou não do CPC 47 em suas práticas diárias (proposição 1 vinculada aos objetivos específicos (a) e (b)). Como os escritórios de contabilidade apresentam uma estrutura formal bastante peculiar, por prestarem serviços técnicos com fortes interferências externas, espera-se que a partir da compreensão da estrutura dessas organizações, seja possível compreender como um possível atendimento às pressões isomórficas (proposições 2 a 5 vinculadas ao objetivo específico “c”) conduzem ao alcance da legitimidade de suas práticas de reconhecimento de receitas frente a esses atores externos (proposição 6 vinculada ao objetivo específico “d”).

3 Procedimentos Metodológicos

Neste capítulo descrevem-se as informações quanto à metodologia de pesquisa aqui empregada, iniciando com o delineamento da pesquisa, seguido pela unidade de análise, constructo da pesquisa, procedimentos de coleta de dados, aspectos éticos e metodológicos, procedimentos de análise dos dados e, finalmente, a limitação dos métodos.

3.1 Delineamento da pesquisa

O delineamento de uma pesquisa concentra-se precisamente no contraste entre a teoria e os fatos, e a sua forma consiste em uma estratégia para determinar as operações necessárias para realizar-se. O delineamento refere-se, então, ao planejamento da pesquisa, em uma dimensão ampla, e envolve tanto a diagramação quanto a estratégia de análise e interpretação dos dados. O delineamento leva em consideração o ambiente em que os dados serão coletados, a ferramenta para essa coleta e o controle das variáveis envolvidas (Raupp & Beuren, 2006).

De acordo com Raupp & Beuren (2006), em consequência da grande diversidade de hipóteses a serem testadas, existe ampla diversidade de delineamento. No entanto, o elemento que pode ser utilizado para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta dos dados. Os autores supracitados mencionam que a tipologia de delineamento de pesquisa mais condizente nas Ciências Sociais Aplicadas é: quanto ao problema (pesquisa qualitativa e quantitativa), quanto aos objetivos (pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa) e quanto aos procedimentos (estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental).

A abordagem do problema é conduzida sob o prisma da pesquisa qualitativa, visto que se almeja a discussão mais profunda do problema analisado. De acordo com Richardson (1999, p. 8) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Já para Creswell (2007), a pesquisa qualitativa inicia-se com suposições, ou seja, uma visão de mundo, e utiliza lentes teóricas e a investigação de questões de pesquisa que se preocupam com os significados que os indivíduos ou grupos de indivíduos atribuem a um problema social ou humano.

Martins e Theóphilo (2007) discorrem que, em função dos propósitos e das abordagens metodológicas utilizadas em alguns tipos de pesquisas, as informações, dados e evidências obtidas, não é possível realizar a mensuração. Contrariamente, necessitam de descrições, compreensões, interpretações e análises aprofundadas das informações, fatos ou evidências. Dessa forma, a pesquisa qualitativa atende as necessidades evidenciadas nesta pesquisa.

Cabe ressaltar que a pesquisa qualitativa possui ênfase no processo e não nos resultados (Martins & Theóphilo, 2007). Portanto, a forma com que as explicações surgem durante o processo de investigação pode ser considerada mais importante do que o resultado evidenciado. Esta orientação pelo processo possui como objetivo o esclarecimento profundo de como determinado fenômeno ocorre e pode ser compreendido. Esta explanação se aproxima do propósito deste trabalho.

Quanto ao objetivo, esta pesquisa delinea-se como descritiva. A pesquisa descritiva tem por base descrever um fenômeno ou acontecimento diante de uma realidade específica. A partir da pesquisa descritiva, o “pesquisador tenta descrever ou definir um assunto, normalmente criando um perfil de um grupo de problemas, pessoas ou eventos” (Cooper & Schindler, 2003, p. 31). Ainda se intenta que a “pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno” (Vergara, 1998, p. 45).

No tocante ao procedimento, para que o desenvolvimento desta pesquisa se alinhasse aos objetivos determinados optou-se pela abordagem de levantamento. Cooper e Schindler (2011, p. 217) apontam que “um levantamento é um processo de mensuração usado para coletar informações durante uma entrevista“. Além disso, uma pesquisa de levantamento tem por interesse um grupo ou uma comunidade (Prodanov & Freitas, 2013).

3.2 Escolha dos entrevistados

Para o levantamento do grupo de interesse, partiu-se de aspectos intencionais e por conveniência. Posto isso, após eleito os participantes de interesse foram realizadas buscas em catálogos empresariais, à exemplo do *LinkedIn*, *Instagram* e buscadores *onlines*. Este procedimento proporcionou a pesquisadora o alinhamento quanto às características desejadas, ou seja, foram analisadas as competências, habilidades e os postos de trabalho desses participantes. Inicialmente um critério padrão adotado para todos os participantes foi de que os mesmos deveriam desempenhar as suas atividades profissionais no estado do Paraná, a fim de garantir que a realidade compartilhada pelos mesmos fosse similar. A partir desta prospecção contactou-se 15 possíveis entrevistados, com a proposta de fazer o convite e apresentar uma pequena explanação da pesquisa. Após o aceite de participação na pesquisa as entrevistas foram agendadas.

Especificamente no que concerne aos profissionais contábeis, optaram-se por aqueles que desempenham suas funções em escritórios localizados em diferentes regiões do estado e com empresas de diferentes portes e setores na carteira de clientes do escritório, ao qual os mesmos estão vinculados com o intuito de abranger realidades distintas nas análises. Assim,

a partir de uma busca e alinhamento quanto a disponibilidade de participação foi possível contar com a participação de três representantes de escritórios de contabilidade distintos. Referente aos agentes externos, foram realizadas entrevistas com um representante de uma instituição financeira, o qual gerencia operações que englobam a concessão de crédito à pessoas jurídicas. A auditoria foi representada por um profissional que realiza auditoria interna e externa nas organizações. Para representar o órgão de classe contou-se com a participação simultânea de dois inspetores do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. A fim de representar o órgão fiscalizador, contou-se com a participação de um ex-fiscal da Receita Federal lotado no estado do Paraná e que recentemente estabeleceu vínculo empregatício com o Ministério Público do Paraná. A Figura 9 apresenta um quadro síntese dos participantes da pesquisa.

Entrevistado		Ocupação
Agentes Nucleares	Agente Interno 1	Contadora de escritório de Contabilidade
	Agente Interno 2	Contador e sócio de escritório de Contabilidade
	Agente Interno 3	Contador de escritório de Contabilidade
Agentes Interativos	Agente Externo 1	Representante de Instituição Financeira
	Agente Externo 2	Representante de Auditoria
	Agente Externo 3	Representante do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná
	Agente Externo 4	Representante do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná
	Agente Externo 5	Representante da Receita Federal

Figura 9. Participantes da pesquisa.

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

A partir da Figura 9 identificam-se agentes nucleares e agentes interativos que fazem parte da investigação. Diante da busca dos participantes para constituir a presente pesquisa foi possível reunir oito agentes internos e externos que representam o campo de interesse desta dissertação e que ao longo desta investigação imprimem suas percepções quanto às construções que perfazem a pesquisa.

3.3 Constructo da pesquisa

De acordo com Martins & Theóphilo (2007), a elaboração de um constructo é realizada para que a realidade possa ser verificada, a partir de proposições específicas, as quais são observáveis e corporizadas por meio de um marco teórico. Seguindo esse panorama, a presente pesquisa utiliza a Teoria Institucional, sob a perspectiva da Nova Sociologia Institucional, como base teórica para o desenvolvimento das proposições a serem averiguadas.

A Figura 10 traz as proposições ancoradas sob o prisma da Nova Sociologia Institucional, as quais foram propostas a partir de evidências levantadas em estudos anteriores que tratam de pressões isomórficas e reconhecimento de receitas. Assim, na Figura 10, tais proposições são explicitadas, sendo estabelecida a sua ligação com os objetivos específicos da pesquisa, bem como com os autores que embasam tais introspecções.

Interação Dimensão 1 x Dimensão 2		
Objetivo Específico	Proposições	Autores
<p>a) Descrever os critérios adotados pelos escritórios de contabilidade para o reconhecimento de receitas na contabilidade de seus clientes.</p> <p>b) Identificar os critérios observados pelos escritórios de contabilidade para a definição dos padrões de reconhecimento de receita adotados.</p>	<p>Proposição 1: Os escritórios de contabilidade adotam o CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes de forma efetiva.</p>	<p>DiMaggio & Powell (1983); Baker & Rennie (2006); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Cova (2016); Tavares (2016); Macohon et al. (2016); Severiano et al. (2017); e Fagundes (2017)</p>
Interação Dimensão 2 x Dimensão 3		
Objetivo Específico	Proposições	Autores
<p>c) Mapear as pressões isomórficas sofridas pelos escritórios de contabilidade frente ao processo de reconhecimento de receitas.</p>	<p>Proposição 2: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir das instituições financeiras no que tange ao processo de reconhecimento de receita.</p> <p>Proposição 3: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir da auditoria no que tange ao processo de reconhecimento de receita.</p> <p>Proposição 4: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgãos de classe no que tange ao processo de reconhecimento de receita.</p> <p>Proposição 5: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgão reguladores como governo (federal, estadual e municipal) no que tange ao processo de reconhecimento de receita.</p>	<p>DiMaggio & Powell (1983); e Beuren & Dallabona (2013).</p>
Dimensão 2		
Objetivo Específico	Proposições	Autores
<p>d) Compreender como o atendimento às pressões isomórficas pelos escritórios de contabilidade afeta a adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes e implica na legitimidade organizacional de suas práticas.</p>	<p>Proposição 6: O atendimento pelos escritórios de contabilidade às pressões isomórficas afeta os critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes o que implica na legitimidade organizacional de suas práticas.</p>	<p>Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Judge et al. (2010); Boolaky & Soobaroyen (2017); Macohon et al. (2016); Beuren & Dallabona (2013); e Hagemuller (2019).</p>

Figura 10. Constructo da pesquisa.

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

Observa-se na Figura 10 que as proposições teóricas conduzem os constructos da pesquisa, que são denominados de dimensões no modelo da pesquisa, e que individualmente ou em conjunto, demarcam as evidências levantadas. Cada proposição está relacionada aos autores que desenvolveram estudos nas perspectivas utilizadas como base para esta investigação. Tais proposições estão ligadas aos objetivos específicos e ao modelo teórico do estudo, os quais buscam responder ao problema de pesquisa anunciado.

3.4 Procedimentos de coleta dos dados

As entrevistas foram realizadas com o uso das ferramentas GoogleMeet® e WhatsApp®, sendo prezado o contato simultâneo, a fim de estabelecer um nível de confiança entre a pesquisadora e os entrevistados. Os roteiros de entrevista foram padronizados entre os atores externos, sendo compostos por quatro questões relativas ao conteúdo da pesquisa e seis questões inerentes ao perfil dos participantes. No que concerne aos profissionais contábeis, o roteiro de entrevista foi mais extenso, sendo formulado a partir de 12 questões inerentes ao reconhecimento de receita e às pressões isomórficas e outras seis questões relativas ao perfil dos entrevistados. Os roteiros das entrevistas semiestruturadas são apresentados no Apêndice A.

3.5 Aspectos éticos e metodológicos

Os roteiros de entrevistas, além de terem sido discutidos entre a pesquisadora e um docente pertencente a um programa de pós-graduação em contabilidade, receberam um tratamento de validade específico. O roteiro semiestruturado de pesquisa, destinado aos profissionais contábeis foi encaminhado a dois contadores com experiência profissional na área, a fim de direcionar observações de melhoria em termos de clareza e compreensão dos questionamentos, principalmente no que tange a realidade dos escritórios de contabilidade. Os demais roteiros que estavam destinados aos agentes externos foram submetidos a avaliação de dois profissionais de mercado que realizam atividades profissionais que se utilizam da contabilidade, mas não são contadores. Teve-se com essa validação a intenção de verificar a compreensibilidade do instrumento de pesquisa por agentes não contadores.

Por sua vez, em termos éticos, foi encaminhado um Protocolo de Comprometimento Ético em Pesquisa para cada participante no qual a pesquisadora se comprometeu em manter os relatos em completo anonimato, com análises não identificadas, não sendo possível o compartilhamento das gravações para qualquer outro indivíduo. Tal protocolo é apresentado

no Apêndice B. Assim, destaca-se que todas as entrevistas foram gravadas com a anuência dos entrevistados.

3.6 Procedimentos e análise de dados

Foi empregada a análise de conteúdo como procedimento para a análise dos dados coletados a partir das entrevistas semiestruturadas. Para tanto, as falas individuais foram categorizadas de acordo com os questionamentos dos roteiros de entrevistas a fim de isolar o núcleo de resposta de cada relato. Assim, elaboraram-se a partir das transcrições das entrevistas e do roteiro semiestruturado de entrevista com os profissionais de contabilidade, seis categorias de análise, dispostas na Figura 11.

Categoria	Descrição
i) Tipos de empresas que compõem a carteira de clientes do escritório de contabilidade.	Identificar e apresentar os tipos de empresa que compõem a carteira de clientes do escritório, tais como EIRELI, Empresário Individual, Sociedade Empresária Individual, Sociedade Anônima, bem como seus regimes tributários.
ii) Receitas e atividades empresariais dos clientes do escritório de contabilidade.	Diante do conjunto de clientes que o escritório possui estima-se evidenciar os tipos de receitas que o mesmo contabiliza. Apontando se estas são advindas de atividades agrícola ou ativo biológico, atividades oriundas de produtos industriais, comércio – varejo, prestação de serviços, construtoras entre outras tipificações.
iii) Procedimento para o reconhecimento de receita.	Identificar e apresentar como ocorre o reconhecimento da receita dos clientes os quais o escritório presta serviços. Além disso, apontar o que é considerado para reconhecer a receita do cliente em termos de critérios de reconhecimento.
iv) Fato gerador para o reconhecimento de receita.	Apresentar a partir dos discursos coletados em que momento as receitas dos clientes são reconhecidas na contabilidade dos mesmos (se durante a produção, se no momento da venda, se na emissão da NF, se na entrega da mercadoria, se no recebimento, se no momento do cumprimento substancial das obrigações de desempenho).
v) Fatores atrelados aos critérios de reconhecimento de receita.	Diante dos critérios relatados e das narrativas, busca-se identificar e evidenciar os fatores atrelados aos critérios de reconhecimento de receitas.
iv) Orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas.	Expor o processo de orientação para com o cliente no que tange organizar a documentação para o reconhecimento de receitas.

Figura 11. Categorias de Análise: Critérios e Fatores Atrelados ao Reconhecimento de Receita.

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

A partir destas categorias elencadas na Figura 11, foi possível transcrever os discursos dos participantes com vistas a discutir os critérios e padrões adotados/observado pelos escritórios de contabilidade para o reconhecimento de receitas na contabilidade de seus clientes. Além disso, a partir desta estrutura estabeleceu-se uma discussão, a qual apresenta um mapeamento das pressões isomórficas sofridas pelos escritórios de contabilidade frente ao processo de reconhecimento de receitas. Posto isso, os elementos inscritos nas narrativas dos

participantes e na literatura teórica-empírica constituíram-se do material para as discussões pertinentes ao desenvolvimento desta investigação. A partir das transcrições das entrevistas com os agentes externos foi possível elaborar quatro categorias de análise, conforme Figura 12.

Categoria	Descrição
i) Expectativas para o reconhecimento de receita.	Identificar e apresentar as expectativas dos agentes externos para o reconhecimento de receita.
ii) Critérios observados no reconhecimento de receita.	A partir das narrativas, apontar os critérios observados pelos agentes externos para o reconhecimento de receitas.
iii) Pressão exercida sobre a prática contábil de reconhecimento de receita.	Identificar e relatar as pressões exercidas pelos agentes externos sobre a prática contábil de reconhecimento de receita.
iv) Informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da organização.	Apontar e descrever as informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da organização.

Figura 12. Categorias de Análise: Expectativas e Processos Utilizados por Agentes Externos para a Verificação do Reconhecimento de Receita.

Fonte: Elaborada pela autora (2021).

A partir da Figura 12 foi possível estabelecer um espaço para a compreensão de como o atendimento às pressões isomórficas pelos escritórios de contabilidade afetam a adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes e as implicações na legitimidade organizacional de suas práticas. E, por fim, examinar as proposições de pesquisa. É válido ressaltar que os procedimentos de análise e coleta de dados respondem ao campo de investigação. Desse modo, é visualizada uma intermediação entre o campo disciplinar e as disposições em termos de métodos e técnicas.

3.7 Limitações dos métodos e técnicas de pesquisa

Desevolver uma pesquisa científica demanda instrumentalizar métodos e técnicas que de modo fidedigno possam construir evidências para um campo disciplinar. Dessa forma, diante desses desafios, limitações são encontradas. A configuração epistemológica dos mecanismos de isomorfismo institucional adotados nesta pesquisa apresentam-se como uma limitação, uma vez que os diálogos aqui contruídos, os quais contribuem para a temática, estão inscritos e limitados em narrativas advindas de contadores e de agentes externos.

Quanto ao método de pesquisa, a pesquisa de levantamento apresenta suas limitações. A versatilidade e o subjetivismo que pairam sobre este tipo de pesquisa precisam ser considerados e sempre combinados com outras narrativas que não uma única. Além desse aspecto, a questão temporal limita os resultados desta pesquisa. É válido salientar que o Brasil, no ano de 2021, está imerso em uma das maiores pandemia da história da humanidade, a

COVID-19. Tal aspecto alterou a forma de relacionamento entre as pessoas e de modo consequente a forma de conduzir as pesquisas científicas. Assim, em outros tempos, resultados divergentes, em termos de detalhamento e fontes de coletas de dados, poderiam ser encontrados.

4 Análise e Discussão dos Resultados

Este capítulo é destinado à apresentação do perfil dos entrevistados, bem como a análise das evidências empíricas que indicam os procedimentos e os critérios adotados no reconhecimento de receitas, as pressões isomórficas identificadas como condicionantes para a adoção desses critérios de reconhecimento de receita e a discussão do modelo de pesquisa.

4.1 Perfil dos entrevistados

O procedimento para a ocorrência das entrevistas deu-se da seguinte forma. Alguns instantes antes das entrevistas foram enviados o Protocolo de Comprometimento Ético em Pesquisa. Neste foi exposto o comprometimento da pesquisadora quanto ao anonimato do participante e dos demais elementos que contribuíssem para a fidelidade e fidedignidade das evidências e relatos coletados. A partir desses pontos de partida foi possível contatar e agendar 8 entrevistas que totalizaram aproximadamente 247 minutos. Na Figura 13 apresenta-se o perfil dos entrevistados da pesquisa.

Contadores	Helena	Contadora e Especialista em Contabilidade e Controladoria. Está com 35 anos de idade, sendo que possui 14 anos de experiência profissional. Atualmente ocupa o cargo de analista contábil em um escritório de contabilidade da região sudoeste do Paraná. Possui registro no órgão de classe ativo e não tem vínculo estabelecido com nenhuma outra instituição organizacional.
	Miguel	Contador, Especialista em Controladoria e Mestre em Contabilidade Gerencial. Está com 31 anos de idade e possui 15 anos de atuação profissional. Atualmente é sócio-contador de um escritório de contabilidade localizado na região norte do Paraná. Atua como diretor do sindicato de contadores da sua região e é professor de Contabilidade desde 2015.
	Arthur	Contador e Especialista em Gestão Financeira. Está com 33 anos e possui 2 anos de atuação profissional. Atualmente é Gerente Fiscal-Contábil. Não participa de órgão de classe, nem mesmo possui ligação com outras instituições.
Instituição Financeira	Contador. Está com 26 anos de idade e possui 5 anos de atuação profissional. Atualmente ocupa o cargo de Gerente Bancário em uma Instituição Bancária localizada na região sudoeste do Paraná. Participa do Sindicato dos Bancários. Possui ligação com o CFP – Planejar, que é uma associação de profissionais que atuam com planejamento financeiro para pessoas e para famílias.	
Auditoria	Arquiteta e Contadora. Possui MBA em Contabilidade Internacional e atualmente é mestranda em Contabilidade. Está com 50 anos de idade e atua há 25 anos no campo profissional. Atualmente é sócia de uma empresa de auditoria. Contadora com registro ativo no CRC. Sua empresa está vinculada a Comissão de Valores Mobiliários. Por fim, não possui ligação com outras instituições.	
Órgão de Classe 1	Contador, Especialista em Auditoria, Perícia Contábil e Auditoria Integral. Está com 38 anos de idade e possui 15 anos de atuação profissional como Inspetor Fiscal. Possui participação ativa no CRC-PR e não possui ligação com outras instituições.	
Órgão de Classe 2	Contador e Especialista em Contabilidade e Finanças. Está com 66 anos e possui 27 de atuação profissional. Ocupa o cargo de Inspetor Fiscal Pleno com participação ativa no CRC-PR e não possui ligação com outras instituições.	
Receita Federal	Técnico em Contabilidade, Economista e Especialista em Engenharia Financeira e Auditoria. Possui 42 anos de idade e 8 anos de atuação profissional junto à Receita Federal. Foi Analista tributário da Receita Federal e recentemente se tornou Auditor do Ministério Público do Paraná. Não possui participação em órgão de classe, nem mesmo vínculo com instituições.	

Figura 13. Perfil dos Entrevistados.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A partir dos dados elencados na Figura 13, é possível identificar que foram entrevistadas três pessoas pertencentes a escritórios de contabilidade, lotados no estado do Paraná. Os nomes Helena, Miguel e Arthur são nomes fictícios concebidos com vistas a preservar o anonimato dos entrevistados. Assim, nesta análise estes nomes serão utilizados para conduzir as discussões. Além destes três participantes, compõem os participantes da pesquisa os agentes externos que, na sua maioria das vezes, dependem do fornecimento das informações a respeito do reconhecimento de receitas para a realização das suas respectivas atividades e, em algumas circunstâncias, tomarem decisões. Quanto ao codinome concedido a estes, optou-se por manter a organização, a qual estes sujeitos representam.

Posto isso, acredita-se que, a partir dos perfis elencados, torna-se possível construir uma discussão que melhor amplie o campo disciplinar da contabilidade no que tange a discussão dos critérios adotados no processo de reconhecimento de receitas e as questões relacionadas às pressões isomórficas frente a este cenário.

4.2 Evidências empíricas

4.2.1 Critérios e fatores atrelados ao reconhecimento de receitas

Na Figura 14 são apresentados os tipos de empresas que fazem parte da carteira de clientes do escritório. Neste ponto é possível perceber as narrativas dos três participantes da pesquisa que respondem pelos escritórios de contabilidade.

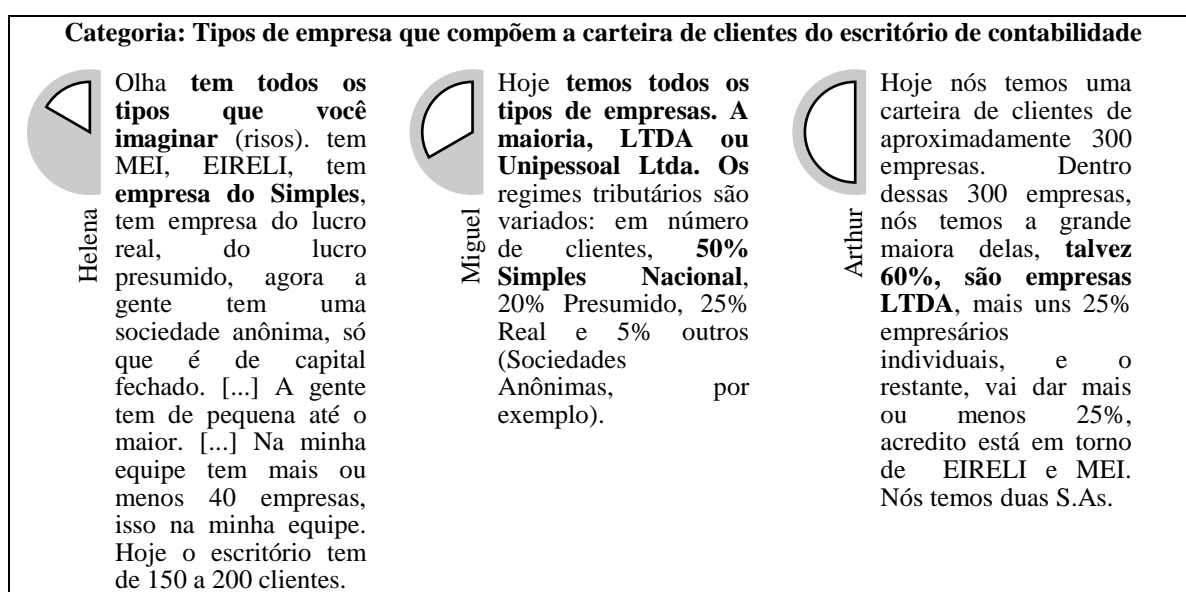


Figura 14. Carteira de Clientes.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A partir das narrativas elencadas na Figura 14 é possível perceber uma congruência nos discursos dos sujeitos entrevistados. Esta congruência indica que os tipos de empresas que fazem parte da carteira de clientes do escritório, estão inscritas em empresas do Simples Nacional na sua maioria limitada (LTDA). Quanto ao aspecto de regime tributário, Helena destaca ainda que na sua equipe tem aproximadamente de 4 a 5 empresas que são enquadradas no Lucro Real, o que aglutina aproximadamente 10% da carteira de clientes que estão sob responsabilidade da sua equipe. Arthur também aponta questões relacionadas a tributação, este gerente é incumbido de gerenciar duas empresas do Lucros Real, 50 empresas do Lucro Presumido e o restante se enquadra como Simples Nacional.

Com vistas a avançar nas questões relacionadas ao reconhecimento de receitas, os participantes da pesquisa foram questionados sobre os tipos de receitas que os mesmos contabilizam nas transações realizadas pelos clientes do escritório de contabilidade. Buscou-se com este questionamento entender a origem das receitas, ou seja, identificar de quais atividades são advindas estas receitas, por exemplo, se originam-se da atividade agrícola ou ativo biológico, atividades oriundas de produtos industriais, comércio – varejo, prestação de serviços, construtoras entre outras. Na Figura 15 apresentam-se as narrativas dos participantes sobre os tipos de receitas da carteira de clientes.

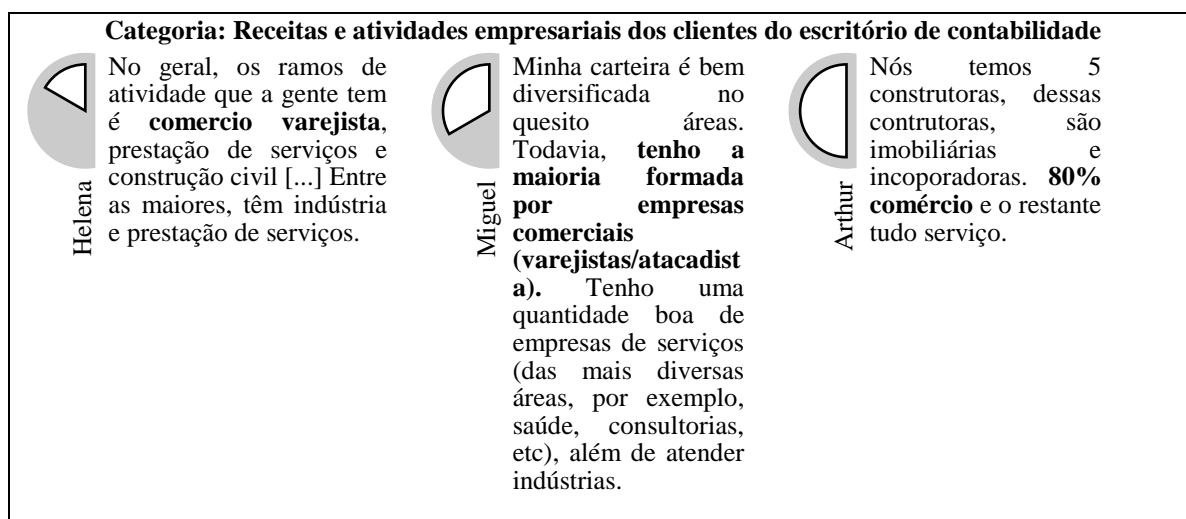


Figura 15. Tipos de Receita da Carteira de Clientes.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Quanto ao tipo de receita da carteira de clientes, estas são praticamente oriundas de comércio varejista/atacadista, prestadores de serviço e construção civil. Conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2015), o número de empresas, por classificação de atividade (CNAE 2.0), que possui maior domínio no Brasil é o comércio, reparação de

veículos automotores e motocicletas. Desse modo, é identificado um alinhamento com o campo geral de empresas lotadas no Brasil, fato que pode apresentar-se como um incentivo para o desenvolvimento desta investigação, uma vez que há alinhamento com o retrato da demografia das empresas brasileiras.

A Figura 16 aponta as narrativas sobre a posicionalidade dos contadores a respeito do reconhecimento da receita dos clientes, os quais os mesmos prestam serviços.

Categoria: Procedimento para o reconhecimento de receita




 Helena	 Miguel	 Arthur
<p>Primeira coisa que a gente leva em consideração é a nota de venda ou a nota de prestação de serviço. Essas empresas, a gente trata elas no regime de competência. Emitiu a nota hoje, 23 de fevereiro, porém o cliente só vai pagar em março, por regime de competência o reconhecimento da receita vai ser no mês de fevereiro. [...] No ramo da construção civil o regime de reconhecimento da receita é pelo regime de caixa.</p>	<p>Em sua grande maioria, pela emissão das notas fiscais. A grande maioria (90%) é pelo regime de competência. Poucas são pelo regime de caixa. De qualquer forma, pela emissão da NF, respeitando a legislação fiscal vigente (em especial, em operações onde se tem uma antecipação de recursos e se faz mais de uma nota fiscal - uma para a antecipação e outra para a circulação da mercadoria, por exemplo).</p>	<p>Pegando até como base, como critério o CPC 47, que é o de reconhecimento de receita, no escritório contábil isso se torna um pouco complicado, o momento exato desse reconhecimento. Porque, a gente deveria fazer o reconhecimento quando efetivamente a gente tivesse transferindo para outra parte os riscos e benefícios desse bem para eles, só que pra nós no final do mês geralmente chegam, vamos falar da parte do comércio, chega, no fechamento fiscal deles, a gente geralmente reconhece tudo aquilo dali como receita do cliente na contabilidade, porque já se passou todo o período, onde ele efetivou as vendas deles, a gente tá fazendo ali após o dia primeiro, se ele teve devolução não vai incorporar [...] é uma situação um pouco complexa.</p>

Figura 16. Reconhecimento de Receita.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

O que se leva em consideração na maioria das vezes para se reconhecer as receitas dos clientes, na perspectiva da Helena e do Miguel, é a emissão da nota fiscal. Miguel reconhece que em 90% dos casos esse é o fato gerador da ação para o reconhecimento da receita. Ambos concordam e tratam esse reconhecimento pelo regime de competência. Para Arthur o ponto de partida para esse reconhecimento é o fechamento fiscal, quando da chegada dos documentos fiscais comprobatórios, sendo consideradas todas essas informações como pertinentes para o reconhecimento da receita no período.

Além desse cenário, os participantes elencam particularidades, principalmente referente a atividade de construção civil e incorporadoras, uma categoria de empresa presente nos três escritórios contábeis. Posto isso, Helena aponta a respeito do procedimento de reconhecimento de receita que

[...] se você fez um contrato de venda de um apartamento em 360 meses, o valor de 200 mil, a gente vai fazendo o reconhecimento da receita conforme o cliente for pagando, conforme a empresa for recebendo isso em conta bancária. Se for competência, o fato gerador da receita é a emissão da nota [grifo nosso] (Helena, 2021)

Arthur avançou nas discussões apresentando também exemplos do setor de construtoras, a saber:

[...] já puxando um gancho para a parte das incorporadoras, ali e da construtora [...]. Falando das performances ou do tempo de reconhecimento do serviço que eles estão entregando, se torna um pouco mais complexo. Eles falam para nós que já realizaram tantas etapas, mas nem sempre isso efetivamente aconteceu. Eles têm um contrato lá de 1 milhão de reais e falam que tanto em tanto tempo eles têm os critérios do contrato, só que eles prestam uma informação para nós. Como nós não acompanhamos e não estamos lá para ver o quanto foi entregue a gente fica no reconhecimento da informação que eles passam para nós e a contabilidade fica um pouco prejudicada nesse ponto [grifo nosso] (Arthur, 2021).

A partir da fala do Arthur é possível perceber que existe uma dependência informacional entre o escritório de contabilidade e os seus clientes, referente ao reconhecimento de receitas. Avançando nas narrativas do Arthur a respeito do setor de construção civil, o mesmo menciona que

No ramo da construção, geralmente vai pelo regime de caixa, tem o contrato mais eles reconhecem o que eles efetivamente receberam, sendo que no contrato, muitas vezes está lá bem especificado, o momento que eles deveriam fazer esse reconhecimento [...] 95% das situações que a contabilidade é externa, que é o nosso caso, eles reconhecem pelo regime de caixa [...] até porque é nesse momento que a parte que vai fazer esse pagamento, eles fazem o pagamento atrelado a uma nota fiscal, então eles emitem a nota fiscal e fazem o pagamento e isso se torna em algo para a gente reconhecer na parte fiscal, até para a apuração dos tributos [grifo nosso] (Arthur, 2021).

Posto essas narrativas, nota-se que existe uma congruência entre os discursos dos entrevistados, quando da opção pelo regime de caixa para o registro da receita dos clientes de construção civil. Além desse aspecto, cabe interseccionar essas narrativas com as recomendações do CPC 47 e também aos aspectos relacionados ao campo disciplinar (Cova, 2016; Hendriksen & Van Breda, 2016; Falcão et al., 2014; Mota et al., 2012). Nesse aspecto, quanto ao reconhecimento de receita sob o olhar normativo tem-se que

A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos: (a) *quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;* (b) *quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;* (c) *quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;* (d) *quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato);* e (e) *quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente* [grifo nosso]. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52) (CPC, 47, 2018, p. 3).

Alinhado às narrativas dispostas pelos contadores e as recomendações do CPC 47 (2016), nota-se uma predominância e, também uma preocupação, com a substância comercial do contrato. Entretanto, por mais que as recomendações do CPC 47 sejam elencadas nas narrativas, a exemplo do cumprimento das obrigações e direitos de cada parte, ainda se percebe uma vinculação exacerbada do reconhecimento de receitas com as práticas fiscais.

Especificamente no ramo da construção civil, citado como exemplo pelos entrevistados, o CPC 47, em conjunto com a Orientação OCPC 04 (R1), indica que o reconhecimento pelo método Percentual de Completude (POC) ao longo do tempo é o mais adequado para os casos em que a transferência do controle ao cliente e o cumprimento da obrigação de *performance* são realizados de forma gradual. Assim, à medida que a organização adquire um direito ao recebimento desta *performance* há a necessidade de reconhecimento da receita, registrando a essência econômica da operação, como exemplo destas situações têm-se os créditos imobiliários associativos e os programas habitacionais como o “Minha Casa, Minha Vida”.

Por outro lado, nos casos em que o financiamento da obra é sustentado pelo próprio incorporador ou por instituições financeiras, a essência econômica da operação não conduz a um reconhecimento de receita de forma gradual e longitudinal, sendo necessário o registro em um momento específico (Orientação OCPC 04 (R1), 2017).

Portanto, apesar da modalidade de tributação lucro presumido permitir o uso do regime de caixa para a definição de receitas tributáveis por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não há sustentação teórica para que tal prática seja adotada na contabilidade com enfoque societário,

visto que a essência econômica da operação não é representada. Tal fato, destaca o alinhamento dos profissionais contábeis aos direcionamentos fiscais, bem como, a dificuldade em identificar e verificar o cumprimento das obrigações de *performance*, contribuindo para um *trade-off* entre o custo versus o benefício de adotar controles fiscais e societários nas organizações de forma simultânea.

Nesse contexto da construção civil, Helena ainda exemplifica as questões relacionadas e emissão da nota e a entrega dos imóveis, destacando que em essência o que é observado é a capacidade do contrato em modificar os fluxos de caixa da entidade, sendo adotado esse enfoque para o reconhecimento de receitas, tanto pela facilidade de controle, como por estar alinhado aos direcionamentos fiscais.

Helena e Arthur pontuam que em alguns casos em que se consegue obter informações sobre o percentual de conclusão das obras, é adotado o reconhecimento das receitas a partir da essência econômica. Nesse sentido, há alinhamento das posições dos entrevistados em relação a recomendação e discussão de Hendriksen & Van Breda (2016) referente ao fracionamento do reconhecimento da receita na construção civil, sendo representada a essência econômica da operação.

Um aspecto importante que deve ser resgatado neste ponto da discussão, quando das empresas de construção civil e incorporadoras é o que Fagundes (2017, p. 41) chama de realização da receita e confrontação com as despesas e custos. Desse modo, “em harmonia com o princípio da competência, a realização da receita e da despesa devem estar correlacionadas, na medida que elas ocorrem independente se recebidas ou pagas”. Assim, diante dos procedimentos adotados para este setor, perfaz-se necessário atenção a esses aspectos, uma vez que

Frequentemente não se deve reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa (caso, por exemplo, da provisão para devedores duvidosos). Assim, julgamos que os dois aspectos da questão devem ser tratados conjuntamente, embora reconheçamos que, na ordem temporal estrita dos reconhecimentos, primeiramente se faz um esforço para retratar a receita (na demonstração de resultados) e, em seguida, a despesa. Isto, todavia, é uma ordem prática do que uma precedência no tempo do uso dos recursos (Iudícibus, 2015, p. 46).

Além desse processo, a relevância no que tange a determinação do lucro (Cova, 2016; Mota et al., 2012) em termos de preocupação no reconhecimento da receita, fica claro, por exemplo, na narrativa do Arthur, que esta determinação ocorre no final do período fiscal, visto que a narrativa descreve que: [...] *vamos falar da parte do comércio, chega no fechamento*

fiscal deles, a gente geralmente reconhece tudo aquilo dali como receita do cliente na contabilidade [grifo nosso] (Arthur, 2021).

A preocupação de Arthur alinha-se às pontuações de Cova (2016) e Mota et al. (2012), uma vez que se pauta em atendimento ao Fisco no período operacional da empresa para a apuração das receitas e a geração das guias de pagamento. Além disso, nas falas dos entrevistados a preocupação também se pauta na emissão da nota fiscal para a definição do ato da entrega de bens e serviços ao cliente (Falcão et al., 2014) para a realização do reconhecimento da receita.

Diante dessas evidências expostas pelos entrevistados e das disposições da literatura contábil, observa-se que na maioria das vezes a emissão da nota fiscal coincide com a transferência de controle dos bens. Entretanto, para as exceções desse alinhamento normalmente são ignoradas nos escritórios de contabilidade, devido ao desconhecimento e a dificuldade de controle desse tipo de operação.

Avançando nas discussões, busca-se adentrar no aspecto relacionado ao popularmente conhecido fato gerador. Assim, a Figura 17 aponta as narrativas que destacam em que momento as receitas dos clientes dos escritórios são reconhecidas na contabilidade dos mesmos.

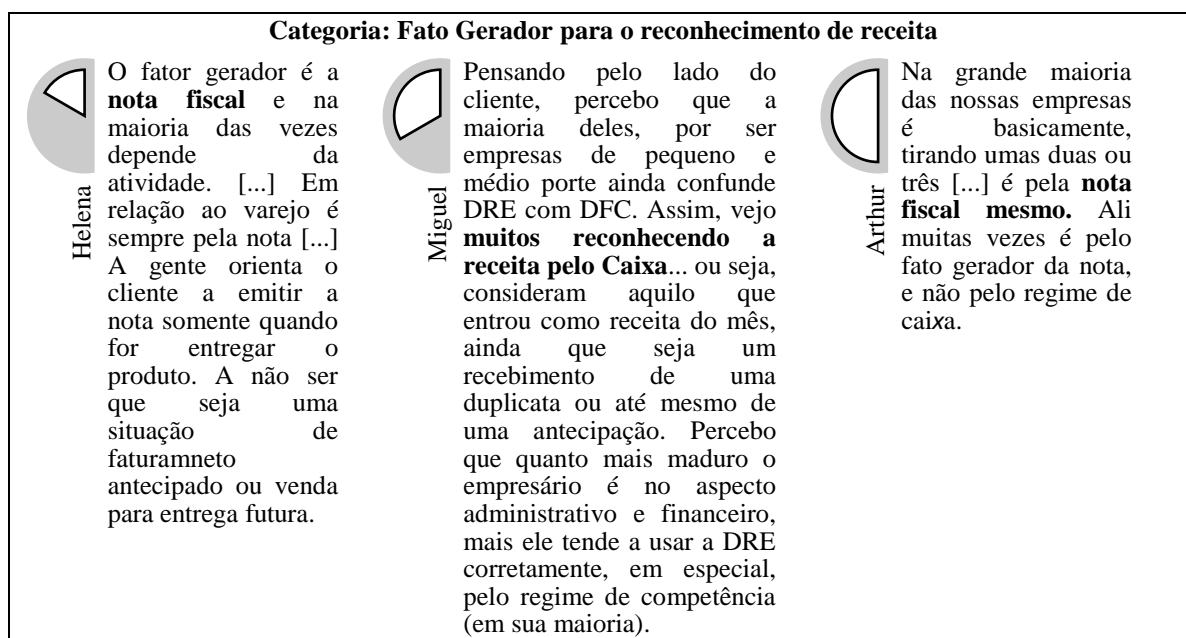


Figura 17. Fato Gerador para o Reconhecimento de Receita.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Quanto ao fato gerador, observa-se uma concordância entre a Helena e o Arthur, visto que o momento para o reconhecimento da receita dá-se pela emissão da NF. O Miguel ainda

aponta que há uma confusão entre o conceito de Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), e muitos clientes ainda reconhecem a receita como sendo o fluxo de caixa. Helena destaca uma situação de faturamento antecipado ou venda para entrega futura, a mesma pontua que

[...] o cliente tem que emitir duas notas, uma que a gente chama de nota de compromisso, que o cliente se compromete com aquele produto. Esta nota que vai gerar o financeiro e o contas a receber. Mesmo assim, a receita só será reconhecida quando a nota de entrega do produto for emitida e o produto for entregue para o cliente [...]. Hoje em dia com a nota eletrônica, se você emitir a nota e ficar ali parado a transportadora nem carrega. Assim, a gente orienta o cliente a emitir a nota quando for entregar o produto [grifo nosso] (Helena, 2021).

Helena ainda avança discorrendo sobre essa nota de compromisso, a qual é entendida como

[...] uma nota decorrente de um faturamento antecipado ou entrega futura, o cliente se compromete em comprar o produto [...] e daí a empresa emite essa nota, tem até um CFOP específico para esta nota fiscal, para firmar esse compromisso, ou quando o cliente quer o produto que a empresa ainda vai produzir, e daí faz essa nota. [grifo nosso] (Helena, 2021).

É importante observar que Helena justifica esse procedimento, apontando a discordância de datas entre a emissão da nota e o transporte. Nessas situações, a transportadora até se recusa a efetivamente realizar o transporte haja visto a atuação e vigilância realizada pelo Fisco decorrente da nota fiscal eletrônica. Então, nota-se também uma preocupação em atender o normatizador em todas as etapas das operações comerciais, as quais são observadas pelo escritório de contabilidade quando do reconhecimento da receita.

Recorrendo a narrativa do Arthur, quando este menciona as exceções a respeito de duas ou três empresas que rejeitam a nota fiscal como fato gerador, como apontado na Figura 17, o mesmo justifica, narrando que

[...] têm umas duas ou três que elas muitas vezes fazem aquele famoso final do mês, eles fazem aquela nota de simples faturamento, muitas vezes sai ali no faturamento, como não vai destacado nenhum tributo, mas eles, para eles fazerem toda parte de metas deles, eles fazem esse faturamento e registram até como receita [...] A gente precisa explicar pra eles que essa nota contabilmente não tem nenhum critério ali para fazer o reconhecimento. Tanto que nos primeiros dias do mês eles acabam fazendo o cancelamento dessa nota, principalmente aqui dentro do Paraná que está dentro daquele prazo de cancelamento e estornam essa nota [...] [grifo nosso] (Arthur, 2021).

Em situações de venda para entrega futura o Arthur, se posiciona da seguinte forma

[...] nesses casos a gente verifica com o cliente se tem alguma tratativa específica, a exemplo de uma determinada entrada, é uma entrega futura, mas nós recebemos 10%, 15%, nós reconhecemos esse valor [como receita] porque ele vai para caixa e o restante só na efetiva entrega [grifo nosso] (Arthur, 2021).

A categoria quanto ao fato gerador para o reconhecimento de receita denota haver uma concordância entre a Helena e o Arthur quando ambos mencionam o procedimento quanto a faturamento antecipado e/ou o que o Arthur chama de antecipação de recursos. Essa concordância é pautada na necessidade de emissão de duas notas, uma primeira que a Helena chama de nota de compromisso e o Miguel menciona que é uma nota de antecipação, e uma segunda a qual é apontada por ambos como uma nota para a circulação da mercadoria. Helena cita que a nota de remessa dará origem para o reconhecimento da receita na contabilidade dos clientes, por sua vez, Arthur cita que na nota de compromisso já é realizado o reconhecimento de receita dos valores que são recebidos antecipadamente, indicando que os critérios para o reconhecimento desses valores estão ancorados nos critérios do CPC 47, no que cerca o aspecto relacionado ao cumprimento das obrigações de *performance*.

Em termos empíricos, nota-se que as definições de receita dispostas por Iudícibus (2015) e no CPC 47 (2016) se interseccionam na esfera, a qual reconhece a receita como um atributo contábil capaz de contribuir para as variações de ativos, passivos e patrimônio. Posto isso, o fato gerador para o reconhecimento de receita dispostos pelos entrevistados alinham-se ao campo disciplinar da abordagem fiscal, uma vez que há um fator gerador – nota fiscal – congruente entre os participantes da pesquisa.

Além disso, a receita apresenta-se como um produto da organização (Hendriksen & Van Breda, 2016) visto que há uma preocupação corrente destes contadores entrevistados em definir de modo fidedigno o modo de reconhecer a receita, sendo que há barreiras no relacionamento com os clientes para que este processo ocorra de forma eficaz. As narrativas alinham-se ao que Hendriksen & Van Breda (2016) destacam frente o ponto de partida para o reconhecimento de receita, uma vez que esta é “associada a uma transação, em vez de encarada como algo que está sendo criado com o passar do tempo e é reconhecido somente em dado momento” (Hendriksen & Van Breda, 2016, p. 225).

Ainda Hendriksen & Van Breda (2016) pontuam que há distintos momentos para o reconhecimento da receita, a saber: (i) Durante a produção; (ii) Na conclusão da produção;

(iii) No momento da venda; e (iv) No momento do pagamento. Diante das narrativas há alinhamento com a recomendação de Hendriksen & Van Breda (2016) frente ao reconhecimento de receita a partir do momento da venda, uma vez que os valores são reconhecidos concomitantemente com a emissão da Nota Fiscal. Além disso, há um método razoável de estimação do montante a ser recebido, uma vez que as regras do contrato de negociação são estabelecidas no ato da venda. Por fim, há um espaço para a estimação de todas as despesas significativas associadas a este contrato.

Além do fato gerador, os critérios relatados são conduzidos por algum antecedente e, com essa ideia, os contadores também foram questionados a respeito das razões para a adoção dos critérios destacados. A Figura 18 apresenta narrativas desse questionamento.

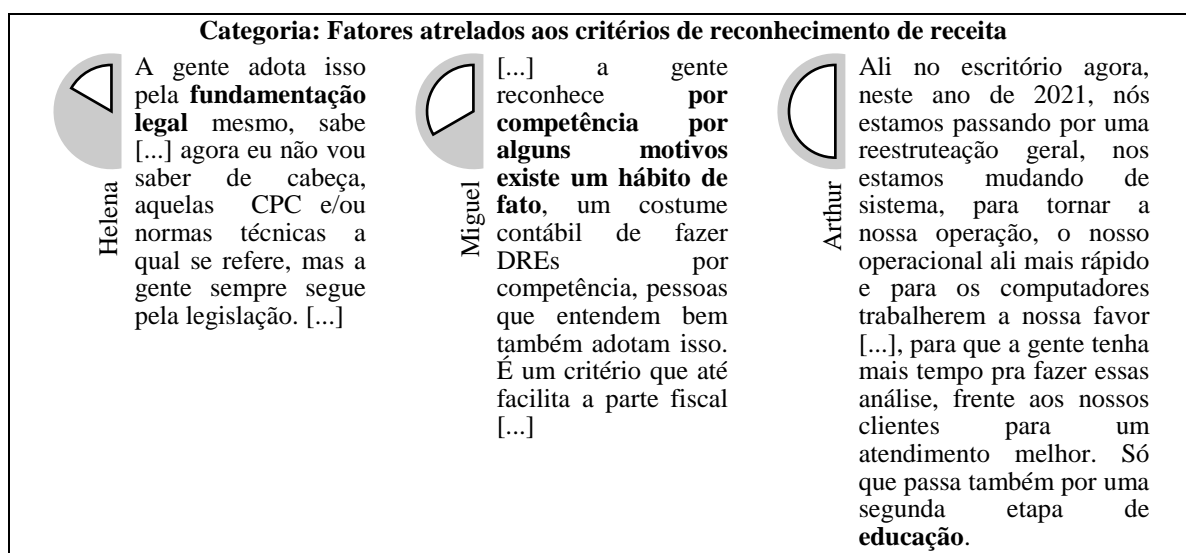


Figura 18. Fatores Atrelados aos Critérios de Reconhecimento de Receita Observados pelos Contadores.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Diante dos critérios relatados pelos entrevistados identifica-se que os critérios adotados para reconhecer a receita dos seus clientes se originam de uma fundamentação legal, conforme aponta Helena, por ser uma questão de regime de competência. Além disso, o Arthur comenta que são critérios adotados por uma questão operacional e até mesmo de uma necessidade informacional da equipe, a qual está passando por um processo de reestruturação.

Quando o Miguel comenta que facilita a parte fiscal, o mesmo infere que

[...] em uma eventual fiscalização de quanto que foi tributado no mês 03 de 2020, por exemplo, basta a gente pegar a nota fiscal emitida dentro do CFOP ou dentro dos códigos que tributam naquele período, agora se eu tiver que tributar por regime de caixa e também nos casos de comércio, que mesmo tributando por caixa eu tenho que

circular a mercadoria com nota fiscal, eu tenho que ter um controle muito melhor inclusive adicional, né, ou seja, eu tenho que, blz, controlar as apurações e escrituração das notas fiscais que foram emitidas, mas não necessariamente tributar todas. E aí nos meses seguintes ir tributando conforme vai recebendo parcelas de adiantamento ou parcelas até mesmo que eu tô recebendo dos meses anteriores [...] Hoje é muito mais fácil fazer pelo regime de competência, porque o cara vai lá emite a nota aquele mês, tributou e reconhece a receita. Isso é muito mais fácil para a contabilidade. Na realidade, isso não é uma coisa que a gente coloca em pauta com os clientes, porque é um hábito. Agora tem clientes que é da construção que vai fazendo por regime de caixa, porque, porque é conforme vai entrando dinheiro, depende muito do ramo. Alguns clientes de formatura também. Agora o grande comércio, que é a grande maioria dos meus clientes e também as empresas de serviços a gente tem feito em grande maioria pelo regime de competência também [grifo nosso] (Miguel, 2021).

Nesta interface destacada por Miguel intenta-se uma preocupação com as questões de atendimento ao Fisco e alinhamento com as questões informacionais advindas por parte do cliente do escritório de contabilidade. Além desse aspecto em termos de narrativas, Arthur pontua que há uma preocupação com a educação dos seus clientes. Educação no sentido de conformidade legal dos procedimentos também. Nesse aspecto menciona que

[...] nesse novo sistema, tem uma interface de educação, que o nosso cliente pode colocar toda a sua demanda por ali, para que a gente possa analisar, e estar mais perto dele e poder orientá-los nessas situações que hoje existem, é uma lacuna muito grande entre o escritório e os seus clientes [grifo nosso] (Arthur, 2021).

As preocupações dos entrevistados quanto aos fatores atrelados aos critérios de reconhecimento de receita observados pelos contadores alcançam de modo inicial e predominante o Fisco e as questões relacionadas aos normalizadores e, em segunda instância, os aspectos relacionados ao papel do cliente frente ao desenvolvimento e *performance* do contador contratado.

Assim, as preocupações manifestadas inicialmente pelos entrevistados estão alinhadas às recomendações do CPC 47 (2016), a chamada fundamentação legal apontada por Helena e também as questões legais, quando Miguel aponta ser um hábito o uso do regime de competência para a realização desses registros para o reconhecimento de receita. Tal aspecto alinha-se ao isomorfismo coercitivo (Pires, 2018), uma vez que a regulação é apontada como uma preocupação e um elemento de pressão para a Helena e Miguel.

Além disso, a partir dessa estrutura dominante identificada, uma vez que reflete os procedimentos que permeiam aproximadamente inúmeros clientes de escritórios de contabilidade e reflete uma população de empresas dominante como apontada pelo IBGE

(2015), é possível pontuar que há presença de isomorfismo normativo no campo, visto que há dominância na defesa de um procedimento específico para o reconhecimento de receita.

A Figura 19 discorre sobre a preocupação já apontada pelo Arthur, inerente a orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas

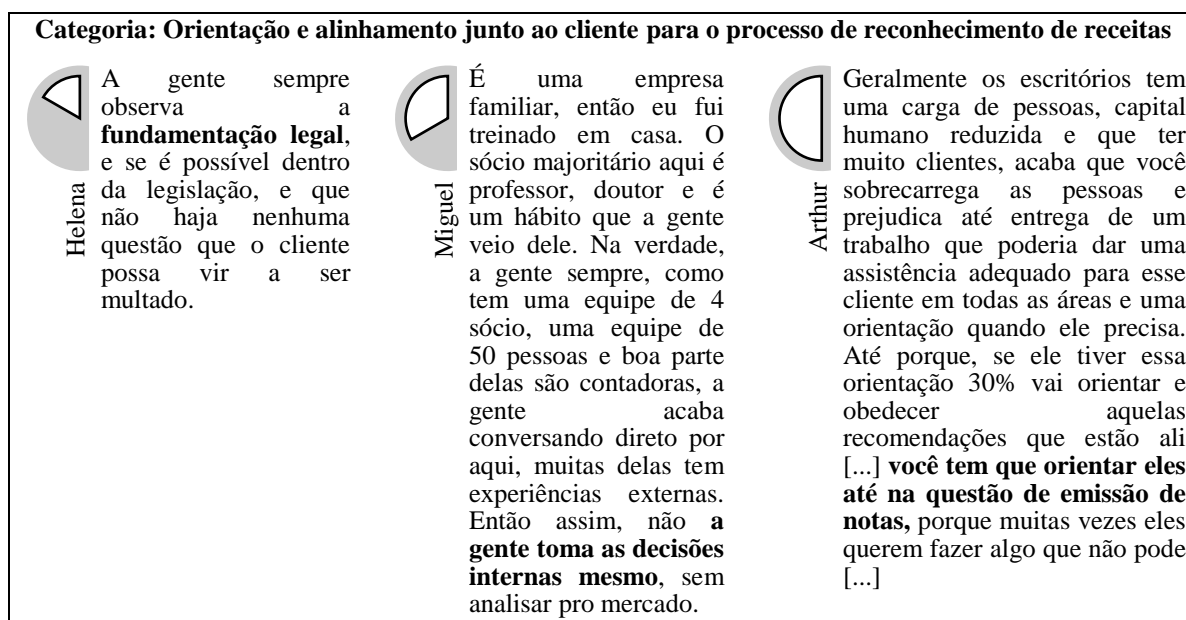


Figura 19. Orientação e alinhamento para o reconhecimento de receitas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Referente a orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas, a fala da Helena perfaz as questões legais, já na fala do Miguel a predominância está nas decisões internas, uma vez que o mesmo reconhece a qualidade técnica da sua equipe. Por fim, Arthur reconhece a necessidade de alinhamento e aproximação com os clientes, até mesmo no contexto da emissão da nota fiscal.

Em uma exemplificação de alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas, Helena aponta que

[...] um cliente nos passou a seguinte questão, que eles emitem a nota depois que o cliente já usou o sistema. Então, digamos assim, o fato gerador ocorreu no mês anterior, o cliente usou o sistema e depois foi faturado, eles nos pediram se existe uma forma legal de reconhecer a receita dentro do mês e não no mês seguinte, daí a gente foi lá estudou e viu lá na CPC 47, que fala dessa questão. Sempre a gente vai analisar a fundamentação legal, que não haja nenhuma questão que o cliente possa vir a ser multado, e sofrer nenhum ato de infração [grifo nosso] (Helena, 2021).

Já Miguel, em termos de exemplificação, além dessa questão interna e de equipe destacada, reconhece que há vínculos com os clientes quando da necessidade de alinhamento

com o planejamento financeiro desse cliente, como indicado: “[...] então, de novo, alguns casos por regime de caixa, a gente acaba levando em consideração o planejamento financeiro com os clientes, mas a grande maioria acaba sendo por competência até por um hábito e uma cultura da empresa [grifo nosso]” (Miguel, 2021).

Por fim, para Arthur, diante de uma necessidade de alinhamento entre clientes e escritório, perfaz-se por necessário uma atuação dos órgãos reguladores, como apontado que

[...] hoje, o que eu torço [...] é para o aumento da fiscalização da Receita Federal, e o aumento da fiscalização do Estado. Isso acaba afunilando para que eles (os clientes) acabem fazendo as coisas corretas. [...] quer sobreviver nesse ramo de empresário deve-se fazer tudo certinho [...] Eles acham que não serve pra nada, é sempre aquela palavrinha - não dá nada, - pode fazer assim que a receita não pega - sempre foi feito desse jeito. Este ano, no imposto de renda eles vão pegar o pessoal que pegou o auxílio emergencial [grifo nosso] (Arthur, 2021).

A partir das narrativas elencadas, até mesmo as questões relacionadas a orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas, é percebido na narrativa de Helena e de Arthur a presença de pressões oriundas do isomorfismo coercitivo.

Estima-se que um aumento da atuação desses órgãos reguladores fideliza o trabalho do contador. Tanto na adoção do procedimento e dúvidas advindas de clientes, como a partir das orientações emitidas pelos órgãos de classe, a exemplo do CFC. Avança-se em termos de dominância das tipologias de isomorfismo quando Miguel pontua que a qualidade técnica da sua equipe permite que decisões de reconhecimento de receitas sejam tomadas na sua dimensão interna e modo conjunto. Neste caso, para DiMaggio & Powell (1983), as tipificações do isomorfismo contribuem para a captação de equipes qualificadas.

Diante das narrativas e do campo disciplinar disposto sobre a temática, é possível perceber que a atuação dos contadores está envolta de um ambiente com elevadas pressões, as quais têm interferido na sua prática profissional, uma vez que há inúmeras expectativas e procedimentos de agentes externos que podem gerar pressões sobre os profissionais de contabilidade. A Figura 20 apresenta uma sintetização dessas pressões exercidas por agentes externos, nomeados de Instituição Financeira, Auditoria, Órgão de Classe e Órgãos Fiscalizadores, as quais foram pautadas nos relatos dos contadores entrevistados.

Categoria: Pressões advindas de agentes externos na ótica dos contadores			
Instituição Financeira	Auditoria	Órgão de classe	Órgãos Regulador
Helena			
Geralmente em empresas maiores a informação fornecida é mais detalhada . Normalmente em empresas menores, o empresário quer que coloque um valor maior do que realmente é, mas isso a gente já avisa que não faz.	A gente fica meio preocupado . Passamos agora, recente por algumas auditorias, até que foi bem tranquilo! [...] estamos sempre se atualizando, nem teve tanta coisa para arrumar e muitas coisas os auditores tinham dúvidas. Eles também têm dúvidas por não estarem na nossa rotina.	Olha, eu acho que as normas, os CPCs, estão para ser cumpridas e unificar a forma de trabalho . E globalizar e se ajustar com o que o resto do mundo faz. Então, eu vejo que o Conselho está trabalhando para isso, não te outro caminho a não ser esse.	Eles colocam para a gente prazos e obrigações acessórias e tudo isso a gente tem que dar um jeito de fazer e entregar. E além de entregar, entregar certo .
Miguel			
Nunca nossos clientes foram questionados a respeito . A gente só foi questionado sobre o regime de caixa nos próprios processos de clientes de construção civil, entre determinar se o reconhecimento será por competência ou por caixa.	A auditoria questiona mais outras coisas do que o próprio reconhecimento de receitas.	A gente nunca teve problemas aqui . Somos muito rigorosos com os balanços. Por mais que o cliente possa ter algum problema fiscal, na contabilidade contabilizamos corretamente. Daí tem dois aspectos, o contábil e o da legislação vigente.	Para fiscalizar a fiscalização nem olha o balanço. Eles vão direto na nota fiscal , ou seja, como se fosse tudo por competência, então é bem simplificado o processo de fiscalização. Eles vão direto na nota que emitiu, como é tudo eletrônico, eles já têm tudo lá.
Arthur			
Os bancos públicos, pedem todos os SPEDs, com recibos e blocos determinados . Já os bancos privados não têm muito esses critérios, eles muitas vezes pedem os relatórios da contabilidade assinados pelo contador e liberam o dinheiro.	Eu acho que a auditoria é importante na questão macro da empresa, identificando se todos os procedimentos estão alinhados à legislação e aos CPCs. Então, o auditor vem para confirmar se os critérios contábeis são atendidos .	Eu acredito que o Conselho Federal e os locais têm muita expectativa na mensuração correta dos registros contábeis . Eles até possuem vários cursos de atualização de conhecimento e para melhorar a imagem da contabilidade.	Muitas empresas têm muitas compras e poucas vendas. Elas estão tendo receita sem emitir a nota fiscal, até por isso tem um movimento de CPF na nota, que é muito bom para o consumidor [...] e você acaba sendo um órgão fiscalizador terceirizado do Governo .

Figura 20. Pressões exercidas por agentes externos.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A partir da Figura 20 é possível elencar algumas exemplificações, que corporizam a capacidade das pressões isomórficas interferirem nas práticas diárias de reconhecimento das receitas.

Em termos de captação de recurso, nota-se que as instituições financeiras podem se utilizar de práticas contábeis para tomar decisões quanto ao fornecimento de recursos para o financiamento das dívidas das empresas. Com destaque para as exigências de informações fiscais, principalmente por bancos públicos, e demonstrações contábeis por parte dos bancos privados. Nesse sentido, Arthur (2021) ainda complementa que “*muitas empresas têm aquela situação de que as demonstrações não demonstram os resultados verídicos nos relatórios*

[grifo nosso]”, coadunando com a fala de Helena que destaca que há situações nas quais os clientes solicitam que o faturamento e/ou as receitas sejam gerenciados a fim de aumentar o limite de crédito junto às instituições. Tais evidências reforçam a crença de que, mesmo que indiretamente, a partir das solicitações dos administradores das empresas, as instituições financeiras exercem pressões isomórficas sobre as práticas contábeis adotadas pelos escritórios de contabilidade.

Além disso, a auditoria pode apresentar-se como um agente parceiro que contribui para o processo efetivo de adoção de práticas de reconhecimento de receitas que estejam em conformidade com as regras e com as disposições legais, elemento pautado no isomorfismo coercitivo. Helena ainda destaca que é comum que o reconhecimento de receitas não seja analisado nos detalhes pelos auditores, à medida que os mesmos não conhecem a realidade diária da empresa e acabam possuindo muitas dúvidas. Há um destaque especial para o fato de que o enfoque fiscal, em termos de conformidade legal, ocupa uma pauta maior da auditoria do que propriamente a elaboração das demonstrações contábeis sob o enfoque da contabilidade societária.

Quanto ao órgão de classe, é observado que os critérios e preocupações elencadas pelos contadores está pautado no atendimento às necessidades fiscais da organização e que ao longo do tempo esse atendimento tem contribuído para o bom funcionamento das atividades e dos serviços contábeis no escopo do reconhecimento das receitas. Arthur ressalta que o CFC e seus conselhos regionais têm buscado incentivar a atualização dos profissionais contábeis frente as melhores práticas de contabilidade, mas que o alinhamento a este ensejo também depende dos administradores, pois “*algumas empresas têm a finalidade de fazer tudo que é certo porque isso já parte dos seus sócios fundadores [...]* [grifo nosso] (Arthur, 2021).

Por fim, a atuação do órgão regulador, inscrito principalmente na Receita Federal, por vezes atua a partir de pressões advindas do isomorfismo coercitivo para conduzir os contadores a adotar critérios que melhor representem os eventos e as transações praticadas pelas organizações sob um enfoque fiscal, voltado ao recolhimento dos tributos ao erário. Neste contexto, Helena faz algumas ponderações sobre a dificuldade de operacionalizar as práticas contábeis, em termos de recursos tecnológicos, a fim de atender as demandas do fisco:

Este é um grande problema também, [...]. A gente tem o suporte do sistema, mas muitas vezes os sistemas contábeis não são totalmente preparados, né?! A nossa legislação, ela é muito burocrática, tem muitos Qs, [...], tem muitos leques para seguir e os sistemas muitas vezes não são preparados para isso. E, a gente tem a expectativa de atender o fisco da maneira correta e no prazo. Se você não entregar no prazo tem

multa, se entregar no prazo e com informações erradas tem multas também [grifo nosso (Helena, 2021)].

Posto esses elementos, cabe discutir em detalhes também as expectativas e processos utilizados por estes agentes externos na verificação do reconhecimento de receita, ação evidenciada no tópico adiante.

4.2.2 Expectativas e processos utilizados por agentes externos para a verificação do reconhecimento de receita

As pressões isomórficas são causadas por agentes internos e externos que moldam a forma como a organização se estrutura e gerencia os processos de tomadas de decisões, sendo que o foco desta investigação está direcionado pelos agentes externos que compõem o campo organizacional.

Especificamente no escopo de reconhecimento de receitas, diferentes pressões isomórficas são identificadas como potenciais condicionantes das práticas adotadas por profissionais de escritórios de contabilidade. Nesse contexto, na Figura 21 são apresentadas as expectativas desses agentes externos, nominados de Instituição Financeira, Auditoria, Órgão de Classe 1 e Órgão de Classe 2 e Receita Federal, com o intuito de compreender o que é almejado que os contadores façam em suas práticas adotadas para o reconhecimento de receitas.

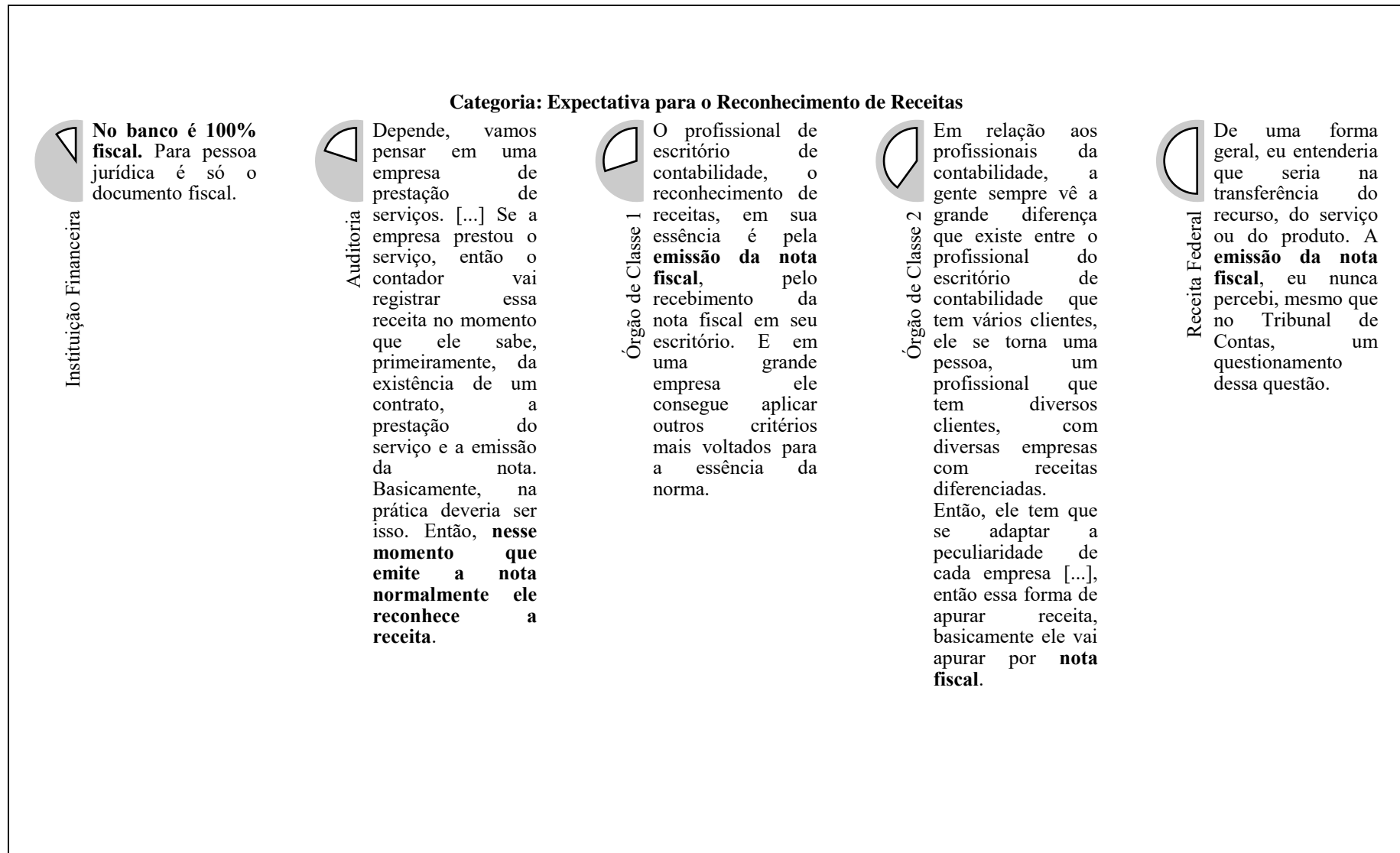


Figura 21. Expectativa para o reconhecimento de receitas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

As narrativas conduzem a um discurso semelhante e, por vezes, com evidências coletivas. O representante da instituição financeira destaca que ao analisar a concessão de crédito financeiro para as organizações, o comitê de crédito responsável por esta decisão inicialmente espera que o reconhecimento das receitas da empresa seja pautado em evidências fiscais, que é o que a instituição financeira observa. Nesse sentido, é comentada a exigência da entrega de documentos fiscais, como a EFD ICMS/IPI, EFD PIS/COFINS, bem como a ECF e a ECD para que os valores de faturamento fiscal possam ser consultados e a veracidade das informações ser certificada junto à Receita Federal.

Em linha, a Auditoria, apesar de citar elementos que remetem ao CPC 47, como a identificação de um contrato formal ou informal e a transferência de controle e/ou benefícios do objeto do contrato, destaca que o fator chave observado para o reconhecimento de receitas é a emissão da nota fiscal, independentemente de ela representar a essência econômica da operação.

É interessante citar que os peritos representantes do órgão de classe dos contadores apontam uma diferença latente entre os perfis de atuação dos profissionais contábeis de escritórios de contabilidade para os que atuam internamente nas organizações, sendo este um fator preponderante para compreender as práticas adotadas.

O participante identificado como Órgão de Classe 1 (2021) faz um destaque para estas particularidades “*primeiramente, vamos dividir o profissional que atua no escritório de contabilidade e o profissional que atua em empresa. Essa distinção, pelo menos na minha visão, é importante deixar definido* [grifo nosso]. Tal distinção está pautada na alta demanda dos escritórios de contabilidade em realizar o atendimento de uma gama de clientes de diferentes setores, o que, por vezes, inviabiliza o acompanhamento de suas operações diárias e a identificação da essência econômica de cada operação. Da mesma forma, o representante do Órgão de Classe 2 aduz que:

[...] Nas grandes empresas o profissional já é diferenciado em termos de organização, de talvez por estar dentro da empresa ele tem a controladoria, os controles, o planejamento, então ele consegue apurar uma receita mais diferenciada. Então, existe uma classificação diferenciada. Lendo as NBCs 47 e 06 você consegue ver a grande dificuldade que os profissionais de escritórios têm e a facilidade que um profissional de uma grande empresa tem para aplicar esse tipo de regra [grifo nosso] (Órgão de Classe 2, 2021).

Nesse sentido, o Órgão de Classe 1 faz uma observação destacando que as práticas adotadas pelos escritórios de contabilidade não se enquadram em algo ilegal, mas sim, em uma prática executada pela facilidade de controle dos valores pelas notas fiscais:

[...] A norma é uma só, reconhecer por nota não está errado. Não há como dizer que um é mais correto ou menos correto que a outro, ambas devem atender as Normas Brasileiras de Contabilidade, na visão do Conselho. Até uma coisa importante, o Conselho em si, enquanto órgão de fiscalização, atua eminentemente na estrutura das demonstrações. Então, salvo questões específicas de uma denúncia, nós não temos conhecimento de como isso acontece na prática [grifo nosso] (Órgão de Classe 1, 2021).

Nota-se pelas ponderações do Órgão de Classe 1 que o enfoque do CRC está mais voltado para o exame da estrutura das demonstrações contábeis apresentadas pelos contadores. Nesse sentido, é reconhecida a dificuldade dos contadores de escritórios de contabilidade em adotar de forma *full* os CPCs, algo compreendido pelos inspetores do CRC, à medida que, na maioria das vezes, o cumprimento da obrigação de *performance* coincide com a emissão da nota fiscal.

Direcionando olhares para as práticas que orientam os profissionais de um dos principais órgãos fiscalizadores, percebe-se uma congruência em admitir que a emissão da nota fiscal é o fator preponderante para a Receita Federal considerar que houve a transferência de recurso, o cumprimento da obrigação de *performance*, e, por sua vez, a necessidade do reconhecimento de receita da organização. Percebe-se que as expectativas dos demais atores se alinham com a do órgão que exerce coerção e possui força legal para autuação.

Levando em conta as bases teóricas propostas por Meyer & Rowan (1977), de que a legitimidade organizacional é alcançada quando as organizações cedem e atendem as pressões do campo, buscou-se verificar empiricamente como tais expectativas são avaliadas em termos operacionais. Logo, após identificar as expectativas para o reconhecimento de receitas, foi aprofundada a análise perante os critérios observados para este reconhecimento, conforme exposto na Figura 22.

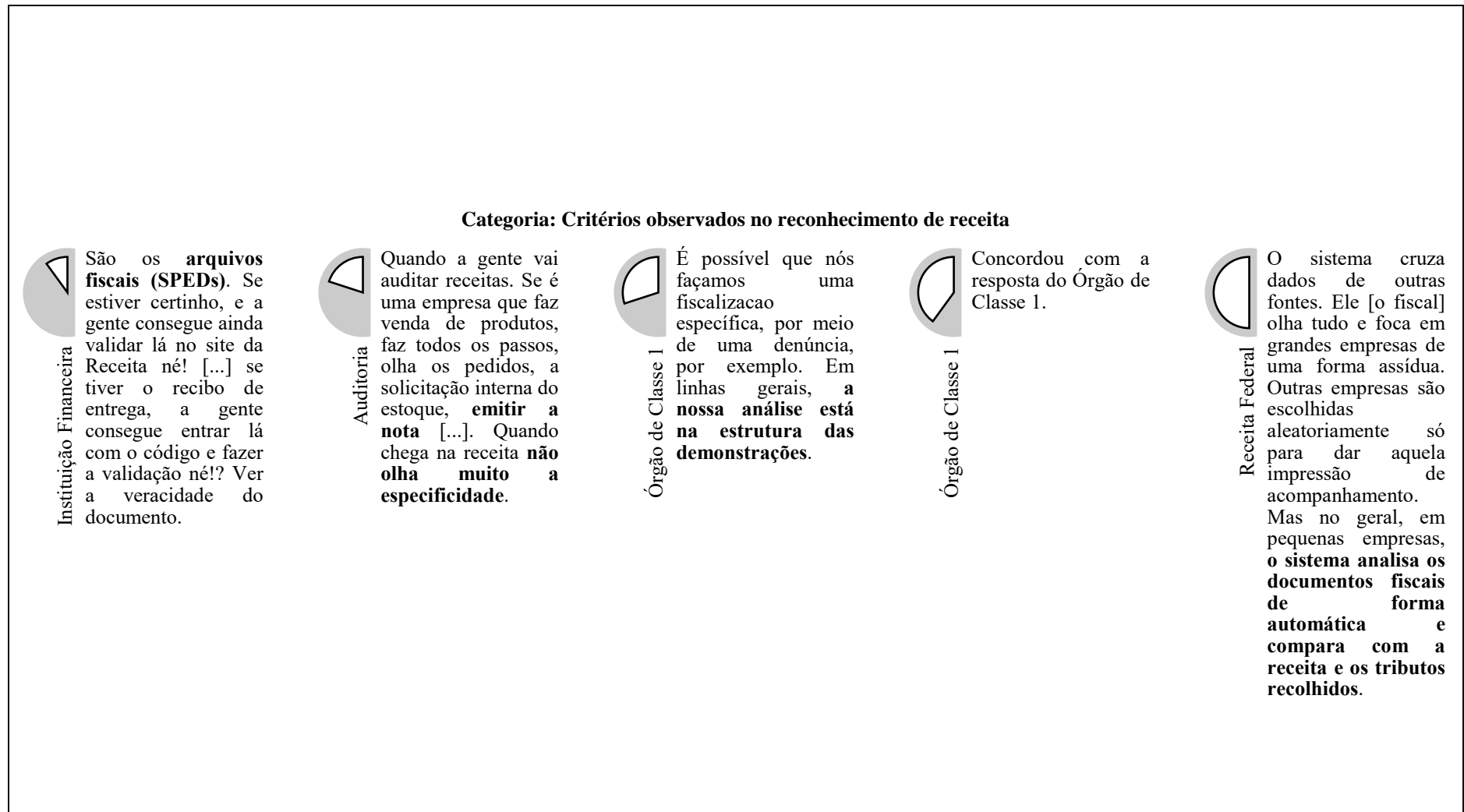


Figura 22. Critérios Observados no Reconhecimento de Receita.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A facilidade em confirmar as informações fornecidas pelas organizações conduz as instituições financeiras a utilizar os arquivos EFD ICMS/IPI, EFD Contribuições, ECD e ECF e a Declaração Anual de Faturamento de empresas do regime tributário Simples Nacional e Microempreendedor Individual (MEI), a fim de verificar as receitas e o faturamento do solicitante de determinado crédito.

Esse movimento em adotar arquivos fiscais está em linha ao expressado pelo contador Arthur ao indicar que, principalmente em bancos públicos, o uso de arquivos fiscais norteia as informações utilizadas no processo de concessão de crédito financeiro. Helena também relatou que normalmente solicitam-se declarações de faturamento dos últimos 12 meses, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do Exercício, mas que em pedidos de recursos mais elevados, as instituições financeiras tendem a solicitar a ECD e a ECF para realizar uma análise mais detalhada.

No âmbito da auditoria, o tratamento observado para o reconhecimento de receitas é iniciado com o registro do pedido, a baixa da mercadoria do estoque, a análise da movimentação financeira, sendo que essas operações são pautadas na emissão da nota fiscal e, não na verificação de evidências de que a receita tenha sido realmente computada a partir do momento em que houve o cumprimento da obrigação de *performance*. Este tratamento é detalhado no trecho a seguir

[...] A gente se preocupa mais se é uma receita, se ela realmente existe. [...] A gente cuida, com outro tipo de reconhecimento, o detalhe, o reconhecimento exato, a gente não se preocupa muito com isso. E também por causa do valor, às vezes dependendo do valor, não vale muito a pena ficar se preocupando com algo, com um detalhe, até falar pequeno que não é justo, mas pelo menos não material. A auditoria perderia muitas horas com isso [grifo nosso] (Auditoria, 2021).

Dois elementos que permearam a fala da Auditoria sobre o reconhecimento da receita foram: 1) o custo x benefício da informação; e 2) a fiscalização. O primeiro está ancorado no tempo destinado pela auditoria na verificação das operações, a fim de identificar se o reconhecimento da receita ocorreu no momento mais adequado frente a pouca capacidade informacional que isso pode gerar, visto que normalmente há uma diferença de dias, o que se torna pouco material. O segundo elemento que pauta a preocupação excessiva da Auditoria com a nota fiscal ancora-se na fiscalização dos aspectos contábeis que no Brasil é muito mais voltada para o enfoque tributário do que societário. Como as principais consequências podem advir do descumprimento tributário para a empresa, então o foco da auditoria está em evitar possíveis autuações fiscais.

Em complemento, a Auditoria (2021) cita que não há um *enforcement* do CRC em observar a essência econômica da contabilização realizada pelos contadores, conforme exposto a seguir: “*não vejo o CRC ir lá e fiscalizar, mas devido a fiscalização tributária, existe uma preocupação legal com a nota fiscal, devido ao fechamento de cerco do Fisco*” – [grifo nosso].

Este fato colabora com as falas do Órgão de Classe 1 ao reconhecer que o CRC concentra suas ações nas estruturas dos relatórios contábeis e não na mensuração e reconhecimento de cada operação. Entretanto, o Órgão de Classe 1 destaca que em casos específicos de denúncias pode ocorrer uma diligência para examinar tais situações, mas que isso não ocorre com frequência, visão esta compartilhada pelo Órgão de Classe 2.

As falas conduzem para o alinhamento dos critérios observados para o reconhecimento de receitas a partir do órgão que exerce maior coerção sobre as atividades das organizações, neste caso a Receita Federal.

Relacionado ao órgão fiscalizador, a Receita Federal afirma que o enfoque é totalmente voltado para a parte tributária, em especial, o recolhimento dos tributos e em evitar danos ao erário. Há um destaque na fala do entrevistado para o fato de que “*valores pouco representativos nem são observados* [grifo nosso]” – (Receita Federal, 2021), e que dificilmente uma empresa de pequeno ou médio porte terá suas movimentações fiscalizadas de forma mais detalhada por um fiscal. Normalmente as autuações em empresas de pequeno e médio porte são detectadas e realizadas de forma automática pelo sistema da Receita Federal. Em termos de cumprimento dos critérios de reconhecimento de receitas expostos no CPC 47, a Receita Federal foi taxativa em apontar que

[...] É uma questão mais secundária, há mais uma preocupação em saber se o produto foi entregue, se houve realmente a data da nota fiscal. É muito incomum esse tipo de questionamento [por parte da Receita Federal]. Agora os contadores têm uma preocupação excessiva nesses detalhes [reconhecimento de receita]. Acho que faz parte da profissão, o contador é detalhista. Eles vivem debatendo e consultando a Receita quanto a isso. Mas, dê uma forma geral, eu nunca vi a Receita fiscalizando essa questão. Eles [Receita Federal] estão mais preocupados se você está recolhendo o tributo, se você não está omitindo nada. Essa questão mais técnica, geralmente, é mais secundária [grifo nosso] (Receita Federal, 2021).

Frente aos relatos coletados, nota-se um direcionamento unívoco da Instituição Financeira, da Auditoria e do Fisco para os aspectos fiscais, sendo que o CRC tangencia os critérios observados para a estrutura das demonstrações contábeis.

A partir disso, questionou-se os entrevistados se os mesmos percebiam que exerciam pressão sobre as práticas adotadas pelos profissionais de escritórios contábeis, evidências destas narrativas são apresentadas na Figura 23.

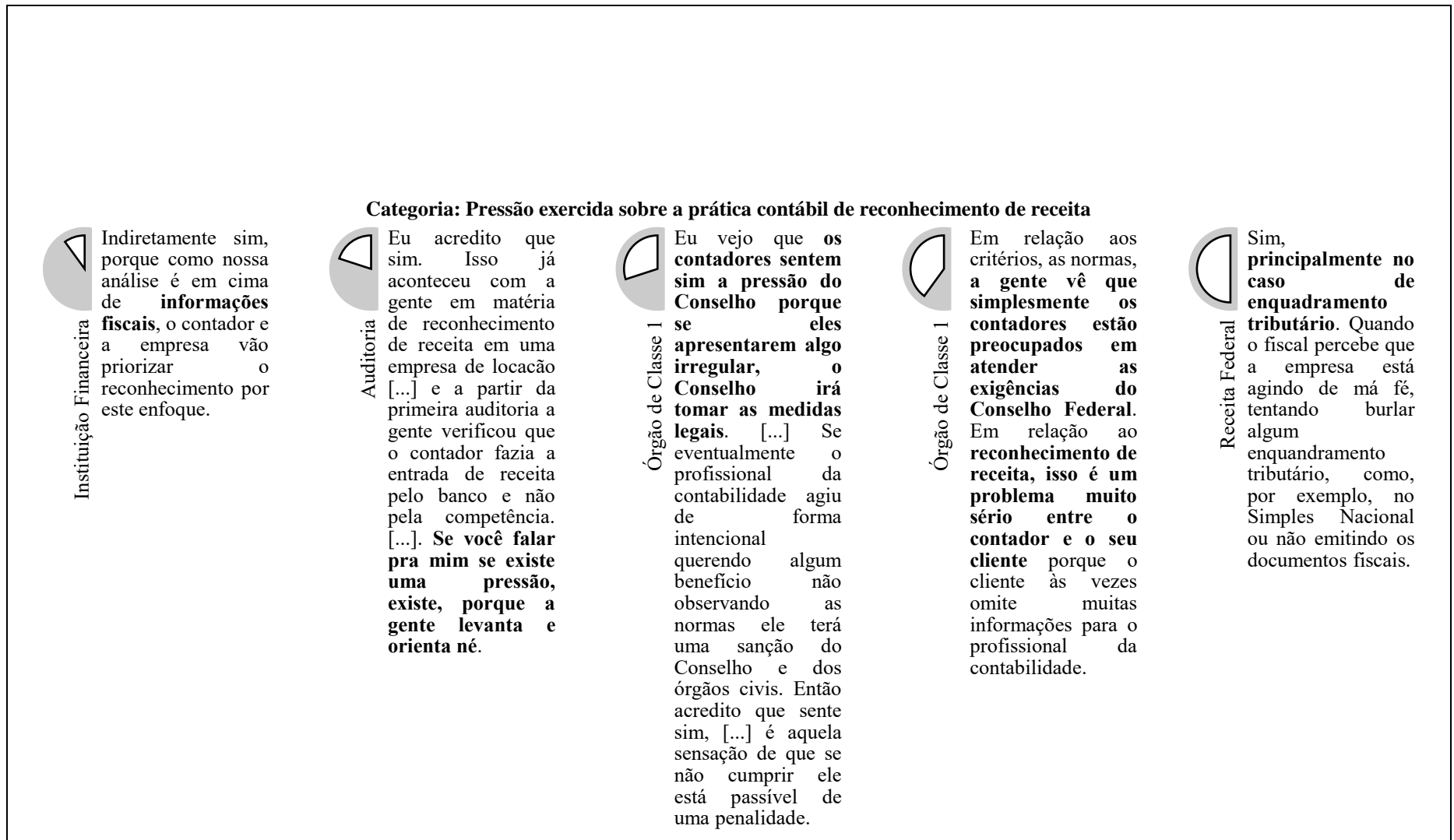


Figura 23. Pressão exercida sobre a prática contábil dos escritórios de contabilidade.
 Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Na percepção da Instituição Financeira, ao exigir documentos fiscais para a concessão de recursos financeiros são exercidas pressões sobre as organizações e os contadores, a fim de priorizar o enfoque fiscal no decorrer das práticas contábeis. Da mesma forma a Auditoria argumenta que suas práticas são direcionadas para evitar que a empresa seja autuada e que isso acaba interferindo e pressionando os clientes a seguir esta abordagem que é pautada no enfoque tributário. Entretanto, é reforçado que a decisão final cabe ao administrador à medida que *“há situações que a auditoria é contratada, levanta, e dependendo dos interesses dos administradores o negócio não anda [grifo nosso]”* (Auditoria, 2021), se referindo aos casos em que há uma resistência em modificar as práticas adotadas na organização.

A Auditoria remete, nesses casos, às práticas de *decoupling* em que o comportamento de conformidade evidenciado para os órgãos normativos não reflete as práticas internas de organização, sendo que a busca por legitimidade ocorre dissociada das reais práticas da empresa (Moll et al., 2006 em Pires, 2018).

Ainda citando o papel dos administradores frente as práticas adotadas pelos contadores, o Órgão de Classe 2 cita que percebe que o CRC exerce pressão sobre os contadores, mas que muitas vezes o reconhecimento das receitas ou de outras operações não é realizado de forma fidedigna por omissão de informações por parte dos clientes dos escritórios contábeis. Nesse contexto, é citado que

[...] O contador não consegue pegar muitos documentos. A fiscalização federal está fechando o cerco. Muitas empresas pequenas, principalmente, que vendem no cartão de crédito ou cartão de débito omitem esse tipo de informação, e o contador só vai ver lá na frente quando a Receita Federal pega esse tipo de informação e identifica a sonegação. Eu, por experiência própria, sei que existe muita sonegação de informação para o profissional da contabilidade. Às vezes a gente olha o Balanço Patrimonial e vê que a realidade da empresa não é comportada por aqueles valores. Como reconhecer a receita, para nós do CRC, como inspetores, olhamos as demonstrações contábeis e vemos que aquilo ali não é a realidade da empresa, então você tem que se ater as normas sobre as estruturas das demonstrações, porque isso interfere em outros âmbitos, como a concessão de créditos para as empresas [grifo nosso] (Órgão de Classe 2, 2021).

O Órgão de Classe 1 complementa que percebe que os contadores sentem a pressão exercida pelo CRC, principalmente pela possibilidade de sanções do órgão de classe como também na esfera civil advindas de más condutas adotadas no processo contábil. Nesse sentido, as pressões exercidas pelo órgão de classe podem assumir um papel duplo, sob o

enfoque da normatização, visto que esta instituição representa as expectativas da classe profissional acerca das práticas adotadas no reconhecimento de receitas. Bem como coercitivo, pois o CRC pode exercer punições frente ao não cumprimento das NBCs. Contudo, salvo comentários do Arthur, os demais atores não percebem um *enforcement* tão intenso por parte do CRC, como ocorre com a Receita Federal.

Resgatando o aspecto fiscal, a Receita Federal cita que as pressões são exercidas de diversas formas. Mas que especificamente no âmbito do reconhecimento das receitas há uma pressão para que os documentos fiscais sejam corretamente emitidos e reconhecidos na contabilidade. Quando se trata do enquadramento tributário, há uma atenção especial para a postergação do reconhecimento de receitas que pode ocorrer no encerramento do ano fiscal, a fim de atingir limites que impeçam que a empresa seja desenquadrada de determinado regime tributário. Bem como, no reconhecimento de receitas por parte do regime tributário lucro presumido.

Assim, a partir da detecção das expectativas, dos critérios observados e das pressões exercidas por esses agentes externos (Credores, Auditoria, Órgão de Classe e Receita Federal) envoltos no dia a dia das empresas e que interagem e exercem pressões sobre as práticas dos escritórios de contabilidade por meio desses elementos, questionou-se aos profissionais contábeis entrevistados se as demonstrações contábeis refletem a real essência econômica dos eventos ocorridos na organização. Este questionamento mostrou-se oportuno visto que ao buscar atender ou contornar tais expectativas, critérios e pressões destes agentes externos, o enfoque da informação contábil pode ser direcionado para uma abordagem que não prioriza a fidedignidade da informação contábil. Os relatos deste questionamento são apresentados na Figura 24.

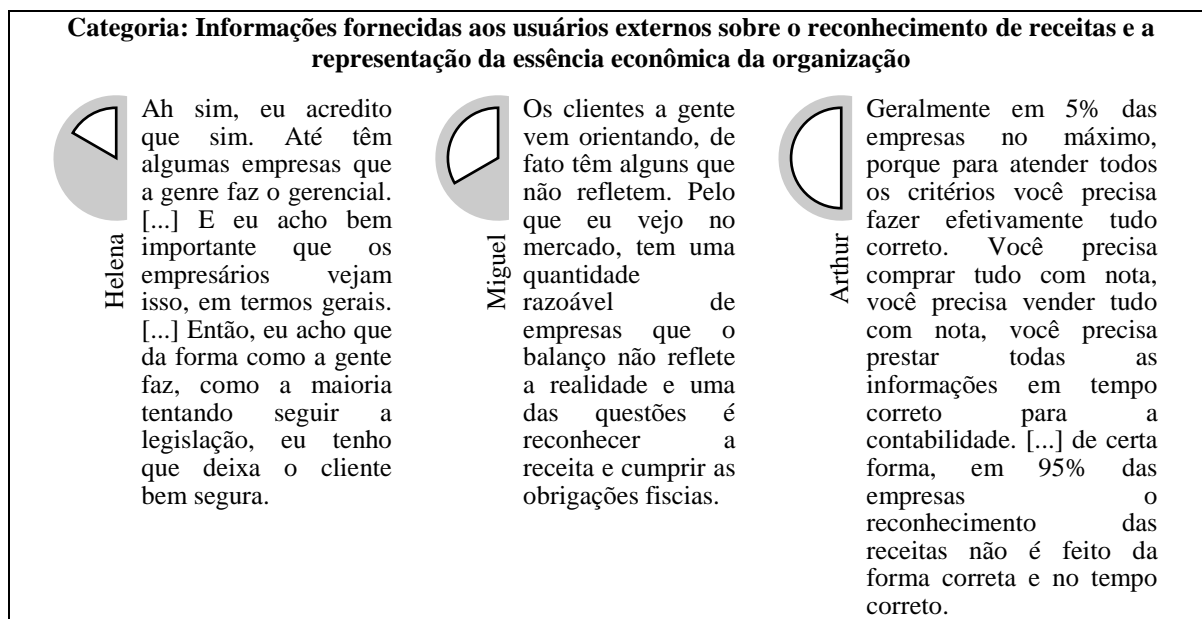


Figura 24. Informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da organização
 Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

As falas dos três profissionais contábeis evidenciam que a abordagem fiscal prejudica a geração de informações que representam a essência econômica da organização. Percebe-se que apesar de a Lei 12.943/2014 ter realizada a convergência do lucro apurado pelas regras da Lei 11.638/2007 e o apurado pelas regras da Lei 11.941/2008, no qual o lucro apurado pelas regras societárias (Lei 11.638/2007) passou a ser o ponto de partida para os cálculos dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), ainda percebe-se que este alinhamento não foi o suficiente para incentivar o registro adequado de todas as operações das empresas que compõem a carteira de clientes de escritórios de contabilidade, em especial as micro, pequenas e médias empresas.

Nesse sentido, Helena (2021) destaca a necessidade de ajustes na Contabilidade Gerencial para refletir a realidade da empresa *“quando a gente vê que o cliente tem alguma situação que fiscalmente a gente não consegue refletir a realidade, a gente faz esse ajuste no gerencial para ele ter uma visão da realidade”* [grifo nosso] completou citando exemplos do desenvolvimento de novos produtos que fiscalmente lançam como despesa e gerencialmente reconhecem como um ativo atrelado ao desenvolvimento de um novo produto.

Neste caso, elementos do *decoupling* são notados, à medida que a contabilidade evidenciada ao Fisco e aos demais atores externos desempenha mero papel tributário, sendo necessário ajustes e a criação de mecanismos internos e segregados para que a realidade da empresa seja refletida. Transpassando a lente de Marques (2012) para este caso, o *decoupling* apresenta-se como uma forma de ceder às pressões isomórficas e alcançar a legitimidade, sem

a perda do poderio informacional que a contabilidade baseada na essência econômica poderia gerar.

Arthur ainda comenta que a maior parte das empresas, quase a maioria, não realiza o reconhecimento das operações de forma correta. Um exemplo, é o reconhecimento de toda a receita da empresa ao final do mês, em que mesmo os valores estando corretos, o momento do reconhecimento não refletirá a realidade e o período em que a operação ocorreu. Em termos de fiscalização Arthur cita que:

[...] Apesar de todo o esforço do CFC, do CRC, dos órgãos governamentais envolvidos, ainda assim a fiscalização está melhorando, mas ainda não atende aos critérios que efetivamente deveriam ser atendidos. E isso passa por uma boa educação dos contadores, do que pode acontecer para conscientizar efetivamente os empreendedores para fazer as coisas corretas e no tempo certo [grifo nosso] (Arthur, 2021).

Esta mesma dificuldade alinha-se ao exposto pelos representantes do Órgão de Classe quando destacaram a omissão de informações por parte dos administradores. Arthur relata que frequentemente o registro contábil é prejudicado pelo envio tardio das informações e documentos da empresa para o escritório de contabilidade, inviabilizando a apresentação de informações que ensejam na essência econômica da empresa.

Miguel segue a mesma linha de pensamento, ao relatar suas experiências indicando que

[...] O contador reconhece a receita que de fato foi reconhecida na nota, mas tem entradas de ativos que não teriam justificativas e começa a entrar gargalos de balanço. Então, infelizmente têm muitos balanços de pequenas e médias empresas que não refletem a realidade. Quando vai para grandes empresas o negócio já começa a ficar um pouco mais profissional [grifo nosso] (Miguel, 2021).

É interessante notar a preocupação do profissional com o não reconhecimento das receitas das empresas frente a aquisição de novos ativos que não seriam justificados pelo desempenho econômico legalmente declarado pela organização. Todas estas situações inserem o profissional atuante em escritórios de contabilidade em um cenário de conflito, no qual sofre pressões de atores externos e possui dificuldades em estabelecer um relacionamento de confiança com seus clientes, a fim de viabilizar uma prática contábil mais dinâmica.

A partir de tais evidências, no que concerne as informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da

organização, é percebido que a preocupação se pauta no aspecto fiscal. Com vistas a avançar nas discussões, seguiu-se para a análise do modelo teórico da pesquisa confrontando os relatos com as proposições teóricas propostas e os achados existentes na literatura.

4.3 Discussão do modelo e das proposições de pesquisa

A adoção dos critérios mais apropriados para o reconhecimento de receitas tem ocupado o núcleo das discussões propostas por teóricos contábeis ao longo dos anos e em diversas regiões, como exemplo, apresentam-se as ponderações de Iudícibus (2015) e Hendriksen & Van Breda (2016). À medida que as práticas contábeis passaram a ser compartilhadas entre as organizações, nas quais diferentes agentes fazem uso das informações contábeis, nota-se um movimento para a identificação de quais parâmetros e critérios são melhores aceitos e os que possuem maior permeabilidade na estrutura societal.

Nesse sentido, esta pesquisa partiu do pressuposto de que diferentes agentes externos, elencados como instituições financeiras, auditorias, órgãos de classe e órgãos reguladores exercem pressões sobre as práticas de reconhecimento de receitas adotadas pelos profissionais de escritórios de contabilidade. Voltar os olhares para tal ação é importante, à medida que o reconhecimento de receitas tem sido matéria de um amplo debate, no qual percebem-se evoluções conceituais que dificilmente são postas em práticas pelos profissionais contábeis de escritórios de contabilidade, devido ao seu distanciamento com o cliente. Assim, foram elencadas seis proposições que compuseram um modelo teórico que foi confrontado a partir dos relatos de profissionais contábeis de escritórios de contabilidade e por representantes desses agentes externos que interagem com as práticas organizacionais.

4.3.1 Proposição 1: CPC 47

As evidências identificadas nos relatos dos profissionais contábeis indicam que por vezes o reconhecimento da receita ocorre em momentos diferentes ao da transferência do bem ou serviço, bem como de seus riscos e benefícios, estando em desacordo com o CPC 47. Neste escopo, as falas dos entrevistados conduziram para um enfoque fiscal, no qual há o reconhecimento de receitas a partir da movimentação de caixa, de forma concentrada ao final do período – normalmente o mês em questão – ou em períodos diferentes ao da entrega do bem ou do serviço. Logo, não há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 1, a qual é pautada no fato de que “Os escritórios de contabilidade adotam o CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes de forma efetiva”.

O suporte é justificado à medida que há evidências de que em algumas organizações existe um controle paralelo e que adotam o enfoque societário. Apesar de haver prerrogativas legais que dispensariam tais controles, como por exemplo o alinhamento do lucro societário com o lucro tributário imposto pela Lei 12.973/2014, que ensejaria em uma prática contábil única, ainda se percebe manobras para realizar tratamentos diferenciados para operações que seriam semelhantes em ambas as dimensões. Como exemplo, tem-se o desenvolvimento de novos produtos, em que foi indicado que para o enfoque fiscal os gastos são considerados como despesas e para o enfoque societário como ativo.

Gomes et al. (2008) já alertavam para essa possibilidade de dissonância identificada nas práticas contábeis. Os fatores culturais identificados no relato conduzem para uma abordagem contábil voltada para a economia tributária, a fim de atender as demandas de pressões isomórficas coercitivas (Meyer & Rowan, 1977). Contudo, há de se destacar que as práticas adotadas nem sempre estão em consonância com a legalidade ou com a essência econômica da empresa, insurgindo em uma linha tênue entre o que é legalmente aceitável ou não.

Portanto, conclui-se que, assim como identificado por Touron (2005), há uma coesão simbólica entre o que é apregoadado pelo CPC 47, em termos de reconhecimento de receitas, e o que é adotado na prática pelos escritórios de contabilidade. Tal dissonância pode advir de pressões isomórficas exercidas sobre as organizações a partir dos diferentes agentes que permeiam a sua realidade. Recorrendo a Teoria Institucional, para fornecer subsídio ao que é evidenciado nesta pesquisa, pode-se observar o fenômeno denominado *decoupling*, o que por vezes representa uma adoção simbólica do CPC 47, com vistas a alcançar possíveis níveis de legitimidade (Touron, 2005).

Assim, elencaram-se proposições com o intuito de examinar as possíveis pressões isomórficas praticadas por diferentes organizações sobre o reconhecimento de receitas de clientes realizado por escritórios contábeis. À medida que as pressões isomórficas são identificadas e detalhadas em um campo organizacional é possível compreender o fio condutor que influencia a tomada de decisão dos contadores (DiMaggio & Powell, 1983).

4.3.2 *Proposição 2: Pressões isomórficas externas a partir das instituições financeiras e reconhecimento de receita*

Inicialmente foi analisado o papel das instituições financeiras frente as práticas de reconhecimento de receitas. As instituições financeiras desempenham um papel de fonte

provedora de recursos para os empresários, apresentando-se como uma importante fonte de capital de terceiros.

Os relatos do representante desta categoria indicam que há um *enforcement*, mesmo que indireto, para a adoção de práticas interligadas ao enfoque fiscal. A documentação analisada para a concessão de créditos está pautada em informações apresentadas ao fisco e, que por vezes, não possui valor preditivo, a fim de facilitar os modelos de previsão da capacidade de geração de fluxos de caixa da organização. Um elemento que permeou a fala do entrevistado foi a facilidade das instituições financeiras em verificar a veracidade dos dados fiscais disponibilizados pelas empresas. Fato que culmina em uma maior segurança acerca dos dados analisados por parte desses órgãos. Assim, a posição da instituição financeira está em função da verificabilidade, quanto ao atendimento das empresas frente as necessidades informacionais demandadas pelo fisco.

Conforme apregoadado por Judge et al. (2010), a busca pela legitimidade em um contexto social faz com que as ações da organização sejam moldadas, a fim de satisfazer essas expectativas e interesses. Visto que as instituições financeiras realizam a exigência de dados sob o enfoque fiscal, é possível afirmar que há constatações efetivas dos preceitos da Proposição 2, a qual afirma que “Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir das instituições financeiras no que tange o processo de reconhecimento de receita”.

As evidências que embasam tal decisão, pautam-se no interesse pela capacidade de pagamento da empresa, na análise de risco realizada a partir de documentos fiscais e na confrontação dessas informações junto a órgãos reguladores, neste caso a Receita Federal. Nota-se, uma concentração sobre a conformidade das informações prestadas perante os órgãos reguladores, do que propriamente a representação da essência da organização.

4.3.3 *Proposição 3: Pressões isomórficas externas a partir da auditoria e reconhecimento de receita*

Sob o prisma da auditoria, este agente ocupa um papel central frente ao relacionamento das organizações com os diferentes agentes externos. Em termos de práticas contábeis, cabe a auditoria averiguar e conferir confiabilidade as informações que são divulgadas pela empresa aos seus usuários internos e externos. Carmo (2014) já havia sinalizado o poder da auditoria em influenciar órgãos normatizadores durante o processo de discussões das alterações propostas na IFRS 15, alocando à auditoria um papel de destaque nos debates contábeis. Nesse sentido, concebendo a auditoria como uma espécie de guardião das melhores

práticas contábeis esperava-se que as pressões isomórficas fossem exercidas a fim de cumprir o CPC 47 na íntegra, a partir de uma perspectiva normativa.

De modo contrário ao esperado, identificou-se que as pressões exercidas pela Auditoria estão no cumprimento das obrigações e procedimentos legais perante o fisco. Minimizar a possibilidade de autuações, bem como constatar a existência de documentos fiscais, estão entre os principais elementos analisados por este agente. Cabe destacar que a percepção da Auditoria em identificar as dificuldades que se tem em implantar e acompanhar todos os passos do CPC 47 estão em linha ao apregoado por Severiano et al. (2017). Os achados conduzem para uma necessidade de aprimoramento da estrutura organizacional, a fim de cumprir na íntegra o que está disposto no CPC 47, sendo que o custo se torna maior do que os possíveis benefícios advindos dessas mudanças.

Portanto, há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 3, que afirmava que “Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir da auditoria no que tange o processo de reconhecimento de receita”. Contudo, diferentemente do esperado, tal pressão está em linha com o cumprimento de obrigações fiscais e não com as melhores práticas contábeis que poderiam ser adotadas e que são representadas pelo CPC 47.

4.3.4 Proposição 4: Pressões isomórficas externas a partir do CRC e reconhecimento de receita

Especificamente no contexto das pressões normativas, estas são oriundas de práticas sociais compartilhadas entre determinados grupos e que implicam em uma cultura social (DiMaggio & Powell, 1983). Nesse contexto, o CRC figura como um dos principais órgãos de classe que possui a capacidade para pressionar as práticas adotadas pelos profissionais contábeis, justamente por representar a profissão em termos de associação legal. Os relatos dos representantes do órgão de classe indicam que há uma pressão isomórfica sobre os escritórios de contabilidade, a fim de realizar o reconhecimento das receitas de acordo com as NBCs.

Contudo, na prática de inspetoria do CRC, não é realizado o exame de forma detalhada das operações contabilizadas pelos contadores. O fato de que os contadores de escritórios de contabilidade possuem uma ampla gama de clientes, de diferentes portes e setores, somada a dificuldade em acompanhar as operações da empresa e a ausência da documentação necessária para a correta contabilização em tempo hábil, conduz a conduta do CRC para a priorização do exame das estruturas dos relatórios contábeis, no intuito de mostrar-se compreensivo com as dificuldades vivenciadas por estes profissionais.

Assim, à medida que os profissionais contábeis possuem registro ativo no CRC e estabelecem relações com esses órgãos, a dualidade deste relacionamento passa a permear as práticas contábeis praticadas no dia a dia. Beuren & Dallabona (2013) destacam justamente esse papel ocupado pelos órgãos de classe, que no nível organizacional, faz com que haja o compartilhamento de padrões e práticas contábeis a serem adotadas entre profissionais que possuem proximidade. E, no campo organizacional, essas práticas acabam sendo institucionalizadas. Logo, não há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 4, a qual afirma que “Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgãos de classe no que tange o processo de reconhecimento de receita”. Nota-se que há uma pressão formal, em termos de NBCs, mas que na prática não ocupam as prioridades do CRC em termos de análise de conformidade.

Os discursos dos agentes externos nomeados de Instituição Financeira, Auditoria, Órgãos de Classe 1 e Órgão de Classe 2, juntamente com os dos profissionais contábeis, conduziram para uma ótica centrada em pressões coercitivas exercidas pelos órgãos fiscalizadores e pressões inscritas nos aspectos normativos. A Receita Federal ocupa papel de destaque nesta estrutura de discurso.

4.3.5 Proposição 5: Pressões isomórficas externas a partir da Receita Federal e reconhecimento de receita

Nota-se que as mudanças legais inerentes às temáticas tributárias, a inclusão e o aperfeiçoamento tecnológico, conduziram as condutas dos profissionais contábeis para a observação de elementos tributários em detrimento aos societários. As punições oriundas de infrações legais ocupam a agenda dos profissionais contábeis e são reforçadas por diferentes agentes que incorporam o isomorfismo coercitivo de modo indireto em suas práticas. Conforme relatado, isto é identificado nas documentações exigidas para a obtenção de recursos, nas práticas emanadas pela auditoria e no alinhamento do discurso dos representantes dos órgãos de classe com as práticas atualmente adotadas.

A Receita Federal, representada neste estudo, concentra sua atenção para a verificação dos valores de tributos recolhidos e exerce notificações e autuações frente ao descumprimento dos parâmetros legais que foram estabelecidos. O relato do representante deste órgão indica uma vigilância diária por parte dos contadores de escritórios de contabilidade para o cumprimento das expectativas deste órgão, visto que para a Receita Federal é necessário que o reconhecimento da receita esteja vinculado a data de emissão e à existência da nota fiscal, fato que nem sempre estará alinhado com a realidade da empresa.

Em consonância ao identificado por Beuren & Dallabona (2013) e Macohon et al. (2016), há uma imposição legal que exerce pressão e que afeta as práticas de reconhecimento de receitas. Portanto, por mais que o CPC 47 vise integrar as práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis adotadas no âmbito internacional (Ludwing et al., 2018), as pressões isomórficas do órgão fiscalizador ainda exercem maior influência sobre as práticas dos contadores. Assim, há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 5 desta pesquisa, a qual afirma que “Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgão reguladores como governo (federal, estadual e municipal) no que tange o processo de reconhecimento de receita”.

A partir das evidências, é possível concluir que os critérios para o reconhecimento de receita são pautados sob uma perspectiva fiscal, adotada a partir de múltiplas pressões isomórficas sofridas e que em sua maioria são coercitivas. À medida que essas práticas são adotadas a partir de pressões coercitivas e que ceder a esta dinâmica contábil é visto como aceitável pelos diferentes agentes, inclusive pelos guardiões das boas práticas contábeis – aqui representado pelo CRC e pela Auditoria – é possível afirmar que os escritórios de contabilidade alcançam a legitimidade organizacional ao se alinharem e atenderem as expectativas desses diferentes agentes. Neste caso, mesmo que tais práticas não atendam as demandas informacionais e nem estejam alinhadas em sua totalidade às orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, tem-se uma maior preocupação em evitar sanções advindas do fisco do que qualquer outra dimensão.

4.3.6 Proposição 6: Atendimento pelos escritórios de contabilidade às pressões isomórficas, critérios de reconhecimento de receita e a legitimidade organizacional

Meyer & Rowan (1977) já ponderaram que ao aderir aos procedimentos e práticas predominantes e institucionalizados pela sociedade, nem sempre estes procedimentos serão eficazes para a organização. Este destaque mostra-se alinhado com a ausência, na maioria dos casos, da representação da essência econômica nos relatórios da organização. Ao adotar as mesmas estruturas e práticas organizacionais exigidas pelos diferentes agentes, nota-se que no campo organizacional há uma institucionalização destes comportamentos, os quais demandam uma mudança cultural e um debate mais acalorado acerca da preponderância da contabilidade societária frente a contabilidade fiscal. Mesmo com a existência de aparatos legais que vieram para coercitivamente mudar o cenário contábil brasileiro, à exemplo das Leis 11.638/2007 e 12.973/2014, ainda há um campo organizacional a ser modificado.

Portanto, o cenário cultural e político no qual os escritórios contábeis estão imersos, combinado com as diferentes pressões isomórficas sofridas, em especial a coercitiva, culminam para evidenciar que há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 6, a qual afirmava que “O atendimento pelos escritórios de contabilidade às pressões isomórficas afeta os critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes o que implica na legitimidade organizacional de suas práticas”.

A Figura 25 apresenta uma sumarização das proposições desta investigação e das constatações diante do material teórico-empírico analisado e discutido.

Proposições	Evidências das Entrevistas	Constatação
Proposição 1: Os escritórios de contabilidade adotam o CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes de forma efetiva.	<ul style="list-style-type: none"> - Emissão da Nota Fiscal; - Transferência do Bem; - A entidade identifica os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos; - Substância comercial do contrato; - <i>Decoupling</i> 	Não há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 1.
Proposição 2: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir das instituições financeiras no que tange ao processo de reconhecimento de receita.	<ul style="list-style-type: none"> - O interesse pauta-se no faturamento e na capacidade de pagamento; - A análise de risco parte de um sistema automatizado; - Instituições públicas prezam pelo atendimento às questões fiscais e conformidade com as questões tributárias para possíveis negociações e estabelecimento de contratos; - Instituições privadas não possuem critério efetivamente estabelecido, mas a capacidade de pagamento e histórico de investidor apresentam-se como elementos a serem considerados na negociação. 	Há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 2.
Proposição 3: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas a partir da auditoria no que tange ao processo de reconhecimento de receita.	<ul style="list-style-type: none"> - O papel da auditoria pauta-se na busca por conformidade diante das necessidades informacionais do Fisco; - Agente de troca de conhecimento. 	Há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 3.
Proposição 4: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgãos de classe no que tange ao processo de reconhecimento de receita.	<ul style="list-style-type: none"> - Preocupação com as estruturas das demonstrações contábeis; - Análise do reconhecimento de receitas a partir de denúncias. 	Não há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 4.
Proposição 5: Os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas externas de órgão reguladores como governo (federal, estadual e municipal) no que tange ao processo de reconhecimento de receita.	<ul style="list-style-type: none"> - O órgão regulador exerce pressão para o cumprimento fiscal; - Emissão da nota fiscal; - Recolhimento dos tributos. 	Há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 5.
Proposição 6: O atendimento pelos escritórios de contabilidade às pressões isomórficas afeta os critérios para o reconhecimento de receita na	<ul style="list-style-type: none"> - Verificação da emissão da nota fiscal; 	Há constatações efetiva dos preceitos da Proposição 6.

contabilidade de seus clientes o que implica na legitimidade organizacional de suas práticas.	<ul style="list-style-type: none"> - Alinhamento entre a emissão da nota fiscal e a data de reconhecimento da receita; - Acompanhamento dos efeitos do reconhecimento da receita sobre o enquadramento tributário; - Sanções frente ao reconhecimento de receitas. 	
---	---	--

Figura 25. Síntese das evidências das proposições do Modelo Teórico.

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A partir das proposições eleitas e das constatações atreladas a cada uma delas é identificado que quatro destas apresentaram constatações efetivas dos preceitos elencados na pesquisa e duas não apresentaram alinhamento aos preceitos eleitos em termos teórico-empíricos. Tal fato apresenta implicações e aberturas para novos diálogos entre profissionais atuantes em escritórios de contabilidade e os agentes externos. Além do mais, esse cenário apresenta-se como convidativo para que a literatura se dedique cada vez mais a compreender os processos envolvidos no reconhecimento de receitas de seus clientes.

Dessa forma, algumas considerações merecem ser traçadas com vistas a contribuir com o campo disciplinar, o qual fomenta-se com esta investigação. Primeiro, o CPC 47 tangencia timidamente a prática de reconhecimento de receita adotada pelos escritórios de contabilidade. Em tal processo, por mais que o aspecto societário se faça presente, o mesmo é efetivamente permeado por estruturas puramente fiscais. As narrativas são permeadas por questões e preocupações voltadas ao legislador, o que pode ser visualizado como um ponto atenuante e limitador das habilidades e competência do próprio profissional contábil.

Segundo, os escritórios de contabilidade sofrem pressões isomórficas de agentes externos inscritos na instituição financeira, auditoria e órgãos de classe esse resultado fornece *insights* e a compreensão da realidade dos escritórios de contabilidade, uma vez que esses agentes estão presentes nas narrativas das participantes da pesquisa. Essa compreensão mostra-se também como nós de dependência informacional para a tomada de decisão. Os escritórios de contabilidade sofrem parciais pressões isomórficas externas advindas de órgãos de classe no que tange o processo de reconhecimento de receita. Posto esse resultado, elenca-se a passividade da instituição, a qual opera a partir de denúncias.

Por fim, a atuação no espaço societal, por meio de atendimentos às pressões isomórficas, contribui para legitimidade dos escritórios que participaram da pesquisa. Assim, o processo de continuidade e absorção das expectativas preconizadas pelos agentes externos

por meio de pressões isomórficas, contribui para a permanência dos escritórios na arena do jogo no que concerne a atender os clientes diante de seus contratos.

5 Considerações Finais e Recomendações para Futuras Investigações

5.1 Conclusão

Esta dissertação teve por objetivo compreender o papel das pressões isomórficas frente a adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade. Para tal, foi operacionalizada uma pesquisa descritiva, de cunho qualitativo e com abordagem de levantamento. A pesquisa combina a participação de oito agentes plurais atuantes no campo contábil e que possuem interesse no processo de reconhecimento de receita.

Assim, é possível elencar considerações que são fundamentadas empiricamente a partir de múltiplos olhares, o que fornece para o campo disciplinar da contabilidade introspecções e questionamentos que serão discutidos nesta conclusão. De modo inicial entrevistou-se os contadores e posterior a isso entrevistou-se os agentes externos, estes representantes de órgãos fiscalizadores, agente de instituição financeira, auditoria e órgão de classe, visando avançar nas discussões quanto as pressões advindas destes para o reconhecimento da receita de contratos com clientes nos escritórios de contabilidade.

O papel dos elementos que perfazem as pressões isomórficas nos padrões e critérios adotados para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade, estão inscritas principalmente na condução da atuação do profissional contábil, a partir de pressões normativas e coercitivas. Dessa forma, o regulador e o legislador são figuras presentes na condução dos processos de reconhecimento de receitas por parte dos escritórios de contabilidade. Embora os entrevistados reconheçam a existência do CPC 47 e os critérios de reconhecimento da receita recomendados, esses elementos não são adotados e praticados em sua totalidade. Tal aspecto, pode ser visualizado como um indicativo de *decoupling*, uma vez que o escritório de contabilidade, embora se aproprie do “*status*” contábil para se legitimar perante a sociedade, não adota os procedimentos considerados mais adequados para fins de registro das receitas.

Quanto aos padrões adotados pelos contadores de escritórios de contabilidade para o reconhecimento de receitas dos seus clientes, há uma dominância e preocupação pautada no atendimento ao Fisco. Tal aspecto culmina no *decoupling* visto que há a necessidade informacional de em alguns momentos controlar os elementos fiscais e societários de modo simultâneo.

Além desse aspecto, há particularidades que se apresentam congruentes entre os três escritórios de contabilidade entrevistados, um exemplo é o reconhecimento de receitas aos setores como o da construção civil. Os entrevistados adicionam que a forma de tratamento

para o reconhecimento de receitas nesse setor é diferente da prática diante do comércio e varejo, principalmente porque a realização do fato gerador está inscrita em um paradoxo, o qual aponta a necessidade de conciliar os aspectos relacionados a conclusão da obra, a entrada de caixa e as diretrizes e orientações advindas do regulador e do legislador no período vigente.

Quanto aos critérios observados pelos escritórios de contabilidade para a definição dos padrões de reconhecimento de receita adotados estima-se a permeabilidade de fundamentos legais nesse processo. Principalmente originados da norma técnica, do confronto do regime de caixa perante o regime de competência e das necessidades operacionais inscritas entre sistema contábil e advindos da educação continuada. Assim, as pressões isomórficas atreladas aos critérios de reconhecimento de receita observados pelos contadores, subscrevem-se na presença de aspectos relacionados a legislação vigente no Brasil e ao atendimento das normas de contabilidade. Características da contabilidade societária são timidamente percebidas diante das narrativas construídas. Assim, o isomorfismo normativo e coercitivo são elementos atrelados aos critérios desse processo organizacional praticado pelos escritórios.

Na esfera do mapeamento proposto quanto aos procedimentos utilizados pelos agentes externos na verificação do reconhecimento de receitas e que exercem pressões isomórficas identifica-se que a preocupação paira sobre arquivos fiscais (SPEDs), sobre as informações contidas na emissão da nota fiscal e na estruturação das Demonstrações Contábeis. A partir destas constatações é possível observar que cada um dos agentes externos que participam da presente investigação possui interesses informacionais distintos, no que tange a fidedignidade dos procedimentos adotados para o reconhecimento de receitas e da informação disponibilizada.

Com os resultados elencados e as narrativas discutidas é possível compreender que o atendimento às pressões isomórficas pelos escritórios de contabilidade, estas advindas de diferentes agentes, como elencado na investigação afeta a adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes, visto que há uma elevada preocupação nas narrativas quanto a esse atendimento. Esse fato, implica na legitimidade organizacional de suas práticas e ao mesmo tempo na busca de seguridade junto aos procedimentos que serão adotados e praticados pelo profissional contábil. Posto isso, quanto à busca por legitimidade organizacional dos escritórios de contabilidade no processo de adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes foi possível compreender que os escritórios de contabilidade alcançam tal atributo à medida que atendem as expectativas dos diferentes agentes externos.

Diante das implicações apresentadas, observa-se que há um paradoxo o qual os escritórios de contabilidade investigados mostram-se reféns, este para sobre o atendimento às orientações dos princípios geralmente aceitos, inscritos no CPC 47 e nas orientações emitidas pelos agentes externos, principalmente no papel da Receita Federal diante desse atributo do campo organizacional, inscrito no reconhecimento das receitas. Este, por sua vez, exercem pressões coercitivas na condução dos trabalhos dos profissionais contábeis. Posto isso, diante desta dualidade informacional há um paradoxo o qual recebe implicações teóricas e empíricas nesta investigação. Assim, alcança-se a compreensão do papel das pressões isomórficas frente a adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade.

5.2 Implicações teóricas e empíricas

A pesquisa também apresenta implicações teóricas e empíricas para o campo. De modo inicial, nota-se que a mesma se soma à estudos anteriores que questionam a necessidade de mudanças de controles internos e sistemas, políticas e procedimentos, para assegurar as avaliações das transações de receita (Cova, 2016; Severiano et al., 2017). Além disso, soma-se às discussões quanto às mudanças nos aspectos relacionados a procedimentos internos de reconhecimento de receitas (Slavov, 2017), o que inclui a construção civil (Miranda et al, 2018). A partir disso, a pesquisa apresenta as necessidades e desafios dos escritórios de contabilidade no que tange a atender os agentes externos com vistas a alcançar a legitimidade organizacional. A pesquisa apresenta que os elementos advindos das pressões isomórficas estão presentes na realidade dos escritórios de contabilidade, aspecto que a curto e longo prazo demandará por mais atenção em termos de explicações e compreensões. Com esses resultados, há um direcionamento de que as pressões isomórficas inscritas no aspecto normativa e coercitivo permeiam de modo substancial a realidade dos escritórios de contabilidade.

Denota-se também, que o modelo teórico construído se apresenta como uma implicação disponibilizada ao campo disciplinar, a partir da presente dissertação, uma vez que é dinâmico e compatível com outros fenômenos contábeis. Dessa forma, pode servir de inspiração e material de consulta de modo que o mesmo possa ser moldado e aplicado de acordo com as demais normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Fato esse, que pode aproximar as construções advindas dos aspectos normativos da contabilidade ao cenário dos escritórios de contabilidade e demais extensões que fazem uso da norma para tomada de decisão.

A implicação prática da pesquisa está em alertar os agentes e órgãos fiscalizadores quanto à necessidade de atuação clara diante do trabalho realizado pelos contadores. De modo geral, cada agente presente nesta teia tem sua responsabilidade no que tange a conformidade da informação e ao reconhecimento da receita de contratos de clientes. Além disso, a permeabilidade perene e forte do isomorfismo coercitivo e normativo diante do processo de reconhecimento de receita no Brasil pode oferecer novos direcionamentos para a profissão contábil a curto e longo prazo, em termos de discricionariedade, a qual era/é concedida pela adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) em 2008.

5.3 Recomendações para futuras investigações

A pesquisa possui limitações que por vezes abrem caminhos para novas investigações. Acrescenta-se a necessidade informacional de que sejam ouvidos os clientes de escritórios de contabilidade, uma vez que até mesmo nas narrativas dos entrevistados, em especial a do Arthur aparece a demanda informacional do cliente no que tange o reconhecimento de receita e alinhamento. O questionamento a ser feito é, qual a real necessidade informacional desses clientes no que cercam os aspetos relacionados ao reconhecimento de receitas? Além disso, outros elementos da pesquisa qualitativa podem se fazer presentes, a exemplo de uso de nuvens de palavras que levariam a curto e longo prazo na criação de um discurso coletivo dos contadores e dos agentes externos.

Além disso, atenta-se para uma necessidade perene de aproximação com o órgão regulador e legislador, que ao longo da investigação se apresentaram como agentes prioritariamente vistos pelos contadores dos escritórios, em termos de atendimento quanto ao reconhecimento da receita. Assim, considerando que os resultados não podem ser generalizados para além do cenário observado, a pesquisa faz um convite para que outras entrevistas a respeito das percepções do reconhecimento de receitas sejam realizadas, com foco específico no regulador, no legislador e nos clientes dos escritórios contábeis, estes podem contribuir para a *performance* do profissional contábil. Por fim, intenta-se que as questões teóricas e empíricas que abrigam as discussões de mimetismo podem apresentar-se como um ponto de ruptura de paradigmas para pesquisas futuras, uma vez que nesta pesquisa já se identificaram congruências entre os escritórios investigados, no que concerne ao reconhecimento de receitas.

Referências

- Al Okaily, J., Dixon, R., & Salama, A. (2019). Corporate governance quality and premature revenue recognition: evidence from the UK. *International Journal of Managerial Finance*, 15(1), 79-99.
- Alves, D. S., Kronbauer, C. A., Ott, E., & Thomaz, J. L. P. (2017). O ensino dos CPCs nos cursos de ciências contábeis em instituições de ensino superior do Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(32), 48-70.
- Augusto, J. A., & de Souza, M. M. (2021). Características associadas ao nível de evidenciação das receitas de contratos com clientes das companhias de capital aberto brasileiras. *Revista Ambiente Contábil*, 13(1), 114-133.
- Baker, R. O. N., & Rennie, M. D. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian Federal Government: An institutional perspective - Les Forces Ayant Mené L'administration Fédérale Canadienne À adopter la comptabilité d'exercice: Une Perspective Institutionnelle. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83-112.
- Barrilao, M. C. G., & Costa, S. A. (2019). Principais impactos com a implementação do CPC 47/IFRS 15 em uma indústria brasileira de grande porte. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 16.
- Beuren, I. M., & Dallabona, L. F. (2013). Presença de mecanismos isomórficos em empresas contábeis. *Revista Alcance*, 20(1), 96-116.
- Boolakay, P. K., & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do institutional factors matter? *International Journal of Auditing*, 21(1), 59-81.
- Brasil (1998). *Lei 9.718/1998, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm
- Brasil (2002). *Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm
- Brasil (2003). *Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm
- Brasil (2007). *Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm

- Brasil (2014). *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm
- Brasil (2018). *Decreto 9.580 (2018)*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Caldas, M. P.; Wood Jr., T. (1999). Importação de tecnologia gerencial no Brasil. In: Caldas, M. P. & Wood Jr., T. (Org.). *Transformação e realidade organizacional: uma perspectiva brasileira*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 27-44.
- Carmo, C. H. S. D. (2014). *Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas*. (Tese Doutorado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil
- Carruthers, B. C. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting and Society*, 20(4), 313-328.
- Ciesielski, J. T., & Weirich, T. R. (2015). Reconhecimento de receita: como impactará três setores-chave. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(3), 31-39.
- Collin, S. O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K. (2009). Explicando a escolha dos padrões contábeis nas empresas municipais: teoria contábil positiva e teoria institucional como teorias competitivas ou concorrentes. *Perspectivas Críticas Sobre Contabilidade*, 20(2), 141-174.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2011). *Métodos de Pesquisa em Administração-12ª edição*. McGraw Hill: Brasil.
- Cooper, D.R.; Schindler, P.S. (2003). *Métodos de Pesquisa em Administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman.

- Cova, C. J. G. (2016). Os impactos da assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que trata do reconhecimento das receitas de contratos com os clientes, e seus efeitos assimétricos nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras. *Pensar Contábil*, 17(64), 48-56.
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011). *Pronunciamento Contábil CPC 00 (R1): estrutura conceitual para a elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro*. Brasília, DF: CPC, 15 de dezembro de 2011. Recuperado de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf.
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2016). *Pronunciamento Contábil CPC 47: receita de contrato com cliente*. Brasília, DF: CPC, 22 de dezembro de 2016. Recuperado de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%2014.pdf.
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2019). *Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2): estrutura conceitual para relatório financeiro*. Brasília, DF: CPC, 10 de dezembro de 2019. Recuperado de: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative inquiry & research design: choosing among five approaches*. 2. ed., Thousand Oaks: CA.
- Dani, A. C., Santos, C. A., Panucci Filho, L., & Klann, R. C. (2017). Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na qualidade da informação contábil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 131-146.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Mendes, P. C. M., & Niyama, J. K. (2014). *Normatização da contabilidade: princípios versus regras*. In: Niyama, J. K. (Org.) (2014). *Teoria Avançada da Contabilidade*, São Paulo: Atlas.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Doadrio, L., Alvarado, M., & Carrera, N. (2015). Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. *Revista de Contabilidad*, 18(2), 200-216.
- Du, N., & Whittington, R. (2018). An experimental investigation of dimensional precision in uncertainty disclosures related to revenue recognition. *Accounting Research Journal*, 31(1), 90-101.
- Fagundes, V. (2017). *O reconhecimento da receita em contratos com clientes com uma abordagem à adoção do CPC 47 (IFRS 15): um estudo comparativo das mudanças das normas em empresas de construção civil e incorporadoras*. Dissertação de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Falcão, D. F., Pinto, L. J. S., & Niyama, J. K. (2014). Reconhecimento da receita de venda imobiliária: um estudo das maiores s/a's brasileiras no mercado residencial. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19(1), 24-41.

- Freitas, C. A. S. D., & Guimarães, T. D. A. (2005). Isomorfismo, institucionalização e legitimidade: a atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união. *Anais do Encontro da ANPAD*, São Paulo, SP, BRASIL, XXIX.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., & Rodrigues, L. L. (2008). Accounting change in central government. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(8), 1144-1184.
- Haggenmüller, S. (2019). *Revenue recognition under IFRS 15: A critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement*. (Thesis (Doctoral) - University of Gloucestershire, England.
- Hall, R. H. (1990). Desarrollos recientes en teoría organizacional: una revisión. *Ciencia y Sociedad*, 15(4), 376-411.
- Hassan, E. A., Rankin, M., & Lu, W. (2014). The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. *The International Journal of Accounting*, 49(3), 371-390.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2016). *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicent, São Paulo: Atlas.
- Henry, E., & Holzmann, JO (2009). Reconhecimento de receita baseado em contrato. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(5), 77-81.
- Internacional Accounting Standards Board (IASB) (2014). *International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers*. Londres, 2014. Recuperado de <http://www.ifrs.org>.
- Iudícibus, S. (2015). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.
- Lopes, I. C., Teixeira, M. C., & Slavov, T. B. (2017). Análise dos potenciais efeitos tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas empresas do setor de telecomunicações. *Anais do Congresso UnB de Contabilidade e Governança*, Brasília-DF, Brasil, 3.
- Ludwig, M. J., Souza, R. J., Ribeiro, A. M., & Vicente, E. F. R. (2018). Influências institucionais ou regulação?: uma análise das práticas de evidenciação obrigatórias de reconhecimento de receitas no setor de construção em companhias do Brasil e Inglaterra. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 6(3), 110-131.
- Machado-da-Silva, C., & Gonçalves, S. A. (1998). *A teoria institucional (nota técnica)*. CLEGG et al. Handbook de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas.
- Macohon, E., Dani, A., & Lavarda, E. Práticas de isomorfismo e as normas internacionais de Contabilidade. *RAUnP*, 9(1), 24-34.
- Marassi, R. B., Fasolin, L. B., & Klann, R. C. (2018). O Ensino de Teoria da Contabilidade no Brasil após o Processo de Convergência das Normas Internacionais de

- Contabilidade sob a Ótica dos Docentes do Estado do Paraná. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(2), 18-41.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Organizações institucionalizadas: estrutura formal como mito e cerimônia. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Meyer, J. W., & Scott, W. R. (1983). *Organizational environments: ritual and rationality*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Miranda, R. D., Castro Faria, L. M., de Souza Francisco, J. R., & Pinheiro, L. E. T. (2018, set.). Reconhecimento da receita nos contratos de construção civil com a adoção do CPC 47: percepção dos contadores sobre a implementação da norma. *Anais do Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 9.
- Moll, J., Burns, J., & Major, M. (2006): Institutional theory. In Hoque, Z. (Org.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. Spiramus, 183-205.
- Mota, R. H. G., Campos, S. J. D. B., Niyama, J. K., & Paulo, E. (2012). Reconhecimento de receitas nos contratos de construção imobiliária: um estudo do exposure draft ED/2010/6-receita de contratos com clientes. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(2), 89-103.
- Neilsen, E. H., & Rao, M. H. (1987). The strategy-legitimacy nexus: A thick description. *Academy of Management Review*, 12(3), 523-533.
- Pires, C. B. (2018). *Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de heritage assets: um estudo comparativo em museus australianos, ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Program Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Paraíba, PB, Brasil.
- Prodanov, C. C., & de Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Porto Alegre: Editora Feevale.
- Raupp, F. M., & Beuren I. M. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências - como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Reis, L. H. D. S. (2017). *Mudanças nos princípios contábeis, na evolução da teoria e normas de contabilidade*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed., São Paulo: Atlas.

- Ruef, M., & Scott, W. R. (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: Hospital survival in changing institutional environments. *Administrative Science Quarterly*, 43(4), 877-904.
- Santos, K. L., Guerra, R. B., Marques, V. A., & Júnior, E. M. (2020). Os Principais Assuntos de Auditoria Importam? Uma análise de sua associação com o Gerenciamento de Resultados. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 14(1), 56-77.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30.
- Schuldt, M., & Vega, J. (2018). An examination of SEC revenue recognition comments and IPO earnings management. *Accounting Research Journal*, 31(3), 371-387.
- Scott, W. R. (2003). Institutional carriers: reviewing modes of transporting ideas over time and space and considering their consequences. *Industrial and corporate change*, 12(4), 879-894.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and society*, 37(5), 427.
- Severiano, L. S., Alencar, R. C., & Rocha Garcia, E. A. Adoção da IFRS 15–Revenue from contracts with customers em empresas brasileiras: principais obstáculos. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 17(32), 146-166.
- Silva, A. S. D. (2018). *Os impactos da IFRS 15 em companhias do setor de transportes*. (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal de Uberlândia – UFU, Uberlândia, MG, Brasil.
- Silva, T. M. D. (2019). *CPC 47: novos direcionamentos ou uma nova interpretação?* Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Stake, R. (1995). *The art of case study research* (pp. 49-68). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Tavares, T. N. (2016). *A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Presbiteriana Mackenzie.
- Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 851-873.
- Vailatti, J. L. (2017). *Características do processo de institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina.
- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.

- Von Muhlen, A., Dal Vesco, D. G., Meyr, C. E., & Grapegia, A. Z. (2019). Isomorfismo Institucional na Contabilidade: Uma Pesquisa em um Escritório Contábil. *Revista Gestão Organizacional*, 12(3), 141-157.
- Youell, N. (2016). New Revenue Recognition Guidelines: There's Work to Be Done. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(1), 32-41.
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42(5), 726-743.

Apêndice A – Roteiros de Entrevistas

ROTEIRO DE ENTREVISTA 1 – PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE		
Entrevistado		
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do entrevistado • Idade • Cargo ocupado pelo entrevistado • Tempo de atuação na profissão • Participação de órgãos de classe? (CRC, CFC, Sindicato dos Contadores) • Ligação com outras instituições? (Universidades, Faculdades, Associações) 		
a) Descrever os critérios adotados pelos Contadores de Escritórios de Contabilidade para o reconhecimento de receitas na contabilidade de seus clientes.		
Reconhecimento de Receita	<p>1 – Quais os tipos de empresa fazem parte da carteira de clientes do escritório? (EIRELI, se Empresário Individual, se Sociedade Empresária Individual, se Sociedade Anônima etc...).</p> <p>2 – Diante do conjunto de clientes que o escritório possui, quais são os tipos de receitas que o mesmo contabiliza. Estas são advindas de quais atividades, por exemplo, atividade agrícola ou ativo biológico, atividades oriundas de produtos industriais, comércio – varejo, prestação de serviços, construtoras entre outras?</p> <p>3 – Como ocorre o reconhecimento da receita dos seus clientes, os quais você presta serviços? O que você leva em consideração para reconhecer a receita do seu cliente? Quais são os critérios? Como você confere a informação referente a receita do seu cliente?</p> <p>4 - Quando e em que momento, essas receitas, dos seus clientes são reconhecidas na contabilidade dos mesmos? (se durante a produção, se no momento da venda, se na emissão da NF, se na entrega da mercadoria, se no recebimento, se no momento do cumprimento substancial das obrigações de desempenho etc...)</p>	<p>Meyer e Rowan (1977); Touron (2005); Judge et al. (2010); Macohon et al. (2016); Beuren e Dallabona (2013).</p>
b) Identificar os critérios observados pelos contadores para a definição dos padrões de reconhecimento de receita adotados.		
Isomorfismo Institucional	<p>5 - Diante dos critérios relatados, indaga-se: Por que você adota esse(s) critério(s) (padrão) para reconhecer a receita dos seus clientes?</p>	<p>Meyer e Rowan (1977); Touron (2005); Judge et al. (2010); Macohon et al. (2016); Beuren e Dallabona (2013).</p>
c) Compreender como os diferentes tipos de isomorfismo permeiam a adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes		
Isomorfismo Institucional	<p>6 - A prática de reconhecimento de receita adotada no seu escritório de contabilidade é influenciada pelas práticas de seus concorrentes e colegas de profissão? Perguntas secundárias: Você recorre a colegas para esclarecer dúvidas que possam surgir no decorrer do processo de reconhecimento de receitas?</p> <p>7 – Você passa alguma orientação para o seu cliente sobre como organizar a documentação para o reconhecimento correto de receitas? Quais?</p>	<p>DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006);</p>

	<p>8 - Quais as consequências dessas práticas de reconhecimento de receita para o atendimento das expectativas do Conselho Federal de Contabilidade?</p> <p>9 - Quais as consequências dessas práticas de reconhecimento de receita para o atendimento das expectativas do Representante de Órgãos Fiscalizadores (Receita Estadual/Receita Federal)?</p> <p>10 - Quais as consequências dessas práticas de reconhecimento de receita para o atendimento das expectativas do Auditor Contábil?</p> <p>11 - Quais as consequências dessas práticas de reconhecimento de receita para o atendimento das expectativas do Representante de usuários externos (analistas de investimentos e credores)?</p> <p>6 - A prática de reconhecimento de receita adotada no seu escritório de contabilidade é influenciada pelas práticas de seus concorrentes e colegas de profissão? Perguntas secundárias: Você recorre a colegas para esclarecer dúvidas que possam surgir no decorrer do processo de reconhecimento de receitas?</p> <p>12 - A prática de reconhecimento de receitas divulgada aos órgãos reguladores/fiscalizadores (Receita Federal, Receita Estadual Receita Municipal), aos outros escritórios de contabilidade ou aos sindicatos e órgãos da classe (CRC/CFC) reflete o que é realmente a essência econômica do evento na organização (cliente) da qual você faz o serviço de escrituração? Por quê?</p>	<p>Hassan et al. (2014);</p> <p>Doadrio et al. (2015);</p> <p>Boolaky & Soobaroyen (2017)</p>
--	---	---

ROTEIRO DE ENTREVISTA 2 - REPRESENTANTE CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE		
Entrevistado		
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do entrevistado • Idade • Cargo ocupado pelo entrevistado • Tempo de atuação na profissão • Participação de órgãos de classe? (CRC, CFC, Sindicato dos Contadores) • Ligação com outras instituições? (Universidades, Faculdades, Associações) 		
a) Descrever como ocorre o processo de reconhecimento da receita das empresas.		
Reconhecimento de Receita	1 - Qual seria o momento mais adequado para os profissionais de contabilidade realizarem o reconhecimento de receitas de seus clientes?	Meyer e Rowan (1977);Touron (2005); Judge et al. (2010); Macohon et al. (2016); Beuren e Dallabona (2013).
b) Verificar a permeabilidade dos diferentes tipos de isomorfismo no processo de reconhecimento de receita		

Isomorfismo Institucional	2 - O CFC fiscaliza a forma de reconhecimento de receitas dos escritórios de contabilidade? Se sim, quais os critérios observados no decorrer da fiscalização? E como ocorre esta fiscalização? Qual o passo a passo?	DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)
	3 - Quais as consequências para os escritórios de contabilidade e/ou contadores quando alguma irregularidade é observada? Quais os procedimentos adotados pelo Conselho Federal de Contabilidade? Como eles ocorrem? Qual o passo a passo?	
	4 - Você enquanto representante do Conselho Federal de Contabilidade exerce pressão sobre a prática de reconhecimento de receita adotado pelos escritórios de contabilidade?	

ROTEIRO DE ENTREVISTA 3 - REPRESENTANTE DE ÓRGÃOS FISCALIZADORES (RECEITA ESTADUAL/RECEITA FEDERAL)

Entrevistado		
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do entrevistado • Idade • Cargo ocupado pelo entrevistado • Tempo de atuação na profissão • Participação de órgãos de classe? (CRC, CFC, Sindicato dos Contadores) • Ligação com outras instituições? (Universidades, Faculdades, Associações) 		
a) Descrever como ocorre o processo de reconhecimento da receita das empresas.		
Reconhecimento de Receita	1 - Qual seria o momento mais adequado para os profissionais de contabilidade realizarem o reconhecimento de receitas de seus clientes?	Meyer e Rowan (1977); Touron (2005); Judge et al. (2010); Macohon et al. (2016); Beuren e Dallabona (2013)
b) Verificar a permeabilidade dos diferentes tipos de isomorfismo no processo de reconhecimento de receita		
Isomorfismo Institucional	2 - A Receita Estadual/Federal fiscaliza a forma de reconhecimento de receitas dos escritórios de contabilidade? Se sim, quais os critérios observados no decorrer da fiscalização? E como ocorre esta fiscalização? Qual o passo a passo?	DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)
	3 - Quais as consequências para os escritórios de contabilidade e/ou contadores quando alguma irregularidade é observada? Quais os procedimentos adotados pelo Conselho Federal de Contabilidade? Como eles ocorrem? Qual o passo a passo?	
	4 - Você enquanto representante do <i>nome do órgão fiscalizador</i> exerce pressão sobre a prática de reconhecimento de receita adotado pelos escritórios de contabilidade?	

ROTEIRO DE ENTREVISTA 4 - AUDITOR CONTÁBIL		
Entrevistado		
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do entrevistado • Idade • Cargo ocupado pelo entrevistado • Tempo de atuação na profissão • Participação de órgãos de classe? (CRC, CFC, Sindicato dos Contadores) • Ligação com outras instituições? (Universidades, Faculdades, Associações) 		
a) Descrever como ocorre o processo de reconhecimento da receita das empresas.		
Reconhecimento de Receita	1 - Qual seria o momento mais adequado para os profissionais de contabilidade realizarem o reconhecimento de receitas de seus clientes?	Meyer e Rowan (1977); Touron (2005); Judge <i>et al.</i> (2010); Macohon <i>et al.</i> (2016); Beuren e Dallabona (2013).
b) Verificar a permeabilidade dos diferentes tipos de isomorfismo no processo de reconhecimento de receita		
Isomorfismo Institucional	<p>2 – A auditoria audita a forma de reconhecimento de receitas dos escritórios de contabilidade? Se sim, quais os critérios observados no decorrer da auditoria? E como ocorre esta fiscalização? Qual o passo a passo?</p> <p>3 – Quais as consequências para os escritórios de contabilidade e/ou contadores quando alguma irregularidade é observada? Quais os procedimentos adotados pela Auditoria? Como eles ocorre? Qual o passo a passo?</p> <p>4 - Você enquanto auditor exerce pressão sobre a prática de reconhecimento de receita adotado pelos escritórios de contabilidade?</p>	DiMaggio & Powell (1983); Judge <i>et al.</i> (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan <i>et al.</i> (2014); Doadrio <i>et al.</i> (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)
ROTEIRO DE ENTREVISTA 5 -REPRESENTANTE DE USUÁRIOS EXTERNOS (ANALISTAS DE INVESTIMENTOS E CREDORES)		
Entrevistado		
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do entrevistado • Idade • Cargo ocupado pelo entrevistado • Tempo de atuação na profissão • Participação de órgãos de classe? (CRC, CFC, Sindicato dos Contadores) • Ligação com outras instituições? (Universidades, Faculdades, Associações) 		
a) Descrever como ocorre o processo de reconhecimento da receita das empresas.		
Reconhecimento de Receita	1 - Qual seria o momento mais adequado para os profissionais de contabilidade realizarem o reconhecimento de receitas de seus clientes?	Meyer e Rowan (1977); Touron (2005); Judge <i>et al.</i> (2010); Macohon <i>et al.</i> (2016); Beuren e Dallabona (2013).
b) Verificar a permeabilidade dos diferentes tipos de isomorfismo no processo de reconhecimento de receita		

<p>Isomorfismo Institucional</p>	<p>2 – O banco analisa a forma de reconhecimento de receitas dos clientes na hora de fornecer empréstimos? Se sim, quais os critérios observados no decorrer da análise? E como ocorre esta fiscalização? Qual o passo a passo?</p> <p>3 – Quais as consequências para os clientes quando alguma irregularidade no reconhecimento de receita é observada? Quais os procedimentos adotados pelo Banco? Como eles ocorre? Qual o passo a passo?</p> <p>4 - Você enquanto analista exerce pressão sobre a prática de reconhecimento de receita adotado pelos clientes da instituição financeira?</p>	<p>DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)</p>
---	---	--

Apêndice B - Protocolo de Comprometimento Ético em Pesquisa

A _____ concorda em participar da pesquisa de campo denominada “**PAPEL DAS PRESSÕES ISOMÓRFICAS FRENTE AO RECONHECIMENTO DE RECEITAS REALIZADO POR ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE**” que está sendo elaborada pela PÂMILA EDUARDA BALSAN COLLA, aluna mestranda Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

PROCEDIMENTOS ÉTICOS:

A pesquisa é regida pelos princípios gerais relativos [i] consentimento informado, [ii] à preocupação em não prejudicar os entrevistados que participam da pesquisa e [iii] à manutenção da confidencialidade das pessoas sempre que demandado. Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar a confidencialidade dos participantes:

[1] Não haverá a identificação dos participantes no relatório da pesquisa. As pessoas serão designadas por meio de códigos que impossibilitem quaisquer riscos de identificação. Além disso, expressões ou informações que possam por essa identificação em risco não serão utilizadas.

[2] Os pesquisadores se comprometem a manter a confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião dos contatos realizados;

[3] Apenas a equipe de pesquisadores terá acesso ao registro dos dados.

[4] Gravações de entrevistas, somente serão efetuadas de acordo com a ciência e concordância do entrevistado.

[5] Quando for elaborada a transcrição das entrevistas, o entrevistado terá a oportunidade de efetuar modificações de questões que possam deixá-lo (a) desconfortável.

[6] As informações obtidas pelas observações também terão o mesmo tratamento confidencial.

[7] Os papéis de trabalho (sem identificação) serão mantidos durante cinco anos em posse dos pesquisadores em local seguro.

local, ____ de _____ de 2021

Atenciosamente,

Pâmila Eduarda Balsan Colla