

Pressões isomórficas e padrões contábeis para o reconhecimento de receitas: um paradoxo nos escritórios de contabilidade

Isomorphic pressures and accounting standards to revenue recognition: a paradox in accounting firms

Presiones isomórficas y normas contables para el reconocimiento de ingresos: una paradoja en las oficinas de contabilidad

Pâmila Eduarda Balsan Colla*
Mestre em Contabilidade (UNIOESTE),
Cascavel/PR, Brasil
pami_eduarda@hotmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-3252-2500> 

Aládio Zanchet
Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA (USP)
Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
(UNIOESTE), Cascavel/PR, Brasil
aladio.unioeste@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-3229-8705> 

Endereço do contato principal para correspondência*
Rua Barão do Rio Branco, nº660, Bairro Centro, CEP: 85.501-1000 - Pato Branco/PR, Brasil

Resumo

Esta pesquisa objetiva compreender o papel das pressões isomórficas na adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade. Evidências empíricas foram coletadas por meio de entrevistas com oito agentes plurais que permeiam a realidade dos escritórios e que possuem interesse no processo de reconhecimento de receita. A análise de conteúdo das entrevistas originou categorias de análise que permitiram testar as proposições da investigação. Conclui-se que pressões isomórficas normativas e coercitivas exercem papel preponderante nos critérios adotados pelos escritórios de contabilidade para o reconhecimento de receitas na contabilidade de seus clientes. O alcance da legitimidade organizacional dos escritórios, em relação ao reconhecimento de receitas, é obtido à medida que atendem às expectativas dos diferentes agentes externos, principalmente as de natureza fiscal, mesmo que essas expectativas sejam diversas daqueles critérios previstos no CPC 47. Além dessa introspecção, implicações teóricas e empíricas são discutidos na presente investigação.

Palavras-chave: Pressões Isomórficas; Reconhecimento de Receitas; Escritórios de Contabilidade; CPC 47

Abstract

This research aims to understand the role of isomorphic pressures in adopting criteria for revenue recognition performed by accounting firms. Empirical evidence was collected through interviews with eight plural agents who permeate the firms' reality and are interested in the revenue recognition process. The content analysis of the interviews created analysis categories that allowed testing the research propositions. In conclusion, normative and coercive isomorphic pressures play a leading role in the criteria adopted by accounting firms for the recognition of revenue in the customers' accounts. The scope of the organizational legitimacy of the firms, concerning revenue recognition, is obtained as far as they meet the expectations of different external agents, especially those of fiscal nature, even if these expectations differ from those criteria provided for in CPC 47. Furthermore, the present research also discusses theoretical and empirical implications.

Keywords: Isomorphic pressures; Revenue Recognition. Accounting Firms; CPC 47

Resumen

Esta investigación tiene como objetivo comprender el papel de las presiones isomórficas en la adopción de criterios para el reconocimiento de ingresos que realizan las oficinas de contabilidad. Para lo cual, la investigación fue por levantamiento, realizada con entrevistas. Agentes que están envueltos de la realidad de las oficinas de contabilidad fueron los participantes. Se utilizó análisis de contenido, que originó categorías de análisis, acción que permitió testear las proposiciones de investigación. Se concluye que el rol

de los elementos que componen las presiones isomorfas en las normas y criterios adoptados para el reconocimiento de ingresos que realizan las firmas contables, se inscriben principalmente en la conducta del desempeño del profesional contable, con base en presiones normativas y coercitivas. El regulador y el legislador están presentes en los procesos de reconocimiento de ingresos. Se cree, que las firmas contables logran legitimidad organizacional alineándose y cumpliendo con las expectativas de diferentes agentes. Además de esta idea, en la presente investigación se discuten las implicaciones teóricas y empíricas.

Palabras clave: Presiones Isomorfas; Reconocimiento de Ingresos; Oficinas de Contabilidad; CPC 47

1 Introdução

Fatores institucionais podem influenciar a maneira como determinados padrões contábeis são implementados, especialmente quando a questão da legitimidade organizacional está em jogo. Assim, as práticas socializadas no ambiente institucional tendem a contribuir para a continuidade das tarefas e demandas. Resultados dos trabalhos de Beuren e Dallabona (2013) e Von Muhlen et al. (2019) são exemplos de situações que refletem esse cenário, referente a influência das estruturas formais na organização. Tangencia-se essa consideração ao Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (CPC 47, 2016), o qual introduz uma forma diferenciada para o tratamento contábil do reconhecimento de receita. Embora esse pronunciamento represente um avanço nas discussões sobre o reconhecimento de receitas, a forma como as organizações implementam tal padrão contábil pode conter forte influência de seu ambiente institucional.

Fagundes (2017) argumenta que as mudanças propostas pelo CPC 47 possuem uma visão de gestão de negócios, uma vez que se demanda atenção para o processo de julgamento da transferência dos riscos e benefícios da transação ou evento. Pesquisas anteriores (Cova, 2016; Tavares, 2016; Severiano et al., 2017) evidenciam que a adoção do CPC 47 altera os procedimentos contábeis das organizações. Dessa forma, o campo disciplinar que tem sido construído em torno do reconhecimento da receita indica que a adoção do CPC 47 impacta nos controles internos e na estrutura da organização (Touron, 2005; Baker & Rennie, 2006; Judge et al., 2010; Marques, 2012; Hassan et al., 2014; Doadrio et al., 2015; Boolaky & Soobaroyen, 2017; Dani et al., 2017; Haggemüller, 2019). De acordo com Cova (2016), Fagundes (2017) e Silva (2019), alguns departamentos são impactados com a adoção do CPC 47, em geral os relacionados com tecnologia de informação, gestão tributária, informações gerenciais e contábeis e relação com investidores.

A implementação do CPC 47 demanda por planejamento (Cova, 2016) e exige dos profissionais mais atenção com as cláusulas contratuais (Tavares, 2016). Logo, reconhece-se que o campo carece de investigação com abordagem advinda das pressões isomórficas. Fato que se intersecciona com a necessidade de entender como tais procedimentos se alocam a distintos modelos de negócios (Haggemüller, 2019).

Posto isso, não se identificou, no campo disciplinar, discussões que considerem a adoção do CPC 47 pelos escritórios de contabilidade, organizações que atendem uma ampla gama de clientes e que estão inseridos em campos organizacionais singulares para cada setor aos quais prestam serviços. Logo, tem-se o interesse em investigar as práticas de reconhecimento de receitas nestas organizações partindo-se do pressuposto de que estas sofrem diferentes pressões isomórficas de agentes externos com as quais se relacionam. Além disso, estudos como o de Beuren e Dallabona (2013) e Von Muhlen et al. (2019) apontam como as pressões isomórficas afetam as rotinas contábeis e o relacionamento entre empresas contábeis e seus clientes, reforçando a relevância de se observar este campo.

Nesse sentido, se estabelece a seguinte questão: **Qual o papel das pressões isomórficas na adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade?** Assim, objetiva-se compreender o papel das pressões isomórficas na adoção de critérios para o reconhecimento de receitas realizado por escritórios de contabilidade. De modo específico, a) Descrever os critérios 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 as pressões isomórficas sofridas pelos escritórios de contabilidade frente ao processo de reconhecimento de receitas; e 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.

A pesquisa justifica-se, inicialmente, pela contribuição teórica, ao expandir o conhecimento, a partir de uma investigação empírica, sobre como as pressões isomórficas influenciam as organizações na adoção de normas referentes as práticas contábeis. Além deste aspecto, a pesquisa justifica-se por particularidades educacionais, uma vez que aumenta a discussão sobre a temática envolvendo 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. O estudo oferece contribuição empírica e social aos profissionais que atuam 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. Além disso, neste estudo é realizada uma análise geral dos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade aos clientes em geral, fato que permitiu obter em um primeiro mapeamento indícios de que essas práticas divergem de acordo com as características dos clientes dos escritórios de contabilidade sendo um indicativo a ser observado em estudos futuros.

Para as organizações, espera-se 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. A originalidade desta investigação concentra-se no fornecimento de explicação sobre a maneira como pressões isomórficas influenciam na adoção de práticas contábeis.

2 Referencial Teórico

2.1 Mecanismos de isomorfismo institucional

DiMaggio e Powell (1983) explanam que, na busca pela legitimidade, as organizações passam a adotar as mesmas estruturas e práticas organizacionais. 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. A Figura 1 exibe os três mecanismos de isomorfismo institucional.

Tipologias de Isomorfismo	
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 1. Mecanismos de isomorfismo institucional

Fonte: Pires (2018).

Os isomorfismos podem promover a negociação com outras organizações, atrair equipe qualificada, fazendo com que a organização se torne legítima e respeitável. 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 comportamentos. Neste caso, advém pela aceitação das práticas de reconhecimento das receitas adotadas e pela minimização de possíveis consequências de sua não adoção.

2.2 Legitimidade organizacional

Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983) enunciam que as organizações que operam em ambientes altamente institucionalizados se tornam isomórficas a esses ambientes e, por se moldarem a essas condições, ganham legitimidade desses atores externos. As organizações sofrem pressões de diferentes agentes, sendo, portanto, estimuladas a adotarem procedimentos ou práticas hegemônicas e institucionalizadas na sociedade. Isso ocorre pelo fato de que, se o fizerem, ampliarão a sua legitimidade e a sua chance de sobrevivência na sociedade, mesmo que tais práticas ou procedimentos não sejam prontamente eficazes (Meyer & Rowan, 1977) e não respondam a necessidade informacional dos interessados nas informações geridas e disponibilizadas pelas organizações. Entretanto, 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, de Pires (2018, p. 59) “as organizações cedem às pressões institucionais, mas dissociam suas práticas dessas estruturas”. Consequentemente, as organizações de um mesmo setor podem vir a ter estruturas formais similares, enquanto o comportamento real pode ser distinto, divergindo dos preceitos apresentados oficialmente (Meyer & Rowan, 1977).

Souza et al. (2019) ao avaliar a ocorrência de pressões isomórficas (coercitivas, miméticas e normativas) e o nível de *decoupling* em subsidiárias de empresas alemãs que operam no Brasil concluíram que os custos gerenciais são afetados por pressões institucionais coercitivas e miméticas. Além disso, identificou-se que as pressões coercitivas se associam negativamente ao *decoupling* direcionando a um alinhamento das práticas gerenciais internas das subsidiárias com aqueles expectatas pela matriz.

Dessa forma, devido as 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 e Powell (1983) realçam que estas pressões isomórficas são capazes de conduzir as práticas organizacionais para opções que facilitam o alcance da legitimidade. Intenta-se que esse processo pode alcançar o reconhecimento de receitas por escritórios de contabilidade, direcionamento que ganha esforço teórico-empírico a partir desta investigação.

2.3 Reconhecimento de receita

Muitos são os conceitos de receitas dispostos na literatura, estes inscritos em obras como a de Ludícibus (2015), Hendriksen e Van Breda (2016) e até mesmo no próprio CPC (CPC 00, 2019). No entanto, apesar dos diferentes conceitos de receitas presentes na literatura, a concentração das discussões encontra-se em torno do seu reconhecimento. Para Ludícibus (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. Já para o 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, p. 35).

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.

2.4 Estudos precedentes

As evidências socializadas nas investigações de Touron (2005), Baker e 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.

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).

É visto que com a divulgação do CPC 47, as pesquisas direcionaram-se para a evidênciação das mudanças em decorrência da adoção da norma, 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. As contribuições dispostas no campo disciplinar reforçam o fato de a norma trazer mudanças para as organizações, as quais podem ser elucidadas pela abordagem teórica a partir das pressões isomórficas.

2.5 Modelo Teórico e Formulação de Proposições

Segundo Meyer e Rowan (1977), uma organização sofre estímulos para a adoção de procedimentos ou práticas predominantes na sociedade. Nesse contexto, tem-se o pronunciamento CPC 47 que possui ampla abrangência, que deve ser aplicado em todas as organizações. Essa norma advém dos padrões contábeis aceitos internacionalmente. 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; b) as tecnologias de informação; c) a gestão tributária; d) as informações gerenciais; e pelas e) tratativas com clientes (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 desse aspecto, a Teoria Institucional abarca o conceito de *decoupling*. Partindo desse atributo teórico, 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 (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. Gomes et al. (2008) investigaram 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 essas considerações a este 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 Cliente de forma efetiva.

DiMaggio e 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 entre estes as a) Instituições financeiras; b) Auditoria; c) Órgãos de classe; e d) Órgãos reguladores se relacionam com os escritórios de contabilidade e podem exercer pressões isomórficas sobre estes.

Propõe-se que 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. 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 e 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, apresenta-se a segunda proposição de pesquisa: **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 e 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) aponta 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 (2014), a qual tem consonância com o CPC 47. Tal fato, coloca esse agente como participante da arena de discussões que permeia o reconhecimento de receitas.

Assim, estendendo essa consideração ao campo de dependência dos serviços de auditoria, estima-se que esse 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 inspeção e a fiscalização das práticas contábeis realizadas pelos contadores, em especial, os escritórios contábeis. Beuren e 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 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 Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), formula-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 elevada para os elementos tributários. Essa atenção está voltada tanto para a possibilidade de economia tributária, quanto para as possíveis consequências advindas de práticas contábeis incongruentes com a legislação fiscal vigente. 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 à 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 se torna 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 e Rowan (1977), pode ser de caráter coercitivo, mimético ou normativo.

Pesquisas envolvendo a identificação e a influência dos tipos de mecanismos isomórficos na adoção de normas internacionais da contabilidade foram desenvolvidas por Baker e Rennie (2006), Hassan *et al.* (2014), Doadrio *et al.* (2015); Judge *et al.* (2010), Boolaky e Soobaroyen (2017), Macohon *et al.* (2016), Beuren e Dallabona (2013) e Haggenmüller (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 a 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 cliente 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 e 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 2, que conduz as análises e a discussão das interpretações das evidências do estudo. 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, apresentado na Figura 2, 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

Foram realizadas 8 entrevistas, sendo: três com agentes internos (contadores representantes de escritórios de contabilidade) e 4 com agentes externos (um representante de uma instituição financeira; um representante da auditoria; dois inspetores do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná e; um ex-fiscal da Receita Federal lotado no estado do Paraná e que recentemente estabeleceu vínculo empregatício com o Ministério Público do Paraná).

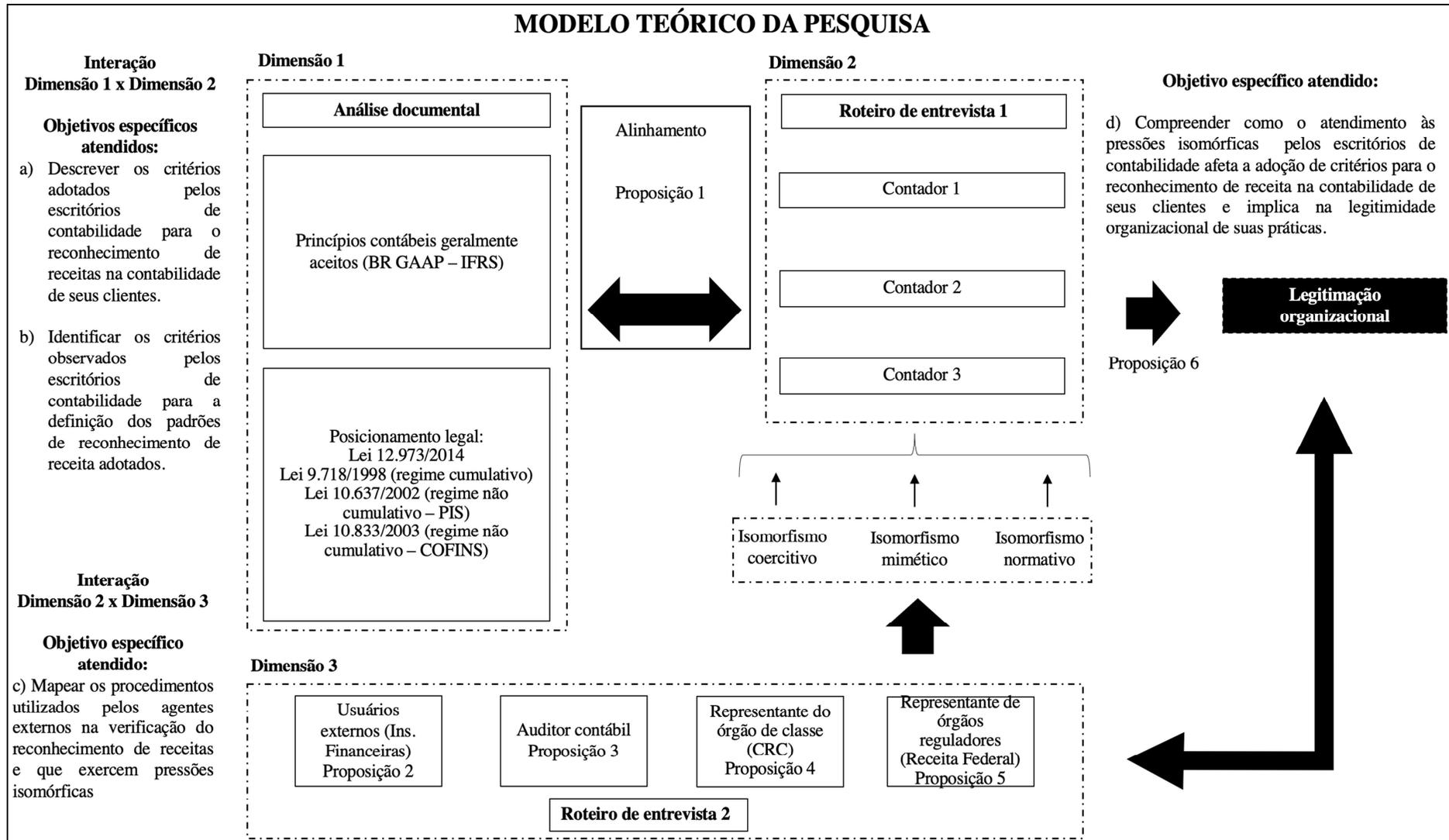


Figura 2. Modelo teórico
 Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Para a seleção dos entrevistados foram realizadas buscas em catálogos empresariais, à exemplo do *LinkedIn*, *Instagram* e buscadores *onlines*. Este procedimento proporcionou aos pesquisadores o alinhamento das competências, habilidades e os postos de trabalho desejados para os participantes da pesquisa. Inicialmente um critério adotado para todos os participantes foi de que os mesmos deveriam desempenhar as suas atividades profissionais contábeis no estado do Paraná, a fim de garantir que a realidade compartilhada pelos mesmos fosse similar. A partir desta prospecção em termos de pré-requisitos estabelecidos contactou-se 15 possíveis entrevistados. Após o aceite de participação na pesquisa as entrevistas foram agendadas. A Figura 3 apresenta os constructos da pesquisa.

Interação Dimensão 1 x Dimensão 2
<p>Objetivos Específicos</p> <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>
Proposição
Proposição 1: Os escritórios de contabilidade adotam o CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes de forma efetiva.
Interação Dimensão 2 x Dimensão 3
<p>Objetivos Específicos</p> <p>c) Mapear as pressões isomórficas sofridas pelos escritórios de contabilidade frente ao processo de reconhecimento de receitas.</p>
Proposição
<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>
Dimensão 2
<p>Objetivos Específicos</p> <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>
Proposição
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.

Figura 3. Constructo da pesquisa

Nota. Proposição 1: DiMaggio e Powell (1983); Baker e Rennie (2006); Judge et al. (2010); Beuren e 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). Proposições 2; 3; 4; e 5: DiMaggio e Powell (1983); e Beuren e Dallabona (2013); Proposição 3: Baker e Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Judge et al. (2010); Boolaky e Soobaroyen (2017); Macohon et al. (2016); e Haggenmüller (2019). Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Os roteiros de entrevistas foram validados (Apêndice A). Por sua vez, em termos éticos, foi encaminhado um Protocolo de Comprometimento Ético em Pesquisa para cada participante. Assim, destaca-se que todas as entrevistas foram gravadas. Os roteiros de entrevista foram padronizados, no que concerne aos profissionais contábeis, o roteiro foi formulado a partir de doze questões, já quanto aos atores externos, o presente roteiro foi composto por quatro questões.

Para o procedimento de análise dos dados foi empregada a análise de conteúdo. Assim, elaboraram-se a partir das transcrições das entrevistas categorias de análise, dispostas na Figura 4. A partir destas categorias elencadas na Figura 4, foi possível transcrever os discursos dos participantes com vistas a discutir os critérios e padrões adotados/observados para o reconhecimento de receitas. Além disso, 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.

Categorias de Análise: Critérios e Fatores Arelados ao Reconhecimento de Receita	
Categoria	Descrição
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 Nota Fiscal (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.
Categorias de Análise: Expectativas e Processos Utilizados por Agentes Externos para a Verificação do Reconhecimento de Receita	
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 4. Categorias de Análise

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

4 Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Perfil dos entrevistados

Foram realizadas 8 entrevistas que totalizaram 247 minutos. A Figura 5 apresenta o perfil dos entrevistados.

Contadores	Helena	Contadora e Especialista em Contabilidade e Controladoria. Está com 35 anos de idade, sendo que possui 14 anos de experiência profissional.
	Miguel	Contador, Especialista em Controladoria e Mestre em Contabilidade Gerencial. Está com 31 anos de idade e possui 15 anos de atuação profissional.
	Arthur	Contador e Especialista em Gestão Financeira. Está com 33 anos e possui 2 anos de atuação profissional. Atualmente é Gerente Fiscal-Contábil.
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 Financeira localizada na região sudoeste do Paraná.	
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.	
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.	
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.	
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.	

Figura 5. Perfil dos Entrevistados

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

4.2 Evidências empíricas

Os participantes foram questionados sobre os tipos de receitas da carteira de clientes, tais respostas estão na Figura 6.

Categoria: Receitas e atividades empresariais dos clientes do escritório de contabilidade	
Helena	No geral é comercio varejista , prestação de serviços e construção civil [...] Entre as maiores, têm indústria e prestação de serviços.
Miguel	[...] tenho a maioria formada por empresas comerciais (varejistas/atacadista) .
Arthur	Nós temos 5 construtoras, dessas 30audiência3030o, são imobiliárias e 30audiência3030o30s. 80% comércio e o restante tudo serviço .

Figura 6. Tipos de Receita da Carteira de Clientes

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

É identificado um alinhamento com o campo geral de empresas lotadas no Brasil, visto que conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2015), o número de empresas que possui maior domínio no Brasil é o comércio. A Figura 7 aponta as narrativas a respeito do reconhecimento da receita dos clientes.

Categoria: Procedimento para o reconhecimento de receita	
Helena	[...] leva-se em consideração a nota de venda [...]. Essas empresas, a gente trata elas no regime de competência [...] no ramo da construção civil o regime de reconhecimento é diferente.
Miguel	Em sua grande maioria, pela emissão das notas fiscais . A grande maioria – 90%, é pelo regime de competência [...].
Arthur	[...] vamos falar da parte do comércio, chega, no fechamento fiscal deles, a gente geralmente, reconhece tudo aquilo dali como receita do cliente na contabilidade.

Figura 7. Reconhecimento de Receita

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

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. Por outro lado, nos casos em que o financiamento da obra é sustentado pelo próprio incorporador, a essência econômica da operação não conduz a um reconhecimento de receita de forma gradual (Orientação OCPC 04 (R1), 2017).

Deve-se resgatar que, quanto às empresas de construção civil e incorporadoras, demanda-se por observar o que Fagundes (2017) chama de realização da receita e confrontação com as despesas e custos. Assim, diante dos procedimentos adotados para este setor, perfaz-se necessário atenção a esses aspectos. Avançando nas discussões, na Figura 8 aponta-se as narrativas que destacam em que momento as receitas dos clientes dos escritórios são reconhecidas na contabilidade dos mesmos e os fatores atrelados aos critérios de reconhecimento de receita.

Categoria: Fato Gerador para o reconhecimento de receita	
Helena	O fato gerador é a nota fiscal e na maioria das vezes depende da atividade. [...].
Miguel	Assim, vejo muitos reconhecendo a receita pelo Caixa [...]
Arthur	[...] é pela nota fiscal mesmo . Ali muitas vezes é pelo fato gerador da nota, e não pelo regime de caixa.
Categoria: Critérios para o reconhecimento da receita	
Helena	A gente adota isso pela fundamentação legal . [...]
Miguel	[...] a gente reconhece por competência por alguns motivos existe um hábito de fato [...]
Arthur	[...] passa também por uma segunda etapa de educação .

Figura 8. Fato Gerador e Critério para o Reconhecimento de Receita

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Em termos empíricos, o fato gerador para o reconhecimento de receita dispostos pelos entrevistados alinham-se ao campo disciplinar da abordagem fiscal, uma vez que há um fato gerador – nota fiscal – congruente entre os participantes da pesquisa. Além do fato gerador, os critérios relatados são conduzidos por algum antecedente e, com essa ideia identifica-se que os critérios adotados para reconhecer a receita dos seus clientes se originam de uma preocupação com as questões de atendimento ao Fisco e alinhamento com as questões informacionais advindas por parte do cliente do escritório de contabilidade.

Assim, as preocupações manifestadas inicialmente pelos entrevistados estão alinhadas às recomendações do CPC 47 (2016), a chamada fundamentação legal apontada por Helena e 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).

A Figura 9 apresenta as narrativas sobre a orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas.

Categoria: Orientação e alinhamento junto ao cliente para o processo de reconhecimento de receitas	
Helena	A gente sempre observa a fundamentação legal , e se é possível dentro da legislação [...]
Miguel	É uma empresa familiar [...] Então assim, não, a gente toma as decisões internas mesmo , sem analisar pro mercado.
Arthur	[...] os escritórios têm uma carga de pessoas reduzida [...] [quanto aos clientes] você tem que orientar eles até na questão de emissão de notas , porque muitas vezes eles querem fazer algo que não pode [...]

Figura 9. Orientação e alinhamento para o reconhecimento de receitas

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A partir das narrativas elencadas, é percebido que Helena e Arthur apontam a presença de pressões oriundas do isomorfismo coercitivo. Avança-se em termos de dominância das tipologias de isomorfismo quando Miguel comenta durante a entrevista da qualidade técnica da sua equipe, no que cerne tomar decisões de modo interno. Neste caso, para DiMaggio e Powell (1983), as tipificações do isomorfismo contribuem para a captação de equipes qualificadas. A Figura 10 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 [...]	A gente fica meio preocupado . Passamos agora, recente por algumas auditorias, até que foi bem tranquilo! [...] 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.	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 [...]	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 [...] 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 [...]
Arthur	Os bancos públicos, pedem todos os SPEDs, com recibos e blocos determinados . Já os bancos privados [...] pedem os relatórios da contabilidade assinados pelo contador e liberam o dinheiro.	Eu acho que a auditoria é importante na questão macro da empresa, [...] 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 .	Muitas empresas têm muitas compras e poucas vendas [...] até por isso tem um movimento de CPF [...] você acaba sendo um órgão fiscalizador terceirizado do Governo .

Figura 10. Pressões exercidas por agentes externos

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A partir da Figura 10 é possível observar 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 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 eles 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.

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, que é a gente faz. 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. (Helena, 2021 – Grifo nosso).

Na Figura 11 são apresentadas as expectativas desses agentes externos, com o intuito de compreender o que é almejado que os contadores façam em suas práticas adotadas para o reconhecimento de receitas.

Categoria: Expectativa para o Reconhecimento de Receitas	
Instituição Financeira	No banco é 100% fiscal. Para pessoa jurídica é só o documento fiscal.
Auditoria	[...] Se a empresa prestou o serviço, então o contador vai registrar essa receita no momento que ele sabe, primeiramente, da existência de um contrato, a prestação do serviço e a emissão da nota. Basicamente, na prática deveria ser isso. Então, nesse momento que emite a nota normalmente ele reconhece a receita.
Órgão de Classe 1	Para o profissional de escritório de contabilidade, o reconhecimento de receitas, em sua essência é pela emissão da nota fiscal [...]
Órgão de Classe 2	Em relação aos profissionais da contabilidade, a gente sempre vê a grande diferença que existe entre o profissional do escritório de contabilidade que tem vários clientes [...] Então, ele tem que se adaptar a peculiaridade de cada empresa [...], então essa forma de apurar receita, basicamente ele vai apurar por nota fiscal.
Receita Federal	De uma forma geral, eu entenderia que seria na transferência do recurso, do serviço ou do produto. A emissão da nota fiscal [...]

Figura 11. Expectativa para o reconhecimento de receitas

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A legitimidade organizacional é alcançada quando as organizações cedem e atendem as pressões do campo (Meyer & Rowan, 1977). Dessa forma, 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 12.

Categoria: Critérios observados no reconhecimento de receita	
Instituição Financeira	São os arquivos fiscais (SPEDs) . Se estiver certinho, e a gente consegue ainda validar lá no site da Receita né! [...].
Auditoria	[...] Se é uma empresa que faz venda de produtos, faz todos os passos, olha os pedidos, a solicitação interna do estoque, emitir a nota [...]. Quando chega na receita não olha muito a especificidade .
Orgão de Classe 1	É possível que nós façamos uma fiscalização específica, por meio de uma denúncia, por exemplo. Em linhas gerais, a nossa análise está na estrutura das demonstrações .
Orgão de Classe 2	Concordou com a resposta do Órgão de Classe 1.
Receita Federal	O sistema cruza dados de outras fontes. Ele [o fiscal] olha tudo e foca em grandes empresas de uma forma assídua. [...] Mas no geral, em pequenas empresas, o sistema analisa os documentos fiscais de forma automática e compara com a receita e os tributos recolhidos .

Figura 12. Critérios Observados no Reconhecimento de Receita

Fonte: Dados da Pesquisa (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, questionaram-se os entrevistados se eles percebiam que exerciam pressão sobre as práticas adotadas pelos profissionais de escritórios contábeis, evidências são apresentadas na Figura 13.

Categoria: Expectativa para o Reconhecimento de Receitas	
Instituição Financeira	Indiretamente sim, porque como nossa análise é em cima de informações fiscais , o contador e a empresa vão priorizar o reconhecimento por este enfoque.
Auditoria	Eu acredito que sim [...] Se você falar pra mim se existe uma pressão, existe, porque a gente levanta e orienta né.
Órgão de Classe 1	Eu vejo que os contadores sentem sim a pressão do Conselho porque se eles apresentarem algo irregular, o Conselho irá tomar as medidas legais . [...] Se eventualmente o profissional da contabilidade agiu de forma intencional querendo algum benefício não observando as normas ele terá uma sanção do Conselho e dos órgãos civis [...]
Órgão de Classe 2	[...] a gente vê que simplesmente os contadores estão preocupados em atender as exigências do Conselho Federal . Em relação ao reconhecimento de receita, isso é um problema muito sério entre o contador e o seu cliente porque o cliente às vezes omite muitas informações [...]
Receita Federal	Sim, principalmente no caso de enquadramento tributário [...]

Figura 13. Pressão exercida sobre a prática contábil dos escritórios de contabilidade

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

O Órgão de Classe 1 destaca 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, as falas dos contadores não expressam a percepção de 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.

As pressões mais voltadas a um aspecto tributário, em um nível macroeconômico, podem trazer diferentes consequências para a contabilidade e para a economia do país como um todo. Por um lado, ao focar em atender as exigências fiscais os contadores se distanciam da prestação de informações para a tomada de decisão, como observado por Von Muhlen et al. (2019). Por outro, o órgão de classe ao possibilitar que questões fiscais ocupem o protagonismo da contabilidade contribui para o afastamento, por exemplo, de investimentos estrangeiros no país de vido às questões burocráticas e acaba por ser conivente com uma economia mais normativa.

A partir da detecção das expectativas, dos critérios observados e das pressões exercidas por esses agentes externos, 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 14.

Categoria: Informações fornecidas aos usuários externos sobre o reconhecimento de receitas e a representação da essência econômica da organização
Helena
Ah sim, eu acredito que sim. Até têm algumas empresas que a gente faz o gerencial. [...] E eu acho bem importante que os empresários vejam isso, em termos gerais. [...] Então, eu acho que da forma como a gente faz, como a maioria tentando seguir a legislação [...] o cliente fica bem seguro.
Miguel
Os clientes a gente vem orientando, de fato têm alguns que não refletem. Pelo que eu vejo no mercado, tem uma quantidade razoável de empresas que o balanço não reflete a realidade e uma das questões é reconhecer a receita e cumprir as obrigações fiscais.
Arthur
Geralmente em 5% das empresas no máximo, porque para atender todos os critérios você precisa fazer efetivamente tudo correto. Você precisa comprar tudo com nota, você precisa vender tudo com nota, você precisa prestar todas as informações em tempo correto para a contabilidade. [...] de certa forma, em 95% das empresas o reconhecimento das receitas não é feito da forma correta e no tempo correto.

Figura 14. 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 profissionais evidenciam que o principal fator atrelado a capacidade das informações refletirem a realidade é o comportamento do empresário, com foco no curto prazo e no cumprimento das obrigações fiscais. Logo, apesar de a abordagem fiscal prejudicar a geração de informações que representam a essência econômica da organização, é preciso destacar que a omissão de informações, possivelmente para reduzir a tributação da empresa, afeta a qualidade da informação contábil, em termos de representação fidedigna e relevância para a tomada de decisões.

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

As evidências indicam que 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. 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”. Nota-se uma coesão simbólica entre o que é apregoado pelo CPC 47, 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. Diante desta situação, pode-se observar o fenômeno denominado *decoupling* (Touron, 2005).

Se por um lado Souza et al. (2019) traçaram um paralelo negativo entre o isomorfismo coercitivo e as práticas de *decoupling*, por outro, nesta investigação os achados indicam a presença de *decoupling* em um cenário que sofre principalmente pressões isomórficas normativas.

Os relatos do representante das instituições financeiras 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. Um elemento que permeou a fala do entrevistado foi a facilidade das instituições financeiras em verificar a veracidade dos dados fiscais disponibilizados pelas empresas. Assim, a posição da instituição financeira está em função da verificabilidade, quanto ao atendimento das empresas frente as necessidades informacionais demandadas pelo fisco.

Conforme apregoado 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, pautam-se no interesse pela capacidade de pagamento da empresa.

Carmo (2014) já havia sinalizado o poder da auditoria em influenciar órgãos normatizadores durante o processo de discussões das alterações propostas na IFRS 15 (2014), alocando à auditoria um papel de

destaque nos debates contábeis. Nesse sentido, 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). 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.

Especificamente no contexto das pressões normativas, 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 estabelecidas no dia a dia. 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”.

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.

Posto isso, a Receita Federal, 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 e 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 (Ludwig 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.

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 consistente 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, 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 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 disso, 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.

As evidências encontradas enriquecem as discussões acerca da evolução e melhoria da informação contábil em termos de representação fidedigna e relevância das práticas contábeis e das informações reportadas. Em tal processo por mais que o aspecto societário se faça presente, ele é efetivamente permeado por estruturas em sua totalidade 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.

5 Considerações Finais e Recomendações para Futuras Investigações

5.1 Conclusão

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. 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*. Embora os escritórios se apropriem do “*status*” contábil para se legitimar perante a sociedade, nota-se que a adoção plena dos procedimentos considerados adequados para fins de registro das receitas não ocorre na totalidade de clientes e operações. Esse descasamento pode ser justificado pelo foco no curto prazo e incentivado pelo comportamento oportunista de seus clientes em termos de fornecimento de informações tempestivas, fidedignas e de cumprimento de todos os procedimentos legais.

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 se concentra 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 possui interesses informacionais distintos, no que tange a fidedignidade dos procedimentos adotados para o reconhecimento de receitas e da informação disponibilizada.

Esse cenário indica uma situação paradoxal vivida pelos escritórios de contabilidade em relação a critérios para o reconhecimento de receitas. De uma lado o atendimento às orientações dos princípios geralmente aceitos, inscritos no CPC 47 e, de outro, nas orientações emitidas pelos agentes externos, principalmente no papel da Receita Federal. Os resultados da pesquisa levam à conclusão de que o alcance da legitimidade organizacional dos escritórios de contabilidade, no processo de adoção de critérios para o reconhecimento de receita na contabilidade de seus clientes, é obtido à medida que atendem as expectativas dos diferentes agentes externos, mesmo que essa expectativa seja diversa daquela prevista no CPC 47 para algumas operações.

5.1 Implicações teóricas e empíricas

De modo inicial, nota-se que esta investigação se soma a estudos anteriores. 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.

Denota-se também, que o modelo teórico construído se apresenta como uma implicação disponibilizada ao campo disciplinar, uma vez que é dinâmico e compatível com outros fenômenos contábeis. Dessa forma, pode servir de inspiração e material de consulta de modo que ele possa ser

moldado e aplicado de acordo com as demais normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

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. 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.

5.3 Recomendações para futuras investigações

Acrescenta-se a necessidade de que sejam ouvidos os clientes dos escritórios de contabilidade. Além disso, recomenda-se que outras entrevistas sejam realizadas, com foco específico no regulador, no legislador e nos clientes dos escritórios contábeis, estes podem contribuir para a *performance* do profissional contábil. Intenta-se também que as questões que abrigam as discussões de mimetismo podem apresentar-se como um ponto de ruptura de paradigmas para pesquisas futuras, no que concerne ao reconhecimento de receitas. Por fim, em termos de recorte da pesquisa, acredita-se que pesquisas futuras podem delimitar o segmento de atuação dos escritórios, porte dos clientes, tipo de relacionamento entre escritório de contabilidade e cliente entre outros aspectos que se apresentam como contingências e características qualitativas que merecem atenção do pesquisador ao realizar estudos comparativos.

Referências

- 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. <https://doi.org/10.1506/206K-RV7L-2JMN-W3D3>
- Beuren, I. M., & Dallabona, L. F. (2013). Presença de mecanismos isomórficos em empresas contábeis. *Revista Alcance*, 20(1), 96-116. <https://doi.org/10.14210/alcance.v20n1.p096-116>
- BooLaky, P. K., & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do institutional factors matter? *International Journal of Auditing*, 21(1), 59-81.
- 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. <https://doi.org/10.11606/T.12.2014.tde-14072014-185506>
- 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 (2019). *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. Brasília, DF: CPC, 01 de novembro 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).
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2016). *Pronunciamento Técnico 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
- 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. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i2.33913>
- 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. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.02.002>
- 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.
- Gomes, D., Carnegie, G. D., & Rodrigues, L. L. (2008). Accounting change in central government. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(8), 1144-1184. <https://doi.org/10.1108/09513570810918797>
- Haggenmüller, S. (2019). *Revenue recognition under IFRS 15: A critical evaluation of predefined purposes and implications for improvement*. (Thesis (Doctoral) – University of Gloucestershire, England.
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.07.001>
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2016). *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicent, São Paulo: Atlas.
- Internacional Accounting Standards Board (IASB) (2014). *International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers*. Londres, 2014. Recuperado de <http://www.ifrs.org>
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2015). Pesquisa Anual de Comércio 2015. Recuperado em 10 de março de 2020 de https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/55/pac_2015_v27_informativo.pdf
- 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. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>
- 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.
- Macohon, E., Dani, A., & Lavarda, E. (2016). Práticas de isomorfismo e as normas internacionais de Contabilidade. *RAUnP*, 9(1), 24-34. <https://doi.org/10.21714/raunp.v9i1.948>
- 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. <https://doi.org/10.11606/T.12.2012.tde-29012013-190708>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- OCPC Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2017). OCPC 04 (R1) – Aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 47 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras. Brasília, DF: CPC, 30 de dezembro de 2017. Recuperado de: [http://static.cpc.aatb.com.br/Audiencias/140_OCPC04_\(R1\)_audiencia.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Audiencias/140_OCPC04_(R1)_audiencia.pdf).
- 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.
- Severiano, L. S., Alencar, R. C., & Rocha Garcia, E. A. (2017). Adoção da IFRS 15–Revenue from contracts with customers em empresas brasileiras: principais obstáculos. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 17(32), 146-166.
- Silva, T. M. D. (2019). *CPC 47: Novos direcionamentos ou uma nova interpretação?* Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

- Souza, R. P., Ramalho, L. D. F., & Guerreiro, R. (2019). Características dos sistemas de custos gerenciais de subsidiárias alemãs operando no Brasil: uma análise sob a perspectiva do Isomorfismo e do Decoupling. *Revista Universo Contábil*, 15 (3), 61-82, set. 2020. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2019320>.
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.011>
- 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. <https://doi.org/10.22277/rgo.v12i3.5210>

NOTAS

AGRADECIMENTOS

Não se aplica.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: P. E. B. Colla, A. Zanchet

Coleta de dados: P. E. B. Colla, A. Zanchet

Análise de dados: P. E. B. Colla, A. Zanchet

Discussão dos resultados: P. E. B. Colla, A. Zanchet

Revisão e aprovação: P. E. B. Colla, A. Zanchet

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente.

FINANCIAMENTO

Não se aplica.

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica.

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira, Carlos Eduardo Facin Lavarda.

HISTÓRICO

Recebido em: 30/05/2021 – Revisado por pares em: 18/04/2022 – Reformulado em: 15/06/2022 – Recomendado para publicação em: 12/12/2022 – Publicado em: 26/12/2022

Apêndice A – Roteiros de Entrevistas

ROTEIRO DE ENTREVISTA 1 – PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE		
Entrevistado: 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 à 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); Tournon (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); Tournon (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?</p> <p>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>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>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>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>

ROTEIRO DE ENTREVISTA 2 - REPRESENTANTE CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Entrevistado: 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 realizar 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? 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?	DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)

ROTEIRO DE ENTREVISTA 3 - REPRESENTANTE DE ÓRGÃOS FISCALIZADORES (RECEITA ESTADUAL/RECEITA FEDERAL)		
Entrevistado: 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 realizar 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? 3 – Quais as consequências para os escritórios de contabilidade e/ou contadores quando alguma irregularidade é observada? Quais os procedimentos adotados pela Receita Estadual/Federal? 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?	DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)

ROTEIRO DE ENTREVISTA 4 – AUDITOR CONTÁBIL		
Entrevistado: 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 realizar 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	<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 ocorrem? 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 et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)
----------------------------------	---	---

ROTEIRO DE ENTREVISTA 5 -REPRESENTANTE DE USUÁRIOS EXTERNOS (ANALISTAS DE INVESTIMENTOS E CREDORES)

Entrevistado: 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 realizar 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	<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>	DiMaggio & Powell (1983); Judge et al. (2010); Beuren & Dallabona (2013); Baker & Rennie (2006); Hassan et al. (2014); Doadrio et al. (2015); Boolaky & Soobaroyen (2017)

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,

PESQUISADORA