

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

AURÉLIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT

**Pesquisa Multiparadigmática em Contabilidade:
Uma Investigação Empírica do Processo de
Implementação da IFRS 15**

**MARINGÁ
2018**

AURÉLIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT

Pesquisa Multiparadigmática em Contabilidade:
Uma Investigação Empírica do Processo de
Implementação da IFRS 15

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Estadual de Maringá. Área de concentração: Controladoria. Linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

Orientador: Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes

MARINGÁ
2018

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

M921p Mott, Aurélia Moteka Batista de Queiroz
Pesquisa multiparadigmática em contabilidade: uma
investigação empírica do processo de implementação
da IFRS 15 / Aurélia Moteka Batista de Queiroz Mott.
-- Maringá, PR, 2018.
233 f.: il. (algumas color.)

Orientador: Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes.
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de
Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas,
Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis, 2018.

1. Contabilidade - Pesquisa. 2. Paradigmas de
pesquisa - Contabilidade. 3. Pesquisa
multiparadigmática. 4. IFRS 15. 5. Reconhecimento da
receita. I. Moraes, Romildo de Oliveira, orient. II.
Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências
Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências
Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis. III. Título.

CDD 23.ed. 657

| | | |
|---|---|---|
|  | PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PCO UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ – UEM |  |
| | Centro de Ciências Sociais Aplicadas Departamento de Ciências Contábeis | |
| | Av. Colombo, 5.790 - Bloco C-23 - Sala 003 Zona 07 - CEP: 87020-900 - Maringá - Pr. | |
| | Telefone: (44) 3011-6025 | |
| | e-mail: evs@uem.br | |

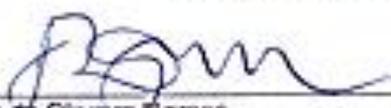
ATA DE DEFESA PÚBLICA

Aos quatorze dias do mês de agosto do ano de dois mil e dezoito, às 14h., realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: "Pesquisa Multiparadigmática em Contabilidade: Uma Investigação Empírica do Processo de Implementação da IFRS 15", de autoria de **Aurélia Moteka Batista de Queiroz Mott**, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

| Nome do membro da banca | Função | ICG |
|---|-------------------|---------|
| Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes | Presidente | PCO/UEM |
| Profª Drª Simone Leticia Raimundini Sanches | Membro examinador | DCC/UEM |
| Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins | Membro examinador | FEA/USP |

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

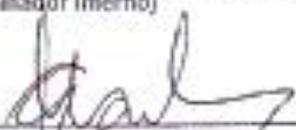
Maringá, 14 de agosto de 2018.



 Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes
 (Presidente)



 Profª Drª Simone Leticia Raimundini Sanches
 (Membro examinador interno)



 Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins
 (Membro examinador externo – DIN/UEM)



 Profª Drª Simone Leticia Raimundini Sanches
 Coordenadora do PCO

AGRADECIMENTOS

A Deus, energia universal reconhecida pela ciência quando esta confessa que “a verdade” é um eterno devir.

À ciência correta, em sua incansável busca pela vida e pelo fim da ignorância e da dominação.

À filosofia, pelo estímulo a refletir a partir de diversos pontos de vista.

Aos meus pais, Lauro (nas doces memórias) e Amélia, pela minha vida, por ensinar-me brio.

À minha filha, Isadora. Minha melhor amiga. Minha professora do verdadeiramente relevante, em seus infinitos questionamentos – “O que importa mais mãe: ficar escrevendo nesse computador ou brincar com a sua filha?” (Isadora, 2018). Eis o motivo das minhas mais sinceras gargalhadas e da minha luta.

Ao meu esposo, Eduardo. Meu parceiro de sonhos e de realizações.

Aos meus amigos: da escola, do trabalho, da estrada, de hoje e de ontem.

Aos meus mestres: de formação, do mestrado, de línguas, de dança e da vida.

Ao meu orientador, Prof. Romildo, Dr.

Aos profissionais da área voluntários nesta pesquisa.

Aos pés de fruta daqui de casa.

Ao sol da cidade de Maringá.

À boa música.

Aos bons vinhos.

Aos livros.

Ao silêncio.

"The real significance of research lies not in the mechanical collection and reporting of data, but in the opportunity to extend scientific imagination by developing new modes of thinking and interpretation. Unfortunately, this goal of research is not adequately institutionalized in the social and value structure of the discipline or properly rewarded by its formal evaluation systems."

(Astley, 1985, p. 511)

“Fazemos assim porque sempre foi feito assim e sempre deu certo.”
(autor desconhecido).

RESUMO

Críticas à pesquisa em Contabilidade e suas efetivas contribuições alegam a existência de um reducionismo paradigmático: a dominância do positivismo. Concomitante a estas críticas, a recém implementada Norma Internacional para Reconhecimento da Receita de Contratos com Clientes, a IFRS 15 (CPC 47), busca orientar a complexa realidade da prática contábil contemporânea, estabelecendo princípios para o reconhecimento da receita segundo sua essência econômica, tempestivamente. Pressupõe-se que a Contabilidade deve ser estudada no contexto social em que ela atua; e que divergentes visões teóricas, em oposição aos estudos limitados a um único paradigma, enriquecem o entendimento da realidade. A partir destes pressupostos, este estudo investigou, empiricamente, como a pesquisa realizada à luz de diferentes paradigmas que permeiam os estudos das ciências sociais aplicadas contribuem para o entendimento do processo de implementação da IFRS 15. Guiados pela Metatriangulação, como técnica para realização de pesquisas multiparadigmáticas, foram empregados métodos e teorias diversificados, requeridos por quatro paradigmas de pesquisa: funcionalista, interpretativista, humanista radical e estruturalista radical (Burrell & Morgan, 1979). A implementação da norma foi investigada pela triangulação de análises qualitativas e quantitativas, com dados obtidos por entrevistas e análise documental e ponderados por métodos ideográficos e nomológicos. Os achados indicam um processo permeado por influências políticas e institucionais e sustentado por arranjos sociais, que o moldam, estabelecendo sua ordem social e organizacional. Influências estas exercidas formalmente pelos respondentes da minuta revisada de exposição da IFRS 15 (*lobbying*); e informalmente, através dos atores políticos e institucionais com poderes de intervir nas decisões dos reguladores, e com poderes de influenciar diretamente aos preparadores das demonstrações contábeis, na atuação dos profissionais que buscam por consultoria e legitimação das suas decisões e julgamentos finais. A hegemonia do regulador neste processo mostrou-se dependente de procedimentos de controle e exclusão, sistemas de sujeição do discurso do profissional da Contabilidade. Concluiu-se que cada escolha paradigmática, apesar de limitar os resultados obtidos nas análises individuais, evidenciou aspectos diferentes e relevantes da implementação da IFRS 15. Entretanto, o conjunto destas análises resultou em uma visão holística do objeto, que dificilmente seria obtida ao analisá-lo a partir de uma única perspectiva. A atual orientação funcionalista da Contabilidade despreza o conhecimento não evidenciado racional e empiricamente, pelo denominado método científico. Esta pesquisa apresenta tal tipo de evidência empírica, sustentando que o conhecimento científico obtido por visões ontológicas e epistemológicas opostas resultam em achados mais relevantes do que o obtido a partir de uma única visão paradigmática.

Palavras-chave: Pesquisa em Contabilidade. Paradigmas de pesquisa. Pesquisa multiparadigmática. IFRS 15. Reconhecimento da receita.

ABSTRACT

Critics of accounting research and its effective contributions argue the existence of a paradigmatic reductionism: the dominance of positivism. Concomitant with these criticisms, the IFRS 15 (CPC 47) seeks to guide the complex reality of contemporary accounting practice, establishing principles for the recognition of revenue according to its economic essence, in a timely manner. It is assumed that accounting must be studied in the social context in which it operates; and that divergent theoretical lenses, as opposed to the studies limited to a single paradigm, enrich the understanding of reality. Based on these assumptions, this paper empirically investigated how the research performed in the light of different paradigms that permeate the organizational and social studies, contribute to the understanding of IFRS 15 implementation process. Guided by Metatriangulation, as a technique for conducting multiparadigmatic researches, this work employed diversified methods and theories required by four research paradigms: functionalist, interpretative, radical humanist and radical structuralist (Burrell & Morgan, 1979). We investigate the standard implementation process by triangulating qualitative and quantitative analyzes, with data obtained through interviews and documentary analysis, and weighted by ideographic and nomothetic methods. The findings indicate a process permeated by political and institutional influences and sustained by social arrangements, which shape it, establishing its social and organizational order. These influences are formally exercised by the respondents of IFRS 15 revised exposure draft (lobbying); and informally, through the political and institutional actors with power to intervene in the decisions of the regulators, and also with the power to directly influence the financial statements preparers, in the work of the professionals who seek for advice and legitimation to their final decisions and judgments. Furthermore, the regulator hegemony in this process has shown to be dependent on procedures for controlling and delimiting as systems of subjection of accounting professional's discourse. We concluded that each paradigmatic choice, although limiting the results obtained in the individual analysis, showed different and relevant aspects of IFRS 15 implementation process. However, the analysis as a whole resulted in a holistic view of the object, which could hardly be obtained when analyzing it from a single perspective. The current functionalist education in the area despises the knowledge not evidenced rationally and empirically, by the so-called scientific method. This research presents such empirical evidence, arguing that the scientific knowledge constructed by opposing ontological and epistemological visions results in more relevant findings than the one obtained from a single paradigmatic view.

Keywords: Accounting research. Research paradigms. Multiparadigmatic research. IFRS 15. Revenue recognition.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|-----|
| Figura 1 - Lacuna pressuposta na pesquisa contábil..... | 27 |
| Figura 2 - Pressupostos das ciências sociais - dimensões subjetivas e objetivas | 34 |
| Figura 3 - Pressupostos das ciências sociais - dimensões da regulação e da mudança radical | 35 |
| Figura 4 - Quatro paradigmas para a análise da teoria social..... | 35 |
| Figura 5 - A estrutura da pesquisa pelo modelo de Burrell e Morgan (1979)..... | 83 |
| Figura 6 - Representação hierárquica da normatização contábil nacional | 157 |
| Figura 7 - Distribuição possível de preferências na normatização contábil brasileira | 159 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|-----|
| Quadro 1 - Critérios de busca e formação da amostra da revisão multiparadigmática | 53 |
| Quadro 2 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações funcionalistas..... | 56 |
| Quadro 3 - Detalhes das publicações funcionalistas | 58 |
| Quadro 4 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações interpretativistas | 59 |
| Quadro 5 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações estruturalistas radicais ... | 60 |
| Quadro 6 - Processo de implementação da IFRS 15 – <i>due process</i> | 72 |
| Quadro 7 - Processo de construção teórica da indução tradicional e da metatriangulação | 75 |
| Quadro 8 - Resumo da amostra metateórica e coleta de dados | 78 |
| Quadro 9 - Apresentação das hipóteses de pesquisa | 100 |
| Quadro 10 - Passos metodológicos de coleta, classificação e análise dos dados | 102 |
| Quadro 11 - Questões propostas no RED | 103 |
| Quadro 12 - Posicionamento do IASB na norma final em relação à proposta no RED | 106 |
| Quadro 13 - Caracterização dos lobistas | 108 |
| Quadro 14 - Descrição das variáveis testadas | 110 |
| Quadro 15 - Membros do IASB (em 2014)..... | 112 |
| Quadro 16 - Total de cartas e percentual de acordo com sua origem..... | 114 |
| Quadro 17 - Posicionamento dos respondentes ao RED | 118 |
| Quadro 18 - Resultado dos testes das hipóteses da pesquisa..... | 129 |
| Quadro 19 - Pressupostos teóricos..... | 142 |
| Quadro 20 - Constituição do <i>corpus</i> – fase histórica..... | 145 |
| Quadro 21 - Constituição do <i>corpus</i> – fase contemporânea..... | 146 |
| Quadro 22 - Categorização dos resultados da análise de conteúdo – amostra histórica | 152 |
| Quadro 23 - Categorização dos resultados da análise de conteúdo–amostra contemporânea | 156 |
| Quadro 24 - Guia da entrevista não estruturada – pesquisa interpretativista | 170 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|-----|
| Tabela 1 - Total de artigos por ano e paradigma – nacionais e internacionais..... | 61 |
| Tabela 2 - Categorias básicas dos respondentes em número de cartas e percentual de participação..... | 116 |
| Tabela 3 - Características dos preparadores | 117 |
| Tabela 4 - Características dos respondentes com possível influência no IASB | 118 |
| Tabela 5 - Número de respostas válidas na amostra..... | 118 |
| Tabela 6 - Alinhamento entre regulador e respondentes por categoria básica – todas as questões | 123 |
| Tabela 7 - Alinhamento entre regulador e respondentes por categoria básica – questões com mudança de posicionamento do IASB | 123 |
| Tabela 8 - Alinhamento entre regulador e respondente – outras características | 124 |
| Tabela 9 - Matrizes de correlação das variáveis explicativas do modelo..... | 125 |
| Tabela 10 - Diagnóstico de multicolinearidade entre as variáveis explicativas do modelo ... | 126 |
| Tabela 11 - Estimação do modelo de regressão logística..... | 127 |

LISTA DE ABREVIATURAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas
AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica
ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade
ANS – Agência Nacional de Saúde
ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres
APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ASC – *Accounting Standards Codification*
BACEN – Banco Central do Brasil
BCB – Banco Central do Brasil
BM&FBOVESPA S.A. – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CEO – *Chief Executive Officer*
CEP – Comitê de Ética na Pesquisa
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CIF – *Cost, Insurance and Freight*
CMN – Conselho Monetário Nacional
CNI – Confederação Nacional da Indústria
COPEP – Comitê Permanente de Ética em Pesquisa
Cosif – Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
ED – *Exposure Draft*
EUA – Estados Unidos da América
FASB – *Financial Accounting Standards Board*
FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos
FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis
FOB – *Free On Board*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IASC – *International Accounting Standards Committee*
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS – International Financial Reporting Standards
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
PL – *profit and loss* (ou DRE – Demonstração do Resultado do Exercício)
PWC – PricewaterhouseCoopers
RED – *Revised Exposure Draft*
SEC – *Security and Exchange Commission*
SPC – Secretaria de Previdência Complementar
SPELL – *Science Direct e Scientific Periodicals Electronic Library*
SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil
SUSEP – Superintendência dos Seguros Privados
TCLE – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
UEM – Universidade Estadual de Maringá
UERJ – Universidade Estadual do Rio de Janeiro
US GAAP – *United States Generally Accepted Accounting Principles*

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| APRESENTAÇÃO | 14 |
| 1 INTRODUÇÃO | 16 |
| 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO | 16 |
| 1.1.1 Paradigmas de pesquisa e seu contexto na pesquisa contábil | 16 |
| 1.1.2 A sociedade e as organizações contemporâneas: a realidade estudada pela Contabilidade já não é mais a mesma | 19 |
| 1.1.3 Pressupostos e problematização do estudo | 22 |
| 1.2 OBJETIVOS | 28 |
| 1.2.1 Objetivo Geral | 28 |
| 1.2.2 Objetivos Específicos | 28 |
| 1.3 JUSTIFICATIVAS DO ESTUDO | 29 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 33 |
| 2.1 PARADIGMAS DE PESQUISA NAS CIÊNCIAS SOCIAIS E ORGANIZACIONAIS: O MODELO DE BURRELL E MORGAN (1979) | 33 |
| 2.1.1 Introdução aos paradigmas de pesquisa do modelo | 37 |
| 2.2 A PESQUISA MULTIPARADIGMÁTICA NAS CIÊNCIAS SOCIAIS E ORGANIZACIONAIS | 42 |
| 2.3 OS PARADIGMAS NA PESQUISA CONTÁBIL E A ORIENTAÇÃO PARADIGMÁTICA DOS ESTUDOS CONTÁBEIS SOBRE RECONHECIMENTO DE RECEITA | 45 |
| 2.3.1 Evolução da pesquisa contábil e seus estudos epistemológicos | 45 |
| 2.3.2 A pesquisa contábil sobre reconhecimento da receita: uma revisão multiparadigmática | 51 |
| 2.4 RECONHECIMENTO DA RECEITA CONTÁBIL E A IFRS 15 | 62 |
| 2.5 O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DE NORMAS DO IASB | 67 |
| 2.5.1 A Implementação da IFRS 15 | 69 |
| 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 73 |
| 3.1 A METATRIANGULAÇÃO COMO MÉTODO DE PESQUISA | 73 |
| 3.1.1 Fase I: Fundamentos | 75 |
| 3.1.2 Fase II: Análise de dados | 78 |
| 3.1.3 Fase III: Construção de teoria | 81 |
| 3.2 ESTRUTURA DA PESQUISA E DESENHO METODOLÓGICO | 82 |
| 3.3 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA | 84 |
| 3.3.1 Classificação Epistemológica | 85 |
| 3.3.2 Tipologia de pesquisa | 86 |
| 3.4 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS | 87 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 4 | APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES..... | 92 |
| 4.1 | PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA FUNCIONALISTA: A AÇÃO LOBISTA NA EMISSÃO DA NORMA | 92 |
| 4.1.1 | Referencial teórico, problemática e objetivo da análise de <i>lobbying</i> | 93 |
| 4.1.2 | Hipóteses de pesquisa, amostragem, coleta e análise de dados | 98 |
| 4.1.3 | Resultados e verificação das hipóteses de pesquisa..... | 113 |
| 4.1.4 | Conclusões da análise funcionalista..... | 130 |
| 4.2 | PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA ESTRUTURALISTA RADICAL: AS INTERFERÊNCIAS POLÍTICAS NESTE PROCESSO DE REGULAÇÃO CONTÁBIL..... | 133 |
| 4.2.1 | Referencial teórico, problemática e objetivos da análise estruturalista radical | 134 |
| 4.2.2 | Procedimentos metodológicos | 143 |
| 4.2.3 | Resultados da análise de conteúdo e discussões | 148 |
| 4.2.4 | Conclusões da análise estruturalista radical..... | 161 |
| 4.3 | PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA INTERPRETATIVISTA: A EXPERIÊNCIA DO SUJEITO | 164 |
| 4.3.1 | A Etnometodologia no contexto da pesquisa realizada | 165 |
| 4.3.2 | As entrevistas sob a ótica da Etnometodologia..... | 168 |
| 4.3.3 | Análise do discurso do profissional: experiência de implementação da IFRS 15 .. | 171 |
| 4.4 | PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA HUMANISTA RADICAL: A SUJEIÇÃO DO DISCURSO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL..... | 184 |
| 4.4.1 | A ordem do discurso de Foucault: problemática na implementação da IFRS 15 .. | 186 |
| 4.4.2 | A formação do <i>corpus</i> para a análise | 190 |
| 4.4.3 | Resultados da análise do discurso | 193 |
| 4.4.4 | Considerações finais da análise humanista radical | 197 |
| 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 200 |
| | REFERÊNCIAS | 216 |
| | APÊNDICES | 227 |
| | ANEXOS | 229 |

APRESENTAÇÃO

Em 2016 ingressei no Mestrado em Contabilidade na Universidade Estadual de Maringá (UEM), na área de concentração em Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade para Usuários Externos, ou seja, Contabilidade Financeira. Logo no início do mestrado, em conversas informais, soube que nesta linha de pesquisa seriam poucas as oportunidades de pesquisas qualitativas. Isto, pois, os trabalhos positivistas integrariam a maioria dos que seriam publicados e, portanto, valorizados no meio contábil contemporâneo. A pesquisa positivista seria a “cientificamente correta”. Em princípio, este fato não me provocou nenhum incômodo. Obviamente, naquele momento, não sabia exatamente o significado disto e quais eram as implicações do aparente “tratado implícito” firmado nesta área de concentração da pesquisa contábil.

Durante as oportunidades de aprendizado proporcionadas pelos professores compreendi que a pesquisa normativa não busca estabelecer normas, e que a pesquisa positivista não é aquela que procura estudar o lado positivo e otimista da coisa. Aprendi que tais termos, em realidade, buscam classificar as pesquisas em suas orientações filosóficas mais profundas, que influenciam suas escolhas metodológicas, teóricas e, inevitavelmente, seus resultados (Burrell & Morgan, 1979; Kam, 1990; Kuhn, 2013/1962; Major, 2017). Nesta enchurrada de conhecimento, que é a pós-graduação, a contraste da desejável neutralidade e objetividade científica, chamou-me a atenção o poder e a influência exercidos por tais escolhas epistemológicas sobre os pesquisadores e seus achados.

Os estudos positivistas surgiram na Contabilidade como uma evolução a então fundamentação estritamente normativa destas pesquisas (Watts & Zimmerman, 1978, 1990). Fui por vezes advertida dos riscos de não acompanhar esta evolução ao elaborar pesquisas interpretativistas ou críticas – evolução seria apenas o positivismo –, com chances de acabar por apresentar uma pesquisa não usual, sujeita a críticas ou refutação (e não seria a ciência anti-dogmática aberta às críticas?). Trabalhos mais filosóficos, de epistemologia construtivista, ou até mesmo críticas, por apresentarem metodologias ditas frouxas e resultados ricos em subjetividade e pressupostos subjacentes aos autores, poderiam ser interpretados como pesquisas questionáveis, “não científicas”, sendo severamente criticados e com pouca aceitação para publicação (Astley, 1985).

Neste contexto está a fonte do que, obviamente após pesquisas e lapidações, gerou meu problema de dissertação. É como relatam os livros de metodologia, de um desconforto do

pesquisador podem germinar muitos problemas de pesquisa (Koche, 2006; Martins & Theóphilo, 2009; Severino, 2012). Esta dissertação é resultado da minha inquietude como pesquisadora. Um fato intrigante – a suposição da existência de uma abordagem única e apropriada à pesquisa em Contabilidade Financeira, a positivista – provocou um questionamento inicial. As pesquisas da Contabilidade Financeira devem necessariamente limitar-se a ontologias, epistemologias, teorias e metodologias positivistas? Tal questionamento rudimentar ainda não se apresentava como uma questão propriamente delimitada e orientadora de pesquisa científica, mas como uma questão inicial, incentivadora desta.

Pesquisas em busca por respostas a este questionamento, aliadas aos direcionamentos de meu orientador, Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes, e de outros professores e pesquisadores da área, como a Prof^a. Dra. Simone Letícia Raimundine Sanches, conduziram-me aos estudos acerca dos paradigmas de pesquisa. Os paradigmas precedem e orientam as premissas ontológicas, epistemológicas e metodológicas adotadas por um pesquisador, ou seja, direcionam a pesquisa em todos os seus níveis (Chua, 1986; Goia & Pitre, 1990; Kuhn, 2013/1962; Lewis & Grimes, 1999). Nas pesquisas relativas a este tema é consenso entre pesquisadores a premissa de que divergentes visões teóricas, em oposição aos estudos fundamentados em um único paradigma, desenvolvem o entendimento da realidade, suas heterogeneidades, ambiguidades e contradições (Chua, 1986; Goia & Pitre, 1990; Lewis & Grimes, 1999 p. 672; Miller, 1994; Poole & Van de Ven, 1989; Vollmer, 2009).

Foi na publicação de Lewis e Grimes, de 1999, na qual os autores sugerem a Metatriangulação como metodologia guia para a pesquisa multiparadigmática, objetivando a construção de teorias a partir de múltiplos paradigmas, que não encontrei a resposta ao meu questionamento. Isto mesmo, a resposta – sobre se a pesquisa em Contabilidade Financeira deve limitar-se a pressupostos positivistas, enfatizando o método hipotético-dedutivo – não estava lá. O que encontrei foi uma nova pergunta, implícita em minha inquietude inicial e rudimentar, e também implícita nas pesquisas multiparadigmáticas, que procuram observar fenômenos da realidade sob a luz de paradigmas divergentes: é possível escaparmos, de alguma forma, do nosso paradigma corrente ou de origem? (Lewis & Grimes, 1999, p. 686). Assim, as seguintes questões, versões lapidadas e mais generalizáveis da minha inquietude inicial, orientam – no *backstage* – esta pesquisa: Seria possível a pesquisa em Contabilidade Financeira escapar de seu paradigma de pesquisa corrente? Isto nos traria algum avanço enquanto Ciência Social Aplicada?

1 INTRODUÇÃO

Apresenta-se a seguir a problemática que orientou esta pesquisa, como e a partir de quais premissas a dúvida foi levantada, ou seja, como foi construído e delimitado o problema de pesquisa, concluindo na questão de pesquisa orientadora desta dissertação. Em seguida são descritos os objetivos geral e específicos do trabalho, que orientaram a busca pela resposta à questão de pesquisa. A introdução é encerrada com a apresentação da estrutura seguida no decorrer da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1.1 Paradigmas de pesquisa e seu contexto na pesquisa contábil

A ingenuidade dos indutivistas está na crença de que é possível uma investigação objetiva e inocente dos fatos e fenômenos, livre de quaisquer preconceitos do investigador, pela aplicação do método baconiano (Köche, 2006, p. 105). Entretanto, “sem ideias preconcebidas é impossível desencadear-se qualquer investigação” (Köche, 2006, p. 105). Toda descrição de um fato observado precede critérios que provêm das referências pessoais, teóricas, culturais e históricas do observador. Estas referências ou premissas, frequentemente tomadas como verdades, estão implícitas na mente do pesquisador, orientando as decisões iniciais acerca de uma investigação, tornando-se a fundação de tudo que seguirá na pesquisa. Estas referências ou premissas, que funcionam como modelos seguidos pelos pesquisadores, são denominadas paradigmas de pesquisa (Kuhn, 2013/1962; Myers, 2013).

A palavra paradigma pode ser usada em diversos contextos. Ainda em 1962, Kuhn foi um dos pioneiros no uso deste termo na pesquisa científica, em seu ensaio *A Estrutura das Revoluções Científicas* (Kuhn, 2013/1962). Apesar de ser um físico, exemplificando seus argumentos em tal ensaio com pesquisas da área das ciências naturais (como os trabalhos de Copérnico, Newton, Lavoisier e Einstein), Kuhn deixou claro, desde o prefácio de seu livro, que um período de liberdade de pensamento o fez transacionar da física para a história e a filosofia da ciência em geral (Kuhn, 2013/1962, p. 10). O autor traz explicações sobre a estruturação dos modelos de pesquisa científicas, de como se formam os denominados paradigmas dentro de uma ciência, e de como acontecem as revoluções científicas, refletidas na mudança de modelo ou paradigma seguido.

A complexidade em definir o termo paradigma é notável quando mesmo Kuhn (2013/1962) acaba usando a palavra paradigma em diferentes conceitos (Hacking, in Kuhn, 2013/1962, pp. 22-32). Define-se para esta pesquisa o conceito geral elaborado por Kuhn para o termo no contexto da pesquisa acadêmica: paradigmas são modelos dos quais brotam tradições da pesquisa científica, que são baseados em exemplos aceitos na prática científica real, exemplos que incluem lei, teoria, aplicação e instrumentação (Kuhn, 2013, p. 72).

Kuhn (2013/1962, p. 72) definiu paradigmas ao destacar o mimetismo das tradicionais pesquisas dentro do que chamou de “ciência normal”. Esta ciência normal seria “a pesquisa firmemente baseada em uma ou mais realizações científicas passadas” (Kuhn, 2013/1962, p. 72). Estas pesquisas, segundo o autor, ocupariam a maioria do tempo de trabalho dos cientistas (Kuhn, 2013/1962, p. 71). Portanto, nesta dissertação, paradigmas de pesquisa são conceituados como modelos para a formulação e resolução de problemas de pesquisa desta ciência normal.

Há que se considerar que toda pesquisa é baseada, em um nível mais profundo, nas premissas filosóficas sobre a natureza do mundo que se observa, e sobre como o conhecimento deste mundo pode ser obtido. Portanto, nestes paradigmas como modelos de pesquisa são seguidas as premissas ontológicas (suposições filosóficas sobre a realidade), epistemológicas (processo de aquisição de conhecimento sobre esta realidade) e metodológicas (estudo dos caminhos para realização da pesquisa) que direcionam as pesquisas exemplares de uma ciência em todos os seus níveis. Partindo do problema de pesquisa, os paradigmas fornecem luz às escolhas teóricas e metodológicas do pesquisador (Chua, 1986; Kuhn, 2013/1962; Lewis & Grimes, 1999; Myers, 2013).

Entender o homem é, em um primeiro passo, trazer à tona o modelo que domina e penetra seus pensamentos e ações (Berlin, 1962, p. 19). Na intenção de entender o homem protagonista na Contabilidade, pesquisadores examinaram a literatura contábil e suas aplicações metodológicas e teóricas para identificar, compreender e criticar, com base nos pontos de vistas e pressupostos filosóficos que então orientavam os autores desta área. Por exemplo, as reflexões trazidas por Jensen (1976) e os trabalhos da então emergente Teoria Positivista de Watts e Zimmerman (1978, 1979, 1990). Entretanto, a maioria destas abordagens mostrou-se parcial, por encerrar-se em uma única premissa paradigmática (Toms & Fleischman, 2015, p. 1) e, portanto, concentrar-se em poucas dimensões, sendo tais pesquisas severamente criticadas (Chua, 1986, p. 603; Major, 2017).

Outras pesquisas de levantamento também se propuseram a investigar os pressupostos filosóficos orientadores da produção científica contábil (Chua, 1986; Bricker, 1989;

Theóphilo, 2000; Theóphilo & Iudícibus, 2005; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012). Os resultados destes levantamentos corroboram a literatura crítica, que identifica a dominância da pesquisa positivista, com ênfase no método hipotético-dedutivo, nesta área de conhecimento (Gaffikin, 2006; Gephart, 1999; Major, 2017). Limitada à denominada dicotomia positivismo-normativismo, e com a consolidação do positivismo como paradigma dominante, a pesquisa em Contabilidade apresenta-se com foco no método, preocupação com a quantidade de publicações e replicações de pesquisas anteriores, seguindo o caminho das “ciências normais” descrito por Kuhn (2013/1962, pp. 71-72).

Entretanto, conforme afirmam Kam (1990) e Morgan (1988), a Contabilidade é permeada por vários paradigmas, e esta deveria reconhecer-se como uma disciplina multiparadigmática. As próprias escolhas metodológicas existentes na prática, como os métodos de mensuração, os momentos de reconhecimento de receitas e despesas, etc., demonstram a pluralidade de pressupostos que permeiam esta área do conhecimento (Kam, 1990, pp. 488-489).

Conforme afirma Miller (1994, p. 1), a Contabilidade é uma prática social e institucional inerente às relações sociais e constituída destas. Ela não é apenas derivada ou secundária às relações sociais. Esta constatação, conforme afirma Miller (1994), amplia o campo de pesquisa desta área do conhecimento para além das organizações.

Outros pesquisadores da Contabilidade também defendem a visão desta como prática social (Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes & Nahapiet, 1980; Hopwood, 1983; Walker, 2016). Corroborando com esta visão da Contabilidade como ciência social, Vollmer (2009) questiona o encerramento da evolução desta área do conhecimento conforme a estrutura estabelecida por Kuhn (2013/1962). Para o autor a pesquisa nas ciências sociais modernas se destaca pela habilidade pluralista:

Afinal, a marca registrada da ciência social contemporânea pode ser justamente sua capacidade de alternar pluralisticamente entre posições de universalidade potencial, quer seja de procedência marxista, foucaultiana, construtivista ou habermasiana. Essa característica pode não se encaixar em imaginar um estado de ciência social normal, conforme os padrões kuhnianos de ciências maduras, unificadas por paradigmas únicos (Vollmer, 2009, p. 148, tradução nossa)¹.

A investigação com ênfase nos controles técnicos (por exemplo, nos métodos estatísticos) e no método hipotético-dedutivo possui louvável rigor e robustez. A fixação em paradigmas de pesquisas consideradas modelos, como no positivismo tal qual advogado por

¹ *After all, the hallmark of contemporary social science might just be its ability to pluralistically switch between positions of potential universality, if of Marxist, Foucauldian, constructivist or Habermasian provenance. This characteristic might not sit well with imagining a state of normal social science conforming to Kuhnian standards of mature sciences unified by single paradigms* (Vollmer, 2009, p. 148).

Watts e Zimmerman (1978, 1979 e 1990), tem fundamentos plausíveis. Kuhn (2013/1962, pp. 71-72) explica que os trabalhos que se tornam modelos para paradigmas a serem seguidos em uma determinada área da ciência possuem características essenciais: apresentam grandes e suficientemente abrangentes realizações, permitindo sua aplicação a outras espécies de problemas. O autor ainda complementa que “a aquisição de um paradigma e do tipo de pesquisa mais esotérico que ele permite é um sinal de maturidade no desenvolvimento de qualquer campo científico que se queira considerar” (Kuhn, 2013/1962, p. 73).

Esta notável maturidade e contribuição aos estudos científicos da Contabilidade trazidas pelo positivismo são sustentadas nos fundamentos da estrutura científica explicada por Kuhn (2013/1962), que reconhece que a dominância de um paradigma de pesquisa é resultado de avanços trazidos por este. Contudo, contrapõe-se às críticas que vem recebendo a pesquisa contábil por suas limitações paradigmáticas, algo que seria incoerente para uma ciência social aplicada (Bricker, 1989; Chua, 1986; Gaffikin, 2006; Gephart, 1999; Major, 2017; Theóphilo, 2000; Theóphilo & Iudícibus, 2005; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012; Vollmer, 2009; Walker, 2016). Tal paradoxo é merecedor de estudos aprofundados.

1.1.2 A sociedade e as organizações contemporâneas: a realidade estudada pela Contabilidade já não é mais a mesma

Para os estudos aprofundados em Contabilidade é crucial entender o campo da pesquisa contábil no contexto em que ela opera (Hopwood, 1983). Sob a premissa da Contabilidade como uma prática social e institucional, deve-se buscar investigar como ocorre a interação (o *interplay*) entre a Contabilidade e o contexto em que ela atua: ambos, social e organizacional (Burchell et al., 1980; Walker, 2016).

Neste contexto de atuação da Contabilidade, ou seja, na sociedade e nas organizações, observa-se a evolução da Sociedade Industrial para a Sociedade da Informação ou do Conhecimento, principalmente nas duas últimas décadas do século XX. Esta evolução modificou o cenário de atuação das organizações e a demanda por informação, elevando os riscos aos quais elas estão expostas e exigindo a tomada de decisão rápida e circunstanciada na administração destes riscos (Choo, 2013; Coelho & Lins, 2010; Davenport, 2000).

Conforme explicam Coelho e Lins (2010, pp. 9-18), esta mudança da sociedade e das organizações se deu principalmente pela intensificação dos instrumentos financeiros, problemas cambiais, surgimento de diversas taxas de referências e indexadores e o crescimento em importância e complexidade dos ativos intangíveis. A estes fatores é possível

adicionar os reflexos da globalização nas organizações, representados, por exemplo, pelo crescimento exponencial dos mercados e da concorrência, e pela internacionalização das empresas e dos investimentos nos mercados de valores (Choo, 2013; Coelho & Lins, 2010; Davenport, 2000). Se estas situações afetaram a gestão das empresas, e conseqüentemente o ambiente empresarial, “impactaram, indubitavelmente a ciência contábil, visto que esta se configura de forma mais efetiva no meio empresarial” (Coelho & Lins, 2010, p. 13).

Segundo tais conceitos teóricos, a complexidade das organizações contemporâneas, representa uma mudança da realidade na qual a Contabilidade atua, como prática, e a qual estuda, como ciência. Nesta realidade, as orientações normativas empregadas no Brasil até 2008, fundamentadas em normas de premissas objetivas, frutos de um sistema *code law*, podem não cumprir a função de orientar a atuação contábil diante de tais organizações e cenários complexos (Coelho & Lins, 2010).

Por outro lado, a orientação por princípios se propõe capaz de nortear esta complexidade e conseqüente subjetividade de julgamentos requeridos pelo cenário organizacional nesta nova sociedade, além de corroborar para a demandada harmonização dos relatórios contábeis globalmente. “A própria adoção de padrões internacionais de Contabilidade nos direciona a uma ênfase cada vez maior na **interpretação e análise** das normas e procedimentos de Contabilidade e no [seu] **entendimento conceitual**” (Coelho & Lins, 2010, p. 17, grifos nossos). Este entendimento conceitual e interpretativo guiará a elaboração de relatórios contábeis que atendam à demanda destas novas organizações. Por exemplo, guiando a elaboração de relatórios que privilegiem a essência sobre a forma, primando pela responsabilidade no julgamento do decisor.

As IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), seguem o modelo *common law*, anglo-saxão, e são pautadas em princípios e característica qualitativas, que demonstram o desejo da Contabilidade em evidenciar “(...) nos balanços para os investidores, as melhores informações possíveis, uma representação a mais fidedigna possível da realidade.” (Martins, Diniz & Miranda, 2012, pp. 50-51).

Estas Normas Internacionais de Contabilidade, gradualmente adotadas no Brasil a partir de 2009 (leis 11.638/07 e 11.941/09), buscam atender à nova realidade da prática contábil nesta sociedade da informação e do conhecimento. Realidade que envolve o abandono da postura estritamente objetiva, seguidora de regras formais (forma jurídica, por exemplo), para uma postura que considera também a subjetividade dos julgamentos com responsabilidade, norteadas pelos princípios estabelecidos nas IFRS (Espejo, Frezatti, Cruz &

Costa, 2010; Fuji & Slomski, 2003; Iudícibus, 2012; Iudícibus, Martins & Carvalho, 2005; Martins, Diniz & Miranda, 2012).

Na verdade, o dilema vivido na Contabilidade brasileira, nas palavras de Martins et al. (2012, p. 58), “não é conhecer as novas normas, é a mudança de postura, mudança de comportamento”. Uma mudança de postura e comportamental inerente à realidade que uma ciência estuda pressupõe uma revisão dos paradigmas que norteiam esta pesquisa (Kuhn, 2013/1962).

Portanto, esta é a mudança da prática contábil, objeto dos estudos científicos nesta área: o abandono da Contabilidade que atendia às necessidades organizacionais da Sociedade Industrial, orientada por leis sobre o que deve (ou não deve) ser feito, objetivamente arraigada na forma jurídica das transações; para a Sociedade do Conhecimento, na qual as organizações e, conseqüentemente, a Contabilidade, lidam com a demanda por complexas e rápidas decisões interpretativas, permeadas por altos riscos e que reflitam a real essência das transações, em detrimento à forma.

Adotar as IFRS, em sua orientação por princípios gerais abrangentes, guiados por uma estrutura conceitual, é, indiretamente, aceitar a existência da figura do sujeito tomador das decisões contábeis. Da mesma forma, a prática organizacional e, conseqüentemente, a Contabilidade contemporânea, reflete a Contabilidade em seu caráter de ciência social aplicada, considerando a subjetividade inerente às organizações sociais, bem como a inevitável interação objeto-sujeito nesta área do conhecimento (Chua, 1986; Bricker, 1989; Hopwood, 2007; Morgan, 1988).

Entretanto, esta mudança evidenciada na sociedade, nas organizações e na realidade prática contábil parece não ter influenciado a orientação paradigmática da pesquisa contábil até o momento: esta continua limitando a realidade estudada pela Contabilidade às suas facetas objetivas, buscando conhecê-la e compreendê-la fundamentalmente por meio de paradigmas funcionalistas (Chua, 1986; Bricker, 1989; Theóphilo, 2000; Theóphilo & Iudícibus, 2005; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012).

Isto se confirma pela dominância das pesquisas de caráter positivista na área, conforme elucidado por estudos empíricos de levantamento epistemológico da pesquisa contábil (Chua, 1986; Baker & Bettner, 1997; Bricker, 1989; Hopper & Powel, 1985; Theóphilo, 2000; Theóphilo & Iudícibus, 2005; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012) e pela revisão multiparadigmática a ser apresentada neste trabalho (Mott & Sanches, 2017).

1.1.3 Pressupostos e problematização do estudo

A ciência, como resultado da “vontade da verdade”, tratada por Foucault (1999), é historicamente construída e essencialmente mutável. “[...] as grandes mutações científicas podem talvez ser lidas, às vezes, como consequências de uma descoberta, mas podem também ser lidas como a aparição de novas formas da vontade da verdade” (Foucault, 1999, p. 16). Como consequência de descobertas, a pesquisa em Contabilidade mudou do paradigma então normativo, até a década de 1970, para o positivismo (Major, 2017). Entretanto, existem outras formas desta “vontade da verdade” que não são satisfeitas por esta limitada visão paradigmática (dicotomia normativismo-positivismo), como as descritas a seguir.

Pesquisadores, da área contábil, social e organizacional, defendem que visões monoparadigmáticas inibem a emancipação do conhecimento (Chua, 1989; Gioia & Pitre, 1990; Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Poole & Van de Ven, 1989; Vollmer, 2009). Eles criticam a então fixação da pesquisa contábil em confirmar regularidades de fenômenos (objetivos da pesquisa positivista) em detrimento da compreensão holística destes fenômenos, no contexto em que eles se inserem (Chua, 1989; Hopwood, 2007; Major, 2017).

Por estas premissas, a fixação paradigmática restringe a variedade dos problemas estudados e o uso de diferentes metodologias na área contábil (Chua, 1986, p. 601). Mudar estas visões, e abandonar o conjunto de pressupostos convencionais, gera pesquisas fundamentalmente diferentes, com potencial geração de novas ideias e de conhecimento (Chua, 1989, p. 601).

Major (2017, p. 175) explica que a adoção de metodologias e abordagens teóricas alternativas, ou seja, a pesquisa orientada por paradigmas concorrentes ao convencional (*mainstream*), defendida pelos citados pesquisadores, possibilitaria este estudo da Contabilidade no contexto em que ela se insere e de forma holística. A autora corrobora com a metodologia de pesquisa em Contabilidade defendida por Hopwood (1983), Burchell et al. (1980) e Walker (2016).

Hopwood (2007) destaca o dogmatismo implícito na pesquisa monoparadigmática e relembra que, de forma oposta, o objetivo da ciência deve ser trazer a luz:

Para que o conhecimento seja uma fonte de iluminação e não um dogma, ele deve ter uma dinâmica de mudança. Visto de tal perspectiva, a Contabilidade, como prática, pode e deve ser constantemente examinada, reexaminada, interrogada e criticada no mundo do conhecimento. Em vez de ser uma disciplina por direito próprio, a Contabilidade precisa recorrer a uma variedade de fontes de iluminação e

compreensão. Ela tem sido e deve continuar a ser um local de investigação interdisciplinar (Hopwood, 2007, pp. 1370-1371, tradução nossa)².

Chua (1986, p. 602), em discussões críticas acerca da epistemologia contábil, fala dos problemas de relacionamento entre a teorização, resultante das pesquisas acadêmicas, e a prática organizacional da Contabilidade. A autora sugere as limitações de um paradigma dominante, a orientar os teóricos e pesquisadores da área, como uma das razões e uma fonte de solução deste problema de diálogo entre a pesquisa e a prática (Chua, 1989).

Os paradigmas orientadores dos teóricos são reflexos de sua visão ontológica e epistemológica individual ou como grupo de cientistas (Chua, 1986; Gioia & Pitre, 1990; Kuhn, 2013/1962; Burrell & Morgan, 1979). Portanto, uma mudança da realidade, objeto de pesquisa de uma ciência, implica uma mudança de paradigmas, mesmo que se trate de permear as fronteiras entre os diversos paradigmas aplicáveis à pesquisa, sem necessariamente abandonar o paradigma que até então satisfiz as necessidades desta ciência.

Quando um fenômeno não pode ser explicado pelo paradigma dominante, surgem incertezas e discussões, sanadas apenas pela adoção de novos paradigmas, que satisfaçam tais incertezas (Kam, 1990; Kuhn, 2013/1962). Portanto, para a complexidade das organizações na Sociedade do Conhecimento, e consequente complexidade das decisões contábeis, orientadas pelas IFRS, seguir apenas os mesmos paradigmas objetivos, estruturalistas, que orientavam as pesquisas na era da sociedade industrial, pode não trazer uma compreensão completa da nova realidade.

Esta mudança de paradigmas representa uma revolução científica, trazendo progresso à ciência, à medida que afasta os cientistas de premissas que não funcionavam bem (Kuhn, 2013/1962). De forma complementar, na Contabilidade, como ciência social aplicada (Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes & Nahapiet, 1980; Hopwood, 1983; Miller, 1994; Walker, 2016), esta revolução e progresso requerem visões pluralistas, em oposição a um movimento em busca de um novo paradigma singular (Chua, 1989; Gioia & Pitre, 1990; Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Poole & Van de Ven, 1989; Vollmer, 2009).

Ao contextualizar as mudanças trazidas pela Sociedade do Conhecimento, e a consequente influência desta na realidade da prática contábil, torna-se imprescindível contextualizar a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil, em 2009. Resultante deste fenômeno, dois aspectos são destacados por Martins et al. (2012), por

² *For knowledge to be a source of illumination rather than dogma, it must have a dynamic of change. Seen from such a perspective, accounting, as a practice, can be and indeed should be constantly examined, re-examined, interrogated, and criticized within the world of knowledge. Rather than being a discipline in its own right, accounting needs to draw on a variety of sources of illumination and understanding. It has been and must continue to be a site for interdisciplinary inquiry (Hopwood, 2007, pp. 1370-1371).*

considerarem a subjetividade presente na prática da Contabilidade: o conceito da entidade econômica que prevalece sobre a entidade jurídica (essência sobre a forma); e o reconhecimento da receita durante o processo produtivo, e não apenas na realização da venda.

O reconhecimento da receita durante o processo produtivo, em adição ao momento de realização da venda, já era abordado pela Teoria da Contabilidade (Hendriksen & Van Breda, 1999; Kam, 1990; Iudícibus, 2015). Porém, a normativa vigente no Brasil, orientadora das decisões contábeis antes da adoção das IFRS, pela Lei 6.404/76, era essencialmente arraigada na convenção da objetividade, restringindo o reconhecimento da receita à sua forma jurídica. Por exemplo, a valoração de ativos pelo valor de mercado não era permitida por não haver lastro formal e objetivo para tal decisão.

A necessidade de orientações contendo as premissas básicas para uma prática contábil, na qual cabem julgamentos subjetivos para o reconhecimento da receita, pretende ser suprida pelas IFRS com o *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB, 2004). Neste cenário, também se fizeram necessárias orientações para reconhecimento da receita que indicassem os passos para reconhecê-la, a partir da existência de um contrato com cliente, para avaliar o momento e o preço adequados para seu reconhecimento, considerando a essência da transação sobre sua forma jurídica, e que zelassem pela relevância da informação contábil.

Primando por esta relevância da informação contábil, mas buscando certo equilíbrio com a objetividade, o IASB publicou a IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes, em 28 de maio de 2014, em conjunto com o norte americano FASB (*Financial Accounting Standards Board*). A norma, que orienta o reconhecimento de receitas, entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2018. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) publicou em 2016 seu pronunciamento correlato a esta IFRS, o Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (CPC, 2016).

Em síntese, a prática contábil tem se mostrado mutável, tal como a sociedade e as organizações evoluíram (Coelho & Lins, 2010, pp. 9-13), como reação às exigências impostas pela Sociedade da Informação (Choo, 2013; Coelho & Lins, 2010; Davenport, 2000). A regulação contábil busca por orientar esta prática renovada, de maneira global, com as IFRS. Isto também se observa na IFRS 15: requerendo indiretamente o abandono do reconhecimento da receita contábil limitado à legislação vigente e à convenção da objetividade, a norma orienta o reconhecimento da receita que busca pela evidenciação desta segundo a essência econômica da transação e de forma tempestiva.

A aplicação da IFRS 15 (e do CPC 47) procura orientar esta interpretação, por vezes subjetiva, para reconhecimento da receita. Quer pela evidenciação da existência de um contrato com cliente, pelo reconhecimento do evento e do momento da transferência de controle do bem ou serviço ao cliente, ou pela identificação do preço final a ser alocado a cada obrigação contratual para seu reconhecimento. Estas parecem ser as principais mudanças introduzidas a partir da adoção da norma no Brasil, que busca orientar o raciocínio interpretativo e crítico presente no julgamento do momento oportuno para reconhecimento da receita (Almeida, 2016). Este momento de reconhecimento e de mensuração da receita poderá variar alterando a prática até então seguida por determinadas indústrias e atividades específicas (Almeida, 2016; KPMG, 2014; PWC, 2014).

O reconhecimento da receita contábil, e, portanto, a aplicação das orientações da IFRS 15, exemplifica uma prática contábil por vezes interpretativa e sujeita a julgamentos do tomador de decisão. É a essência sobre a forma como nova característica da necessidade por informação (das organizações e dos usuários da informação contábil, por exemplo, credores e investidores) resultante das mudanças trazidas pela Era da Informação.

A partir destas evidências, a IFRS 15 é definida como objeto deste estudo, mais especificamente delimitado ao processo de implementação desta. Define-se, para esta dissertação, o processo de implementação da IFRS 15 como os passos a serem seguidos no devido processo de implementação de uma norma definidos pelo IASB, tal qual descrito no manual intitulado *Due Process Handbook* (IFRS Foundation, 2016), e coberto nas seções 2.5 e 2.5.1 adiante. Nota-se que este processo incorpora desde as ações iniciais de discussão de uma agenda dos processos que merecem atenção do IASB, a emissão de documentos de discussão e minutas de exposição para comentários dos diversos *stakeholders*, até a apresentação da norma final e o programa de manutenção pós-implementação da norma (Carmo, 2014; IFRS Foundation, 2016).

Justifica-se a escolha do objeto “processo de implementação da IFRS 15” pelos aspectos que seguem: (1) a pertinência do tema visto a recente entrada em vigor da norma (Janeiro de 2018); (2) a adequação deste tema, em sua abrangência, como gerador de amostras metateóricas e de objetos (específicos) de estudo, ou seja, amostras que permitem sua análise sob óticas paradigmáticas diversificadas (Lewis & Grimes, 1999); (3) a evidenciação de um caráter subjetivo no reconhecimento de receita orientado pela IFRS 15 (reconhecimento da receita pela essência da transação) e que se relaciona com os pressupostos deste trabalho, citados nesta introdução; (4) a disponibilidade de dados amostrais empíricos relativos ao processo de implementação da norma. Estudos de outros fenômenos, que não a

implementação da norma, relativos à aplicação empírica desta e seus efeitos, antes de sua adoção obrigatória, poderiam caracterizar-se por suposições ou especulações.

Nota-se um distanciamento entre a realidade prática contábil e a pesquisa na área. Aquela está sujeita a avaliações por vezes subjetivas, como por exemplo, os julgamentos na avaliação do momento de satisfação da obrigação de desempenho, em um contrato de venda estabelecido (IFRS 15). Entretanto, conforme elucidado pelas pesquisas de levantamento dos paradigmas orientadores da pesquisa contábil (Chua, 1986; Bricker, 1989; Theóphilo, 2000; Theóphilo & Iudícibus, 2005; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012) e pela literatura crítica (Bricker, 1989; Chau, 1986; Gaffikin, 2006; Gephart, 1999; e Major, 2017), a produção teórico-científica apresenta um reducionismo paradigmático qualificado pelo positivismo.

Esta orientação paradigmática observada na pesquisa contábil é caracterizada por encerrar o reconhecimento de uma realidade objetiva, definida pelo determinismo, e de metodologia nomológica, como premissa dos pesquisadores. Conforme referenciado, pesquisadores no âmbito da epistemologia da pesquisa contábil alertam para a necessidade de uma ciência contábil aberta, defendendo o pluralismo da pesquisa contábil como requisito para a evolução desta.

A figura 1, a seguir, evidencia a lacuna identificada na pesquisa contábil, que sustenta a problematização desta dissertação. Esta procura ratificar a citada mudança da sociedade e das organizações (da era industrial para a era do conhecimento) e a adaptação da normatização contábil a este cenário, em contraponto à estagnação da pesquisa. Pela figura 1 é possível observar que, enquanto a realidade estudada pelos pesquisadores nesta área do conhecimento sofreu mutações (crescimento em complexidade da sociedade, das organizações e, conseqüentemente, da normatização – IFRS 15 –, representado pelos sinais de adição na figura 1), a pesquisa contábil manteve a mesma visão paradigmática funcionalista: inicialmente normativa e, atualmente, marcada pelo positivismo (representada pelo sinal de igualdade na figura 1).

Figura 1 - Lacuna pressuposta na pesquisa contábil

| SOCIEDADE (realidade estudada) | ORGANIZAÇÕES (prática contábil e realidade estudada) | NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL (prática contábil e realidade estudada) | VISÃO PARADIGMÁTICA DA PESQUISA CONTÁBIL |
|---|---|---|---|
| Sociedade Industrial | Empresas da era industrial (maximização de mercado e lucro) | Orientação Normativa (Receita radicada na convenção da objetividade) | Monoparadigmática: Funcionalismo (do normativismo ao positivismo. Premissa de realidade objetiva). |
| + | + | + | = |
| Sociedade do Conhecimento | Empresas modernas (organizações complexas que demandam instrumentos para a tomada de decisão estratégica e interpretativa, porém rápida e de alto risco) | Orientação por Princípios (Receita pela IFRS 15) | Monoparadigmática: Funcionalismo (do normativismo ao positivismo. Premissa de realidade objetiva). |
| <i>(Choo, 2013; Coelho & Lins, 2010; Davenport, 2000)</i> | <i>(Choo, 2013; Coelho & Lins, 2010; Davenport, 2000)</i> | <i>(Almeida, 2016; Martins et al., 2012; IASB, 2014a)</i> | <i>(Bricker, 1989; Chua, 1986; Theóphilo & Iudícibus, 2005; e Revisão Multiparadigmática - Mott & Sanches, 2017).</i> |

Legenda:

+ Adição ou crescimento em complexidade da sociedade, das organizações e da normatização.

= Manutenção ou igualdade dos modelos de pesquisa (paradigmas) seguidos.

Neste contexto, investigar como a pesquisa em Contabilidade Financeira pode escapar do paradigma de pesquisa corrente – o funcionalismo – implica na compreensão dos seguintes pressupostos:

- 1) A Contabilidade deve ser estudada no contexto social em que ela atua, como se espera das ciências sociais (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983 e 2007; Major, 2017; Miller, 1994; Vollmer, 2009; Walker, 2016); e
- 2) Divergentes visões teóricas, em oposição aos estudos sacramentados em um único paradigma, enriquecem o entendimento de determinada realidade, suas complexidades, ambiguidades e paradoxos (Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Major, 2017; Poole & Van de Ven, 1989; Vollmer, 2009);

A partir destes pressupostos e considerando oportuno o estudo multiparadigmático do processo de implementação da norma IFRS 15, a questão orientadora desta dissertação é: **como uma pesquisa realizada a partir de diferentes paradigmas que permeiam as ciências sociais aplicadas contribui para o entendimento do processo de implementação da IFRS 15?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Para testar empiricamente se um estudo na área de Contabilidade Financeira pode permear por outros paradigmas (em adição ao paradigma funcionalista, dominante na pesquisa contemporânea) e compreender como as conclusões de tal teste podem representar avanços científicos, propõe-se o principal objetivo desta dissertação.

Em resposta à questão de pesquisa, objetiva-se **investigar empiricamente o processo de implementação da IFRS 15 a partir de múltiplos paradigmas que permeiam a teoria social e organizacional.**

1.2.2 Objetivos Específicos

A realização de objetivos específicos é essencial para lograr o objetivo geral:

1. Compreender parte do processo participativo formal de implementação da IFRS 15 pela evidenciação de possíveis relações entre as características dos respondentes da última minuta de exposição da IFRS 15 com a publicação final da norma (Carmo, 2014), sob uma ótica Funcionalista;
2. Analisar o ambiente político e institucional brasileiro durante o processo de implementação da IFRS 15 sob uma ótica Estruturalista Radical;
3. Identificar a percepção do sujeito sobre o processo de implementação da IFRS 15 a partir de uma ótica Interpretativista;
4. Compreender a consciência do sujeito sobre o processo de implementação da IFRS 15 sob uma ótica Humanista Radical;

Estes quatro objetivos específicos tratam da realização de uma pesquisa empírica acerca da implementação da IFRS 15, sob a ótica de paradigmas múltiplos. Os quatro paradigmas eleitos seguem o modelo proposto por Burrell e Morgan (1979) para a pesquisa social e organizacional. Esta é a teoria que fundamentará tais análises empíricas, guiando a escolha dos paradigmas a serem utilizados e das teorias a eles relacionadas, base para tais estudos.

O emprego deste modelo fundamenta-se no citado pressuposto deste estudo de que a Contabilidade deve ser estudada no contexto social em que ela atua (Burchell et al., 1980;

Hopwood, 1983 e 2007; Major, 2017; Miller, 1994; Vollmer, 2009; Walker, 2016). Este modelo será explicado na seção de referencial teórico.

1.3 JUSTIFICATIVAS DO ESTUDO

A relevância das pesquisas como esta, sobre o tema receita e seu reconhecimento, pode ser relatada em diversas perspectivas, as quais se complementam, a citar:

a) **Relevância para a pesquisa em Contabilidade:** As pesquisas acerca dos paradigmas norteadores da ciência em geral e as críticas à pesquisa social e contábil, em relação a sua fixação paradigmática (Chua, 1986; Hopwood, 1983 e 2007; Lewis e Grimes, 1999; Major, 2017; Burrell & Morgan, 1979; Walker, 2016), apresentam teorias, modelos e argumentos científicos plausíveis. Entretanto, levantamentos da pesquisa contemporânea nas Ciências Sociais e na Contabilidade, acerca de sua orientação paradigmática ilustraram uma visão singular de mundo, fixada em paradigmas positivistas, contrariando tais teorias.

De acordo com Chua (1986, p. 604) os pressupostos epistemológicos guiam os pesquisadores no que eles acreditam ser a verdade. Para os pesquisadores funcionalistas, dominantes na pesquisa contábil, uma teoria é considerada verdade apenas se for repetidamente não falseada por eventos empíricos. Podendo ser esta uma razão para a não aceitação das teorias que defendem a pesquisa a partir de paradigmas diferentes do dominante na pesquisa em Contabilidade.

Portanto, para as teorias defensoras das pesquisas multiparadigmáticas (por exemplo, Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Major, 2017; Poole & Van de Ven, 1989; Vollmer, 2009) serem aceitas como verdade pelos pesquisadores contemporâneos em Contabilidade, fundamentalmente positivistas, será preciso ou uma mudança espontânea de paradigmas destes pesquisadores; ou a ocorrência de eventos empíricos que provem a veracidade de tais teorias.

Esta pesquisa se propõe a testar empiricamente a contribuição de perspectivas paradigmáticas divergentes no estudo de um fenômeno da realidade, contribuindo para o trabalho de validação da teoria multiparadigmática. Portanto, testar a confirmação empírica deste pressuposto teórico, contribuirá diretamente com a aceitação como “verdade científica” dos pressupostos teóricos defendidos pela pesquisa multiparadigmática e, conseqüentemente, com o progresso da pesquisa contábil.

Ainda, uma revisão multiparadigmática a ser apresentada, como parte da metodologia seguida, elucidará os paradigmas que nortearam os autores nas pesquisas no tema entre os

anos de 1996 e 2016 (períodos anterior e posterior à publicação da IFRS 15), delimitando grupos, ou conjuntos para conhecer as estruturas paradigmáticas principais que permeiam os estudos neste campo. Elucidar tais conjuntos deve orientar lacunas e caminhos para as pesquisas vindouras. Esta agenda para pesquisas futuras se construirá a partir da evidência da pouca variação de paradigmas empregados em Contabilidade, nas raras pesquisas multiparadigmáticas e mesmo nas oportunidades de pesquisas orientadas por paradigmas pouco convencionais nesta área do conhecimento.

b) **Relevância para a ciência:** Contribuições à ciência, ao contrário do que muitos pensam, não são apenas de cunho progressivo, no sentido de trazer avanços lineares, mas também reflexivos, no sentido de tecer críticas sobre o conhecimento que produzem (Bruyne, Herman & Schoutheete, 1982; Theóphilo & Iudícibus, 2005, p. 148). Esta pesquisa justifica sua importância ao contribuir para a ciência com reflexões acerca dos paradigmas orientadores dos pesquisadores em Contabilidade e reflexões acerca dos estudos multiparadigmáticos. E, ao mesmo tempo, busca avanços lineares ao explorar e compreender a implementação da IFRS 15 (CPC 47) por meio de diferentes aspectos teóricos e metodológicos.

c) **Relevância para a prática:** Este avanço linear da ciência, no sentido de explorar e compreender a IFRS 15, é necessário visto o caráter ainda exploratório do tema. A receita, como fluído vital da organização (Hendriksen & Van Breda, 1999), não é assunto novo na prática, mas é um assunto controverso, repleto de especificidades e ainda pouco explorado pela pesquisa científica (Mott & Sanches, 2017). Justifica-se a escolha desta norma por ser considerada polêmica, resultante de doze anos de debate intenso entre o IASB, o FASB e a comunidade contábil. O seu processo de implementação ultrapassou o recorde de contribuições, por meio das cartas comentários.

As poucas pesquisas em reconhecimento de receita (confirmado nos resultados da revisão paradigmática a ser discutida na seção 2.3.2) limitam as contribuições da teoria para a prática a uma perspectiva normativa ou positivista (conhecimento técnico e prático), em detrimento à pesquisa construtivista e crítica (conhecimento prático e emancipatório). Contribuindo para a prática contábil, esta dissertação considera o contexto social de inserção da Contabilidade (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983; Miller, 1994; Walker, 2016).

A IFRS 15 pode trazer alterações de determinadas práticas contábeis e, conseqüentemente, de certos processos internos organizacionais, principalmente para indústrias telefônicas, de software, de engenharia ou construção civil (Almeida, 2016) e faz-se necessária a compreensão destas alterações. As reflexões construtivistas e as reflexões críticas

apresentadas nesta pesquisa contribuem para a formação de um conjunto de conhecimentos, que implicam no comportamento dos envolvidos e das organizações na prática. Mais especificamente no que diz respeito ao processo de implementação da norma IFRS 15, podendo contribuir inclusive para implementação de futuras normas.

Sendo a Contabilidade uma Ciência Social Aplicada, feita por pessoas e para pessoas, seu caráter social é notável (Gaffikin, 2006). Estudar tal área a partir de premissas condizentes com um conhecimento construído, que está em constante mudança (assim como muda a sociedade, suas interpretações e anseios), é essencial. Esta contribuição social da Contabilidade é alcançada quando se consideram o sujeito e o contexto no qual este se insere. A presente proposta é também relevante por considerar este aspecto social na pesquisa contábil, fato incomum na pesquisa acerca do reconhecimento de receita contábil (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983; Walker, 2016).

Por outro lado, o caráter objetivo das demonstrações contábeis, que historicamente guiou a prática contábil e suas pesquisas, não é ignorado. O histórico de pesquisas estruturalistas na Contabilidade trouxe inúmeros avanços a esta ciência (por exemplo, o influente trabalho de Ball & Brown, 1968). Este trabalho é relevante para o estudo do processo de implementação da IFRS 15, à medida que também investiga o fenômeno em estudo por uma ótica funcionalista e outra estruturalista radical.

Ainda, esta análise a partir de vários paradigmas é relevante frente aos problemas de relacionamentos entre a teorização, resultante das pesquisas acadêmicas, e a prática organizacional da Contabilidade. A presente pesquisa corrobora com a explicação de Chua (1986, p. 602) que sugere que esta falta de comunicação entre a pesquisa e a prática é, em parte, consequência da limitação do emprego de um paradigma dominante na pesquisa contábil, limitando seu alcance. Esta limitação poderia ser amenizada, segundo esta autora, por pesquisas a partir de paradigmas diversos, como esta.

d) Relevância para a academia e o ensino:

Ao menos nas ciências plenamente desenvolvidas, respostas (ou substitutos integrais para as respostas) a questões como essas [que universo observamos, como o entendemos e que perguntas podem ser feitas a respeito dele para obter soluções?] estão firmemente engastadas na iniciação profissional que prepara e autoriza o estudante para a prática científica. Uma vez que esta educação é ao mesmo tempo rígida e rigorosa, essas respostas chegam a exercer uma influência profunda sobre o espírito científico (Kuhn, 2013/1962, p. 64).

Após reconhecer que o surgimento de paradigmas de pesquisa ocorre nas “ciências plenamente desenvolvidas”, Kuhn (2013/1962, p. 64) destaca que a educação na iniciação profissional – ou seja, para a prática profissional - que também “prepara e autoriza o

estudante para a prática científica”, influencia profundamente os paradigmas de pesquisa que estes futuros pesquisadores e futuros profissionais seguirão.

A teoria que sustenta o presente trabalho defende a contribuição à prática, à pesquisa, à sociedade e ao caráter emancipatório do conhecimento advindos da pesquisa multiparadigmática (Gioia & Pitre, 1990; Lewis & Grimes, 1999; Burrell & Morgan, 1976). Neste sentido é relevante testar empiricamente a contribuição de tal teoria multiparadigmática à prática e ao corpo de conhecimento acerca do tema reconhecimento da receita em Contabilidade, como uma forma de sustentar a possível necessidade da educação multiparadigmática na Contabilidade.

Ainda, a não identificação de outras pesquisas em Contabilidade para usuários externos, no âmbito nacional, que se propôs a analisar um fenômeno desta área do conhecimento à luz de paradigmas divergentes, como fizeram citados pesquisadores da área social e organizacional, corrobora para justificar esta proposta por sua originalidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Contabilidade, compreendida como uma ciência social aplicada, ou ainda, como descreveram Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 7), uma “ciência genuinamente social”, deve ser estudada no contexto em que está inserida: o ambiente social e organizacional (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983; Miller, 1994; Vollmer, 2009; Walker, 2016).

Entretanto, embora a pesquisa em Contabilidade se apresente de maneiras variadas e em diversos contextos, persistem críticas de que a pesquisa contábil se tornou insuficientemente inovadora e cada vez mais separada da prática contábil (Chua, 2012; Hopwood, 2007, p. 1365). A literatura sugere que a limitação de visões monoparadigmáticas da pesquisa contábil inibe a emancipação do conhecimento (Chua, 1989; Gioia & Pitre, 1990; Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Poole & Van de Ven, 1989), resultando em pesquisas afastadas da realidade prática organizacional (Chua, 1989).

Neste cenário iniciaram-se discussões acerca da pesquisa em Contabilidade e de suas orientações filosóficas e paradigmáticas. Estas discussões encontraram maior sentido ao relacionar tal pesquisa com os pressupostos dos estudos sociais e da própria sociedade (Burrell & Morgan, 1979; Chua, 1986; Hopper & Powell, 1985; Major, 2017).

2.1 PARADIGMAS DE PESQUISA NAS CIÊNCIAS SOCIAIS E ORGANIZACIONAIS: O MODELO DE BURRELL E MORGAN (1979)

Alinhados a estas discussões acerca dos paradigmas que orientam as pesquisas científicas, Burrell e Morgan (1979) elaboraram um modelo para análise da teoria social e organizacional, a partir do estudo de diferentes teorias e escolas de pensamento sociais. Este modelo, segundo os autores, procura refletir os pressupostos sobre a natureza das ciências sociais e a natureza da sociedade. Eles partem do pressuposto básico de que as teorias organizacionais são baseadas em uma filosofia da ciência e uma teoria da sociedade (Burrell & Morgan, 1979, p. 1).

Em essência, a construção deste modelo pelos autores buscou refletir os pressupostos opostos que guiam os pesquisadores acerca da natureza das ciências sociais e os pressupostos a respeito da natureza da própria sociedade. Este esquema confere um modelo que teoriza os paradigmas que permeiam a pesquisa social e organizacional e, conseqüentemente, permeiam a Contabilidade, como ciência social, que tem nas instituições e organizações seu principal campo de atuação.

Em relação à natureza das ciências sociais, os autores identificaram que as diferentes ontologias, epistemologias e modelos da natureza humana, consideradas por um pesquisador, tendem a incliná-lo ao uso de determinadas metodologias de pesquisa. Para Burrell e Morgan (1979), estes quatro conjuntos de pressupostos - ontológicos, epistemológicos, da natureza humana e metodológicos - caracterizam a abordagem das ciências sociais em duas dimensões: uma objetiva e uma subjetiva. Este conjunto de pressupostos, que formam as dimensões subjetiva e objetiva das ciências sociais, é descrito na figura 2.

Figura 2 - Pressupostos das ciências sociais - dimensões subjetivas e objetivas

| Abordagem subjetiva | <i>Pressupostos</i> | Abordagem objetiva |
|--|--|--|
| Nominalismo | ← <i>ontologia</i> → | Realismo |
| Realidade relativa, como produto da mente do sujeito. | <i>Natureza do mundo social</i> | Realidade dada, externa ao indivíduo. |
| Anti-positivismo | ← <i>epistemologia</i> → | Positivismo |
| O mundo social é essencialmente relativista, compreendido apenas do ponto de vista do indivíduo. Rejeita-se o conhecimento objetivo. | <i>Construção do conhecimento</i> | Busca por explicar e prever a realidade pela regularidade e pelas relações causais entre elementos constituintes desta realidade. |
| Voluntarismo | ← <i>natureza humana</i> → | Determinismo |
| Homem criador do seu ambiente. | <i>Relação homem-ambiente</i> | Homem condicionado às circunstâncias externas. |
| Ideográfico | ← <i>Metodologia</i> → | Nomológico |
| Visa obter conhecimento do sujeito em investigação, explorar detalhes do indivíduo. Natureza relativista do mundo. | <i>Forma de obtenção de "conhecimento"</i> | Visa à generalização, através de leis universais. Análises sistemáticas de relações e regularidades. Enfatiza o método e teste de hipóteses. |

Fonte: adaptado de Burrell & Morgan (1979, p. 3).

Delimitadas estas duas dimensões das ciências sociais, a subjetiva e a objetiva, os autores abordam os pressupostos da natureza da sociedade. Burrell e Morgan (1979, pp. 16-19), baseados na teoria de ordem-conflito de Dahrendorf (1959, apud Burrell & Morgan, 1979) e nos estudos sociológicos de Marx (preocupado com a mudança radical) e de Durkheim, Weber e Pareto (preocupados com a ordem social), sugerem que a sociedade funciona em duas dimensões, as quais denominaram regulação e mudança radical. A figura 3 lista as principais preocupações de cada uma destas dimensões, e a inquietude que direciona as questões básicas de cada sociologia.

Figura 3 - Pressupostos das ciências sociais - dimensões da regulação e da mudança radical

| Sociologia da REGULAÇÃO | Sociologia da MUDANÇA RADICAL |
|--|--|
| Necessidade de regulação nas relações humanas. | Emancipação do homem das estruturas que limitam e dificultam seu potencial de desenvolvimento. |
| Preocupações: <i>Status quo</i> Ordem social Consenso Integração social e coesão Solidariedade Necessidade de satisfação Realidade | Preocupações: Mudança radical Conflito estrutural Modos de dominação Contradição Emancipação Privação Potencialidade |
| Inquietudes básicas: Buscam entender porque a sociedade se mantém como uma entidade. | Inquietudes básicas: Concentram-se na privação do homem em aspectos material e psicologicamente. |

Fonte: adaptado de Burrell & Morgan (1979, p. 16-19).

A partir destes pressupostos chave que caracterizam as diferentes abordagens da teoria social e organizacional em duas dimensões (subjéctiva-objetiva e regulação-mudança radical), Burrell e Morgan (1979, p. 22) identificaram quatro diferentes paradigmas, os quais nomearam: Radical Humanista, Radical Estruturalista, Interpretativo e Funcionalista. A figura 4 mostra a matriz 2 X 2 por eles desenvolvida, na qual cada quadrante corresponde a um paradigma particular na sociologia, estando o debate subjéctivo-objetivo no eixo horizontal e o debate regulação-mudança radical no eixo vertical.

Figura 4 - Quatro paradigmas para a análise da teoria social

Fonte: Burrell & Morgan (1979, p. 22)

Cada paradigma divide um aspecto com o paradigma vizinho, mas diverge deste em outro aspecto, portanto, “eles devem ser vistos como contíguos, mas separados - contíguos por causa das características compartilhadas, mas separados porque as diferenciações são de [...]

importância suficiente para garantir o tratamento dos paradigmas como quatro entidades distintas” (Burrell & Morgan, 1979, p. 23, tradução nossa)³.

Prosseguindo a respeito de seu modelo, Burrell e Morgan explicam que consideram os quatro paradigmas “como sendo definidos por pressupostos meta-teóricos muito básicos que subscrevem o quadro de referência, modo de teorização e *modus operandi* dos teóricos sociais que operam dentro deles” (Burrell & Morgan, 1979, p. 23, tradução nossa)⁴. Ou seja, para os autores, os quatro paradigmas representam as premissas teóricas iniciais, notáveis nas perspectivas comuns que orientam o trabalho de um grupo de teóricos, corroborando com a conceituação de paradigmas adotada nesta pesquisa.

Para os autores, cada um destes paradigmas identifica uma realidade científica-social notavelmente separada. Estar em um destes paradigmas, significa, portanto, ver o mundo de uma forma particular. Estas quatro visões de mundo trazidas pelo modelo podem, segundo estes autores, acomodar todos os teóricos sociais e organizacionais (Burrell & Morgan, 1979, p. 24). Estas pesquisas sociológicas e organizacionais vem influenciando também teóricos da Contabilidade e finanças, como ciência social aplicada, que advogam pela aumento da relevância da pesquisa que não se encerra em um único paradigma também nesta área do conhecimento. Dentre estas pesquisas é possível citar: Ardalan (2017), Major (2017) e Van der Meer-Kooistra e Vosselman (2012).

Considera-se tal modelo como teoria orientadora desta pesquisa empírica, pois fornece ferramentas condizentes com o objetivo deste trabalho, de realizar uma investigação multiparadigmática. Isto à medida que traz perspectivas paradigmáticas bem definidas, suportadas pelas análises de influentes escolas filosóficas e sociais nos estudos organizacionais feitos por Burrell e Morgan (1979), e que, segundo eles, fornecem uma visão ao mesmo tempo mutualmente exclusiva e coletivamente completa da obtenção do conhecimento científico nas ciências sociais aplicadas. Por esta mesma razão, o modelo foi empregado por outros teóricos na pesquisa social e organizacional (Bradshaw-Camball & Murray, 1991; Gioia & Pitre, 1990; Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999; Hopper & Powel, 1986; Hassard, 1981), o que reforça sua aplicabilidade para pesquisas da Contabilidade como esta.

³ “[...]they should be viewed as contiguous but separate – contiguous because of the shared characteristics, but separate because the differentiations is [...] of sufficient importance to warrant treatment of the paradigms as four distinct entities” (Burrell & Morgan, 1979, p. 23).

⁴ “[...] as being defined by very basic meta-theoretical assumptions which underwrite the frame of reference, mode of theorising and *modus operandi* of the social theorists who operate within them” (Burrell & Morgan, 1979, p. 23).

Burrell e Morgan (1979) trazem um estudo de fundamentos sociais e organizacionais, mas que, por remeter às ciências sociais aplicadas se refere, inevitavelmente, à Contabilidade. O próprio Morgan (1988) justificou a importância de um ensaio crítico que publicou sobre a prática da Contabilidade e suas premissas epistemológicas defendendo “como a Contabilidade é central para o processo de construção da realidade dentro de uma organização, moldando a tomada de decisão de acordo com os valores e perspectivas subjacentes aos princípios contábeis utilizados” (Morgan, 1988, p. 484, tradução nossa)⁵. Para o autor, melhorias nas visões epistemológicas da prática contábil poderiam reduzir tensões e problemas que permeiam a relação Contabilidade, organizações e sociedade (Morgan, 1988, p. 484).

Com base em tal importância da Contabilidade no cenário organizacional e social, Morgan (1988) teceu severas críticas à ideia de objetividade na Contabilidade, um mito que, segundo ele, tem impedido o desenvolvimento da disciplina. O autor conclui que os contadores, em sua prática, deveriam se sensibilizar das várias dimensões da realidade que pretendem contabilizar. Em suas escolhas, ao utilizarem esquemas contábeis, os contadores deveriam estar cientes dos elementos da realidade que este esquema exclui ou não inclui, reconhecendo as tensões existentes entre a visão de mundo que eles trazem e o mundo completo em sua amplitude (Morgan, 1988, p. 484).

A seguir serão descritos cada um dos paradigmas que compõem o *framework* teórico de Burrell e Morgan (1979), tais como estes autores apresentaram em seu livro. Estas são as premissas paradigmáticas que orientam as múltiplas análises desta pesquisa.

2.1.1 Introdução aos paradigmas de pesquisa do modelo

O funcionalismo, como paradigma dominante na condução de estudos acadêmicos das organizações (Burrell & Morgan, 1979, p. 25 e p. 48) e também da Contabilidade (Major, 2017; Morgan, 1988; Gaffikin, 2006; Gephart, 1999), é enraizado na sociologia da regulação e traz abordagens a partir de um ponto de vista objetivo. Sob estas orientações o pesquisador funcionalista tende a buscar por explicações racionais sobre as relações sociais de ordem e estabilidade, enfatizando a orientação pragmática, ou seja, ressaltando a veracidade imbuída no valor prático de problemas reais e dos resultados de pesquisas (conhecimentos que podem ser colocados em uso).

⁵ “*how accounting is central to the process of reality construction within an organization, shaping decision-making in accordance with the values and perspectives underpinning the accounting principles used*” (Morgan, 1988, p. 484).

De acordo com Burrell e Morgan “a abordagem funcionalista da Ciência Social tende a assumir que o mundo social é composto de artefatos e relações empíricas relativamente concretas que podem ser identificadas, estudadas e medidas através de abordagens derivadas das ciências naturais” (Burrell & Morgan, 1979, p. 26, tradução nossa)⁶. Assim, o funcionalista tem em sua visão de mundo o entendimento de que os “fatos sociais” existem a parte da consciência humana e restringem o homem em suas atividades diárias. Portanto, nesta perspectiva, estes “fatos sociais objetivos” podem ser estudados a partir de metodologias de análises sistemáticas de relações e regularidades, tais quais as metodologias das ciências naturais. Apesar de fortemente atreladas a metodologias quantitativas, análises qualitativas podem também ser orientadas por estas premissas funcionalistas.

A definição do paradigma funcionalista trazida por Burrell e Morgan (1979, pp. 27-28) reconhece que, apesar de sua maior influência ser do positivismo sociológico, elementos do idealismo alemão (que enfatiza a importância de conhecer a sociedade do ponto de vista de seus atores, subjetivamente) e certas influências Marxistas (caracterizada pela sociologia da mudança radical) também influenciaram, em menor grau, a formação das teorias neste paradigma.

Sendo assim, a estrutura do paradigma funcionalista é definida por Burrell e Morgan (1979, pp. 48-49) em quatro abordagens teóricas distintas: a teoria do sistema social, o interacionismo e a teoria da ação social, a teoria integrativa e o objetivismo. Estas quatro abordagens são notavelmente diferentes, entretanto, como explicam Burrell e Morgan (1979, p. 106), existe uma unidade subjacente do paradigma: os pressupostos que orientam os teóricos. Pressupostos como compreender a sociedade como ontologicamente anterior ao homem (determinismo), a observação objetiva e neutra e a visão reguladora e objetiva do mundo real. Por isto algumas pesquisas podem trazer características críticas, ou ainda subjetivas, porém serem consideradas funcionalistas em sua essência.

Assim, os limites ortogonais entre os paradigmas apresentados por Burrell e Morgan (1979), e criticados por autores (Chua, 1986), como explicado adiante nesta dissertação, não pretendem criar divisões perfeitas entre os paradigmas, mas identificar as premissas essenciais a orientarem um pesquisador, conferindo nortes para pesquisas futuras.

A Teoria do Sistema Social é a forma mais pura do positivismo sociológico. Advinda das ciências naturais, adota suas metodologias para o estudo das relações sociais, e é

⁶ “*The functionalist approach to Social Science tends to assume that the social world is composed of relatively concrete empirical artefacts and relationships which can be identified, studied and measured through approaches derived from the natural sciences*” (Burrell & Morgan, 1979, p. 26).

representada pelas escolas do funcionalismo estrutural e das teorias de sistema. O Interacionismo, pela combinação de elementos do idealismo alemão, forma a fronteira mais subjetiva do funcionalismo. Entre estas duas abordagens está a Teoria Integrativa, revelando e contribuindo com ambas as visões (Interacionismo e Teoria do Sistema Social), que se reflete nas escolas do funcionalismo do conflito e teoria dos sistemas morfogenéticos. A última categoria é o Objetivismo, como a Teoria do Sistema Social, muito próxima ao positivismo sociológico, porém de uma forma particular de comprometimento com modelos e métodos das ciências sociais. Por exemplo, o empirismo abstrato, dos modelos quantitativos sem qualidades sociais, e o behaviorismo, dos modelos da psicologia (Burrell & Morgan, 1979, pp. 48-49).

Em oposição ao funcionalismo, o paradigma interpretativista é definido por uma abordagem subjetiva do mundo social, porém consoante com a sociologia da regulação, tal qual o paradigma funcionalista. Neste paradigma os pesquisadores tem a preocupação em entender o mundo como ele é, procurando entender a natureza fundamental do mundo social, no nível da experiência subjetiva. O interpretativista procura explicação dentro da consciência individual e da subjetividade (Burrell & Morgan, 1979, p. 28).

A partir deste paradigma acredita-se que as construções humanas residem e são manifestações do pensamento. Burrell e Morgan (1979, p. 31) explicam que o pensador interpretativista busca compreender as bases e as fontes da realidade social, pela consciência e subjetividade humana em suas questões sobre os significados fundamentais da vida em sociedade. Ou seja, por este paradigma se busca compreender um mundo criado subjetivamente, da forma que ele é, sem se preocupar com questões de conflito, contradição, coerção ou mudança.

Segundo os autores do modelo em estudo, o interpretativismo é um produto do idealismo alemão e tem suas fundações na filosofia social de Kant, que enfatiza a natureza essencialmente espiritual do mundo social (dai o subjetivismo). Burrell e Morgan (1979, pp. 31-32) reforçam o caráter fundamentalmente significativo destes estudos para o campo organizacional, no qual atua a Contabilidade. Entretanto, explicam que os poucos estudos que empregaram este paradigma resultaram em poucas teorias geradas sob esta ótica.

As escolas de pensamento que definem o paradigma interpretativo nas ciências organizacionais, identificadas por Burrell e Morgan (1979, pp. 247-253), são a Etnometodologia e o Interacionismo Simbólico Fenomenológico. A Etnometodologia baseia-se no estudo detalhado do cotidiano, aprendendo como os indivíduos compreendem e ordenam suas atividades diárias e identificando os pressupostos tomados como verdadeiros

que caracterizam uma determinada situação social (natureza da regulação, compreensão do *status quo*). Mais especificamente, nesta abordagem teórica o conhecimento é obtido pela observação e pelo entendimento da sociedade a partir de dentro dela.

O Interacionismo Simbólico Fenomenológico é muito similar a Etnometodologia. Porém, enquanto esta limita suas atividades ao mundo do autor, o Interacionismo trata o ponto de vista do ator como um aspecto do problema, buscando relacioná-lo a um contexto maior (Zimmerman & Wieder, 1970 apud Burrell & Morgan, 1976, p. 252). Portanto, apesar de teorias diferentes, seus teóricos partilham uma unidade subjacente neste paradigma: a preocupação principal em entender as experiências subjetivas a partir dos indivíduos.

O paradigma humanista radical, da mesma forma que o interpretativista, observa o mundo a partir de uma perspectiva subjetivista. Entretanto está preocupado em desenvolver a teoria da sociologia da mudança radical. Ele também deriva do idealismo alemão (de Kant e Hegel), mas é em sua essência representado pela releitura desta teoria por K. Marx em seus primeiros trabalhos (o jovem Marx). “Em essência, Marx inverteu o quadro de referência refletido no idealismo hegeliano e, assim, forjou a base do humanismo radical” (Burrell & Morgan, 1979, p. 33, tradução nossa) ⁷.

A noção mais básica deste paradigma é a inconsciência do homem dominado por superestruturas ideológicas com as quais ele interage levando a uma alienação ou falsa consciência do homem. A consciência do homem tem lugar central nesta orientação paradigmática, e é considerada presa em processos ideológicos dominados pelo poder (econômico, social, político). Entre as preocupações de tal sociologia radical estão: a mudança radical, modos de dominação, emancipação, privação e potencialidade. Preocupações de caráter mais subjetivo. A potencial mudança está relacionada a fazer os atores conscientes dos padrões de dominância.

A visão radical humanista pode ser definida como uma inversão dos pressupostos do funcionalismo, em sua pretensão de mudar o mundo social subjetivo através da transformação. Por esta razão, Burrell e Morgan (1976, p. 307) explicam que os funcionalistas negligenciam a pesquisa radical humanista, considerando estes pesquisadores utópicos, revolucionários, que não conseguem se adaptar ao mundo da “realidade” cotidiana (na

⁷ “*In essence Marx inverted the frame of reference reflected in Hegelian idealism and thus forged the basis for radical humanism*” (Burrell & Morgan, 1979, p. 33)

perspectiva funcionalista) e aceitar o inevitável “progresso” (nesta mesma ontologia funcionalista) ⁸.

Também em defesa da mudança radical, como no paradigma radical humanista, mas de um ponto de vista objetivo, como no funcionalismo, o paradigma radical estruturalista recebeu influência dominante de Marx, em sua maturidade, e de Weber. O foco neste paradigma está na relação estrutural em um mundo social realista. Segundo Burrell e Morgan (1979, p. 34) é comum entre os teóricos que seguem esta orientação, a visão de que a sociedade contemporânea é caracterizada por conflitos que geram mudança radical (emancipação do homem das estruturas sociais que o privam) através de crises políticas e econômicas.

O estruturalismo radical é comprometido com a emancipação e a mudança radical em análises que enfatizam o conflito estrutural, modos de dominação, contradição e privação. As contradições socioeconômicas moldam e limitam a ação humana. Esta emancipação objetivada é resultante da luta de classes socioeconômicas. Da mesma forma que no paradigma interpretativista, Burrell e Morgan (1979, p. 35) notam que suas abordagens teriam muito a contribuir para a teoria organizacional, mas pesquisas neste sentido tem desenvolvido pouco esta visão e suas teorias.

Ambos os paradigmas radicais concordam que a sociedade está em (e necessita de) um processo de mudança dramática. Quer pela transformação da consciência do homem (humanista radical), quer pela união dos antagonismos entre as relações estruturais que formam a sociedade (estruturalista radical). Esta seria a principal distinção entre os paradigmas radicais (Burrell & Morgan, 1979, p. 307).

Esta estrutura desenvolvida por Burrell e Morgan (1979) teve a intensão inicial de mapear paradigmas e melhor estudar as teorias sociais e, conseqüentemente, as teorias organizacionais. Esta representação paradigmática ilustra visões conflitantes com base no fazer ciência e na natureza da própria sociedade. Burrell e Morgan (1979, p. 25) argumentam que suas formas puras são contraditórias, aceitando uma das abordagens, negariam-se todas as outras.

Acreditando que uma síntese destas visões de mundo opostas pode sim ser realizada, dentro dos limites que estabelecem suas contradições e divergências, Poole e Van de Ven (1989) destacaram que tais tensões e oposições, estimulam o desenvolvimento de teorias mais

⁸ “The functionalist usually dismisses radical humanists as Utopian radicals hell-bent upon fanning the flames of revolutionary consciousness, or as mindless existentialists who will not or cannot adjust to the world of everyday 'reality' and accept the inevitable march of 'progress'” (Burrell & Morgan, 1979, p. 307).

abrangentes. Paradoxos neste sentido deveriam ser não apenas aceitos, mas utilizados construtivamente (Poole & Van de Ven, 1989; Lewis & Grimes, 1999).

2.2 A PESQUISA MULTIPARADIGMÁTICA NAS CIÊNCIAS SOCIAIS E ORGANIZACIONAIS

Em defesa da abrangência de teorias construídas a partir de visões paradoxais (Poole & Van de Ven, 1989 e Lewis & Grimes, 1999), pesquisadores da área social e organizacional realizaram investigações empíricas multiparadigmáticas, trazendo à tona estas visões. Ao revisarem estas publicações, Lewis e Grimes (1999, p. 675) distinguiram dois tipos de pesquisas empíricas multiparadigmáticas: os estudos paralelos e os estudos sequenciais. Alguns destes estudos multiparadigmáticos citados por Lewis e Grimes (1999) foram revisados e são descritos a seguir, esta revisão não desconsidera o fato de que muitos outros trabalhos orientados por perspectivas pluralistas foram realizados e mereceriam citações, entretanto, tal varredura não é parte dos objetivos desta pesquisa.

Os denominados estudos paralelos procuram preservar estes conflitos trazidos por visões opostas, representando as diferentes vozes das organizações, em um único recorte de pesquisa. Neles os autores buscam estudar um fenômeno (ou fenômenos, como fez Hassard, 1991) sócio-organizacional a partir de paradigmas concorrentes, em paralelo (Lewis & Grimes, 1999, p. 675).

Bradshaw-Camball e Murray (1991) analisaram, sob três diferentes óticas de pesquisa (funcionalista, interpretativista e radical), as políticas organizacionais e o poder. As descrições paradigmáticas de Burrell e Morgan (1979) orientaram esta pesquisa. Os autores realizaram um estudo para analisar e compreender o comportamento político de uma administração hospitalar e seu discurso de “sérios déficits financeiros” que, em realidade, se tratavam de “jogos de orçamento” e ilusionismos. O uso de metodologias múltiplas (visitas e observação, análise documental, entrevistas, etc.), adequadas a cada uma das três perspectivas utilizadas, destacou diferentes dinâmicas no caso estudado.

Os pesquisadores concluíram que cada perspectiva isoladamente forneceu várias respostas de questões relativas à estrutura, processos e resultados políticos na organização estudada. Entretanto, isoladamente deixavam a desejar em outras questões, estas outras questões eram então abordadas por outra perspectiva. Assim, os autores concluíram que perspectivas funcionalistas são eficientes em seus objetivos, mas trazem resultados superficiais. Estes resultados trazem conhecimento mais aprofundado conforme a pesquisa se

move para paradigmas interpretativistas e radicais (considerando os atores, contextos sociais e relações). Portanto, Bradshaw-Camball e Murray (1991, p. 394) perceberam que o entendimento mais rico do fenômeno não se deu por nenhuma destas pesquisas isoladamente, mas pela análise multiparadigmática.

Também por meio de um estudo de caso, Graham-Hill (1996, apud Lewis & Grimes, 1999, p. 675) investigou o fenômeno da estratégia nas pequenas empresas. Seus dados foram obtidos por entrevistas com um CEO (*Chief Executive Officer*). Conforme explicam Lewis e Grimes, (1999, p. 675), o pesquisador utilizou métodos de estudo de caso adequados a cada um dos quatro paradigmas utilizados (do *framework* de Burrell & Morgan, 1979), para escrever quatro diferentes histórias que, em conjunto, representam a complexidade e as contradições da estratégia em pequenas empresas.

Hassard (1991) estudou uma organização do corpo de bombeiros Britânico pelas quatro câmeras analíticas de Burrell e Morgan (1979). Ao oposto de Graham-Hill (1996, apud Lewis & Grimes, 1999) e de Bradshaw-Camball e Murray (1991), o autor concluiu que, por diferentes lentes paradigmáticas, seu fenômeno de estudo também seria diferente, gerando estudos de casos distintos em uma mesma organização, com uma problemática diferente em cada abordagem paradigmática.

Em sua análise fundamentalista, Hassard (1991, p. 280) estudou a motivação para o trabalho no corpo de bombeiros, pela utilização de um questionário (*survey*) psicomotivacional (*Job Diagnostic Survey*, de Hackman & Oldham, 1975, 1980, apud Hassard, 1991), resultando em análises quantitativas do aspecto motivacional na organização. No paradigma interpretativista o autor estudou as rotinas de trabalho no corpo de bombeiros, através de entrevistas não estruturadas e observação não participante, por metodologia previamente desenvolvida por Silverman e Jones (1975 apud Hassard, 1991). Na pesquisa de Hassard (1991, p. 288) a análise interpretativista desconstruiu a visão da realidade organizacional gerada pela funcionalista.

Orientada pela Teoria Crítica, como teoria anti-organizacional (conforme sugerido por Burrell & Morgan, 1979), a análise humanista radical feita por Hassard (1991, pp. 289-292) procurou compreender o treinamento interno ofertado aos bombeiros de preparação para cargos gerenciais e de supervisão. Por análises etnográficas, por meio de sua participação no referido treinamento e entrevistas com os participantes, Hassard (1991, pp. 289-292) demonstrou como o uso do treinamento interno e o relativo material educacional permitem o controle e a influência sobre a consciência dos trabalhadores, reforçando a estrutura autoritária e garantindo a hegemonia da organização.

O paradigma estruturalista radical foi utilizado por Hassard (1991, pp. 292-294) para analisar as relações de trabalho no corpo de bombeiros. Orientado pelas perspectivas de Marx (1867), Hassard (1991) buscou compreender a luta em um dia normal de trabalho. Em uma perspectiva realista, analisou documentos históricos que mostraram a relação Trabalho, Capital e o Estado na regulação do processo de trabalho no corpo de bombeiros.

Hassard (1991, pp. 294-296) concluiu que estruturas conceituais divergentes contribuem para um entendimento mais amplo do comportamento organizacional. Seus quatro estudos, mesmo que observando fenômenos diferentes, trouxeram imagens divergentes, porém, complementares de uma mesma organização.

Ainda em um estudo multiparadigmático paralelo, mas orientado por diferentes paradigmas, Martin (1992 apud Mumby, 1994) elaborou um estudo de caso multiparadigmático sobre a cultura organizacional. Primeiramente, a própria autora estabeleceu um *framework* de três paradigmas que permeiam os fenômenos organizacionais: integração, diferenciação e fragmentação. Estes se assemelham à natureza da sociedade identificada por Burrell e Morgan (1979), havendo uma relação entre integração e a natureza da regulação destes autores, diferenciação e a natureza de mudança radical e a fragmentação sendo uma mistura entre estas duas naturezas (regulação e mudança radical). Martin (1992 apud Mumby, 1994) utilizou um único estudo de caso e uma mesma base de dados em pesquisas totalmente diferenciadas, objetivando destacar a relevância da teoria gerada pela abordagem de múltiplas perspectivas.

Por outro lado, os estudos multiparadigmáticos denominados sequenciais, conforme explicam Lewis e Grimes (1999, p. 675), buscam de forma intencional fazer pesquisas acerca de um mesmo objeto, a partir de divergentes visões paradigmáticas. Mais especificamente, esta visa contribuir com e confrontar resultados com outras pesquisas já publicadas aumentando o campo e a profundidade do conhecimento acerca do objeto estudado.

Por exemplo, Gioia, Donellon e Sims (1989) utilizaram técnicas da linguística para analisar estruturas cognitivas que permeiam eventos organizacionais a partir de uma ótica interpretativista. A intenção final dos autores era a comparação destes resultados com o resultado de uma pesquisa positivista realizada anteriormente com os mesmo dados (estudo anterior de Gioia & Sims, 1986).

A pesquisa de Lee (1991) procurou integrar perspectivas até então ditas opostas: o interpretativismo e o positivismo, mostrando como ambas trazem resultados importantes para os estudos organizacionais, de forma complementar. Para isto o autor estabeleceu um *framework* de integração destas duas abordagens (Lee, 1991, p. 351). Depois apresentou um

estudo em duas fases, primeiramente uma análise interpretativa, em seguida, uma análise positivista, caminho oposto do feito por Gioia, Donellon e Sims (1989).

Gioia e Thomas, em 1996, seguiram o mesmo itinerário paradigmático de Lee (1991): iniciando por uma abordagem interpretativista (estudo de caso fundamentado) e depois positivista (análise quantitativa a partir de uma amostragem mais generalizável). Eles pesquisaram a criação de sentido nas estratégias de mudança em instituições de ensino superior.

Por fim, com a premissa de que as emoções expressas por quem ocupa um cargo em uma organização influenciam o comportamento dos demais, Sutton e Rafaeli (1988) elaboraram um estudo positivista em lojas de conveniência relacionando emoções agradáveis dos atendentes com o aumento de clientes e de vendas. Quando a relação positiva que esperavam não foi observada, partiram para um estudo de caráter interpretativo e entenderam relações mais complexas que surpreenderam sua suposição inicial. Então, de posse destas novas informações, uma segunda pesquisa positivista foi realizada, confirmando diferentes relações e influências comportamentais neste tipo de organização.

Estas são algumas das várias pesquisas em ciências sociais aplicadas que buscaram estudar fenômenos das organizações a partir de pressupostos divergentes. Elas trazem insights de um rico campo de investigação para diversas áreas do conhecimento, inclusive para a Contabilidade. A seguir, os argumentos de publicações acerca dos paradigmas da pesquisa em Contabilidade, aliados a uma revisão paradigmática (Lewis & Grimes, 1999) das pesquisas em reconhecimento de receita contábil, apresentada na sequência, situam o estudo neste campo; exaltam uma lacuna de pesquisa; e conferem base para esta investigação multiparadigmática.

2.3 OS PARADIGMAS NA PESQUISA CONTÁBIL E A ORIENTAÇÃO PARADIGMÁTICA DOS ESTUDOS CONTÁBEIS SOBRE RECONHECIMENTO DE RECEITA

2.3.1 Evolução da pesquisa contábil e seus estudos epistemológicos

Para introduzir questões relativas à pesquisa contábil, faz-se necessário contextualizar a grande mudança epistemológica vivida na Contabilidade a partir da década de 1970, auge da pesquisa positivista. Até 1960 a pesquisa em Contabilidade era essencialmente normativa. Preocupando-se com o que os gestores deveriam fazer, a pesquisa normativa procurava

prescrever soluções e modelos excelentes, como um manual ou ainda uma consultoria contábil (Major, 2017). A partir de 1970, com trabalhos influentes com os de Ball e Brown (1968), Jensen (1976) e Watts e Zimmerman (1978 e 1979), as questões se voltaram à prática, procurava-se, então, entender o que os gestores estavam fazendo, ao invés de concluir sobre o que deveriam fazer.

O trabalho pioneiro de Ball e Brown (1968) buscou verificar a utilidade da receita reportada pelas empresas através da identificação de suas relações com os preços das ações. Até aquele momento, as pesquisas buscavam comparar práticas existentes com modelos ou normas, ignorando as previsões que o modelo é capaz de fazer em conformidade com o comportamento observado (Ball & Brown, 1968, p. 159). Neste sentido, ao demonstrarem por métodos rigorosos que a informação de receita anual produzida pela Contabilidade tinha utilidade prática (pela reação do mercado – alteração no preço da ação), a pesquisa destes autores alcançou grande relevância e impactou os estudos contábeis em geral.

Em 1976, Jensen publicou reflexões acerca da pesquisa contábil, criticando a pesquisa normativa e enfatizando a necessidade de teorias e evidências baseadas em abordagens positivistas. A sua principal alegação era a falta de utilidade e baixo impacto na prática resultantes da pesquisa normativa. Esta maior relação com a prática, entendendo seus elementos e suas relações causais e de regularidade, sustentou a defesa do positivismo por longos anos.

O marco da chamada Teoria Positiva da Contabilidade se deu pelos trabalhos empíricos de Watts e Zimmerman (1978, 1979) em defesa desta. Os autores pesquisaram a razão das firmas em fazer esforços para influenciar (*lobbying*) as determinações dos órgãos reguladores. Através de evidências empíricas da decisão de 52 firmas frente às reavaliações de nível de preço pelo FASB, eles confirmaram que as empresas tendem a gerenciar seus resultados, frente a intervenções governamentais, as quais poderiam afetar seus fluxos de caixa futuros (Watts & Zimmerman, 1978). Estes autores defendem a Teoria Positivista, clamando por teorias generalizáveis, impossíveis pela então pesquisa normativa. Segundo esta corrente positivista, as teorias normativas seriam táticas para reforçar noções preconcebidas e de interesse próprio (Zeff, 1974, p. 177 apud Watts & Zimmerman, 1979, p. 300).

Em uma perspectiva antagônica à positivista, outros autores defendiam um significado não apenas organizacional, mas também social e econômico da Contabilidade. Perspectiva que, segundo tais autores, evidencia-se na própria trajetória de desenvolvimento da Contabilidade (Burchell et al, 1980; Hopwood, 1987; Walker, 2016). Neste sentido, Hopwood (1987, p. 213) explica:

Pesquisas mais recentes estão começando a questionar tal visão organizacionalmente isolada, no entanto. Cada vez mais a Contabilidade tem sido vista como tendo algumas de suas origens nos conflitos sociais onde são encenados na arena organizacional (Cooper, 1980, 1981; Hopper et al., 1986; Tinker, 1980; Tinker et al., 1982). [...] A partir de tal perspectiva, opções, decisões e ações organizacionais são vistas como sendo positivamente moldadas pelas formas em que elas se relacionam com as práticas contábeis. [...] De fato, a Contabilidade é considerada como um dos meios importantes pelos quais a organização é incorporada ao domínio social (Hopwood, 1987, p. 213, tradução nossa)⁹.

Para Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 15), sobre a visão da Contabilidade em seu caráter social, além do econômico:

No fundo, essa nova visão traz conceitos e elementos cognitivos da Sociologia, abrindo novas fronteiras para a pesquisa contábil, pois se parte da admissão de que o mundo das empresas, dos agentes econômicos, da Contabilidade, não é totalmente racional ou movido apenas por desejos de lucro máximo a curto prazo e a qualquer custo. [...] Essas visões sociais, sociológicas e institucionais abrem um vasto campo de investigação para a Contabilidade, e metodologias de pesquisa empírica podem perfeitamente ser utilizadas, como se faz em Sociologia e Psicologia (Iudícibus et al. 2005, p. 15).

Sustentadas por esta natureza social, organizacional e econômica da Contabilidade, críticas à Teoria Positivista, aplicada à pesquisa em Contabilidade e a estudos sociais e organizacionais, foram elaboradas (Bolland & Gordon, 1992; Hopwood, 2007; Major, 2017; Morgan, 1988; Mouck, 1992). Bolland e Gordon (1992) analisaram estas críticas em dois aspectos que consideram não apropriadamente explicados por Watts e Zimmerman (1990): o aspecto econômico e o aspecto da filosofia da ciência.

Uma revisão das críticas publicadas à teoria positiva da Contabilidade mostra que, embora as críticas baseadas na filosofia da ciência possam não ser muito eficazes, as críticas baseadas na economia que enfatizam as limitações da análise econômica baseada no equilíbrio oferecem um caminho promissor para as críticas metodológicas da teoria positiva da Contabilidade (Bolland & Gordon, 1992, p. 142, tradução nossa)¹⁰.

Os autores concluíram que, em uma análise econômica, os aspectos “positivistas” da abordagem de Watts e Zimmermam são mais retóricos do que metodológicos. Com esta mesma interpretação, Mouck (1992) também justificou o sucesso da teoria de Watts e

⁹ “More recent inquiries are starting to question such an organisationally isolated view however. Increasingly accounting is coming to be seen as having some of its origins in the social conflicts which are enacted in the organisational arena (Cooper, 1980, 1981; Hopper et al., 1986; Tinker, 1980; Tinker et al., 1982). [...] From such a perspective, organisational options, decisions and actions are seen as being positively shaped by the ways in which they intersect with accounting practices. [...] Indeed, accounting is considered as one of the important means by which the organisation is incorporated into the social domain” (Hopwood, 1987, p. 213).

¹⁰ “A review of the published critiques of positive accounting theory shows that although critiques based on philosophy of science may not be very effective, economics based critiques that emphasize the limitations of equilibrium-based economic analysis offer a promising avenue for methodological critiques of positive accounting theory” (Bolland & Gordon, 1992, p. 142).

Zimmerman à retórica de seus discursos, considerados por este autor como a disseminação de uma ideologia política (Mouck, 1992, p. 54).

Esta visão da Contabilidade como parte de um contexto social, organizacional e econômico, também fornece o argumento que Morgan (1988) considerou ao desenvolver uma perspectiva alternativa ao positivismo, acerca da natureza do processo contábil. Segundo o autor, em sua característica subjetiva de construção da realidade, a ideia de objetividade não passa de um mito que impede o desenvolvimento da disciplina. Coautor da teoria dos paradigmas sociológicos e organizacionais que orienta esta dissertação, Morgan (1988) defende uma visão construtiva, contextualizada e de epistemologia interpretativa por parte dos profissionais e pesquisadores na Contabilidade.

Entretanto, mesmo em face de tais críticas, o positivismo ainda é considerado a orientação metodológica, dentro do paradigma funcionalista, mais influente na pesquisa contábil (Chua, 1986; Bricker, 1989; Hopper & Powel, 1985; Theóphilo, 2000; Theóphilo, 2004; Theóphilo & Iudícibus, 2005). Hopper e Powel (1985) realizaram uma revisão das pesquisas acerca dos aspectos organizacionais e sociais da Contabilidade gerencial, classificando-as de acordo com o *framework* proposto por Burrell e Morgan (1979). Os autores sugeriram que a natureza multidisciplinar da Contabilidade gerencial e a conseqüente variedade de teorias empregadas em suas pesquisas mascaram sua tendência por seguir uma perspectiva sempre muito similar (Hopper & Powell, 1985, p. 429). Hopper e Powell (1985, p. 455, tradução nossa) concluem que “quando a pesquisa contábil é agrupada de acordo com suas premissas da ciência social, o funcionalismo reina praticamente absoluto”¹¹.

Este “reinado absoluto” do funcionalismo, paradigma de epistemologia positivista, é usado por Watts e Zimmerman (1990) como argumento defensor de sua tese. Segundo os autores, sua publicação positivista de 1978 foi como um catalisador para pesquisas na escolha do método contábil. Eles argumentam que as críticas que receberam por seus trabalhos positivistas não tiveram influência na pesquisa contábil, em comparação com a influência que exerceram seus trabalhos positivistas (Watts & Zimmerman, 1990, p. 149).

É notável que o positivismo trouxe grandes avanços para a Contabilidade. A prova disso é que tal paradigma saciou as inquietudes dos pesquisadores da área contábil por um bom tempo, conforme teorizou Kuhn (2013/1962), ao explicar a respeito da dominância de um paradigma de pesquisa em uma área do conhecimento. Scott (2003, pp. 259-287) em seu livro de Teoria da Contabilidade Financeira traz um capítulo devoto à Teoria Positiva da

¹¹ “when accounting research is grouped according to its social science assumptions, functionalism reigns virtually absolute” (Hopper & Powell, 1985, p. 455).

Contabilidade, destacando a evidenciação por meio destas pesquisas das consequências econômicas das escolhas contábeis. Scott (2003) ilustra, através de exemplos de pesquisas positivistas, como estas foram um marco e influenciaram a teoria da Contabilidade Financeira de hoje.

Apesar destes avanços que trouxe à Contabilidade, Major (2017, p. 173) destaca que os positivistas baseiam “o argumento de sua superioridade no rigor que os métodos quantitativos adotados envolvem e no potencial preditivo das teorias formuladas”. A autora segue explicando que foi a partir de críticas às implicações práticas e ao valor da pesquisa normativa que o positivismo se instaurou, entretanto, “na essência, este tipo de pesquisa se baseou nos mesmos pressupostos da pesquisa normativa” (Major, 2017, p. 173). Assim, Major (2017) caracteriza a pesquisa positivista e a normativa como seguidoras de um mesmo paradigma, no modelo de Burrell e Morgan (1979), o funcionalista.

Adicionalmente, críticos ao argumento do rigor metodológico dos positivistas contestam que os conceitos nos quais a Contabilidade, em sua realidade prática, se baseia são socialmente construídos (interpretativos) e tratam de uma realidade complexa, visto o caráter social e humano da Contabilidade, diferentemente da realidade pressuposta pelos positivistas (Chua, 1986; Hopper & Powell, 1985; Major, 2017; Morgan, 1988; Williams, 2014).

Por exemplo, Baker e Bettner (1997) destacam o surgimento de um conflito social na pesquisa contábil que exclui estudos interpretativos e críticos, na medida em que a Contabilidade exerce influência, cria e controla a realidade social. Os autores ainda destacam a influência do sujeito, caracterizando a Contabilidade como altamente parcial: “Ao contrário da percepção pública, a Contabilidade não é um reflexo estático da realidade econômica, mas uma atividade altamente partidária” (Baker & Bettner, 1997, p. 293, tradução nossa)¹².

Embasados nestes contundentes argumentos contrários à pesquisa positivista, e corroborando com a Contabilidade em seu caráter social e organizacional, vários pesquisadores passaram a sugerir e enaltecer as contribuições advindas de abordagens alternativas na pesquisa contábil (Baker & Bettner, 1997; Baxter & Chua, 2003; Chua, 1986; Hopwood, 2007; Lukka, 2010; Morgan 1988; Parker, 2012). Por exemplo, Gaffikin (2006) comenta que a Contabilidade sofre com as perspectivas de pesquisa limitadoras, mas que há uma série de outras perspectivas, as quais ele denomina estudos críticos, que podem fornecer visões mais aprofundadas aos teóricos. Segundo o autor (Gaffikin, 2006, p. 17):

¹² “*Contrary to public perception, accounting is not a static reflection of economic reality, but rather is a highly partisan activity*” (Baker & Bettner, 1997, p. 293).

Abraçar uma estrutura filosófica alternativa serviu como um antídoto para a prescrição positiva estéril da hegemonia metodológica dominante. Os estudos contábeis críticos tem uma ampla gama de posturas, desde as altamente conservadoras até (poucas) extremamente radicais, mas todas elas têm a intenção de tentar melhorar a prática contábil tornando os contadores mais conscientes das conseqüências sociais, políticas e econômicas mais amplas de sua prática (Gaffikin, 2006, p. 17, tradução nossa)¹³.

Hopwood (2007) advoga pela disseminação de abordagens alternativas com o argumento de que a Contabilidade deve ser estudada no contexto em que atua (social, econômico, político, institucional ou tecnológico), com profundidade e contextualização, de modo que permita a dinâmica da mudança, para que seja uma fonte de iluminação e não um dogma (Hopwood, 2007, pp. 1370-1371; Major, 2017). Para Parker (2012) é a pesquisa qualitativa, como pesquisa alternativa sugerida pelo autor, que permite engajamento com o campo em estudo, preocupação com seus processos, sua complexidade além de ser crítica e reflexiva.

Neste histórico da pesquisa em Contabilidade, conforme argumentos anteriormente apresentados, observa-se um movimento da pesquisa normativa, praticamente abandonada pela adoção da pesquisa positivista, que é então criticada pelos teóricos que sugerem o uso de abordagens alternativas para a pesquisa contábil, mais interpretativas e críticas. Todos estes teóricos trazem argumentações coerentes e que, em determinados tipos de investigações, trouxeram avanços científicos à Contabilidade, a partir das abordagens diversas que defendem.

Em uma síntese dialética, outros autores advogam pela denominada pesquisa multiparadigmática, considerando o contexto em que esta se insere, de forma holística, sem limitá-la a um único paradigma (Ardalan, 2017; Chua, 1989; Gioia & Pitre, 1990; Hassard, 1991; Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Poole & Van de Ven, 1989; Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012). Para estes autores os paradoxos gerados por diferentes visões teóricas enriquecem o entendimento da realidade. Estes paradoxos são frutos de investigações a partir de visões paradigmáticas opostas, o que não ocorre quando a comunidade científica de uma ciência social aplicada encerra suas pesquisas em uma única visão paradigmática.

Iudícibus, Martins, e Carvalho (2005, p. 8) ressaltam a característica holística da Contabilidade, atingida plenamente pela pesquisa multiparadigmática:

¹³ “Embracing an alternative philosophical framework has served as an antidote to the sterile positive prescription of the mainstream methodological hegemony. Critical accounting studies take a wide range of stances from highly conservative to (a few) extremely radical but they all have the intention of trying to improve accounting practice by making accountants more aware of the wider social, political and economic consequences of their practice” (Gaffikin, 2006, p. 17).

É claro que, para efeito de pesquisa e para realçar certas dimensões, a Contabilidade pode ser estudada sob as mais variadas ênfases, como a ética, a macroeconômica, a institucional e social, a comportamental, a sistêmica e a histórica, entre outras, só que a Contabilidade é muito mais que qualquer dessas suas abordagens individualmente tomadas (Iudícibus, Martins & Carvalho, 2005, p. 8).

Van der Meer-Kooistra e Vosselman (2012) advogam que o pluralismo teórico e a diversidade paradigmática elevam a relevância da pesquisa em Contabilidade gerencial. Ardalan (2017) afirma que esta abordagem multiparadigmática é aplicável a qualquer fenômeno, inclusive fenômenos financeiros. Durocher (2009) também sugere a formação de um corpo de conhecimento em pesquisas interpretativas no contexto da pesquisa em Contabilidade Financeira. Vollmer (2009, p. 148) relembra que tomar o progresso das ciências naturais como o modelo, ou o desenho a ser seguido, para as ciências sociais aplicadas tem sido severamente criticado pelos pesquisadores.

2.3.2 A pesquisa contábil sobre reconhecimento da receita: uma revisão multiparadigmática

A revisão da literatura é essencial para início de qualquer investigação científica (Järvinen, 2016; Martins & Theóphilo, 2009; Theóphilo & Iudícibus, 2005). Em uma revisão crítico-epistemológica da pesquisa nacional em Contabilidade, Theóphilo e Iudícibus (2005) analisaram publicações acadêmicas da área entre os anos de 1994 e 2003. Um de seus achados foi a falta de referência a estudos anteriores em 68% dos trabalhos analisados, configurando o que os autores chamaram de “trabalhos sem passado” (Theóphilo & Iudícibus, 2005, p. 166).

Nesta publicação, os autores evidenciaram a mudança epistemológica da pesquisa brasileira do normativo para o positivismo, o que foi, segundo eles, notavelmente um avanço. Entretanto, eles fazem um chamado para “uma maior diversidade de estratégias de pesquisa, abordagens metodológicas e teóricas, o que contribuirá para um conhecimento mais abrangente dos fenômenos estudados” (Theóphilo & Iudícibus, 2005, p. 170). Para Theóphilo e Iudícibus (2005, p. 148) estudos como o que realizaram, de natureza crítico-metodológica, trazem avanços científicos reflexivos acerca do conhecimento neles produzido. “[...] é imprescindível os pesquisadores estarem atentos para a natureza do conhecimento gerado em seu campo de estudo, assim como para os fundamentos que norteiam as investigações” (Theóphilo & Iudícibus, 2005, p. 148).

Baxter e Chua (2003) realizaram uma revisão epistemológica internacional, com o objetivo de investigar abordagens alternativas na Contabilidade gerencial, no período de 1976

a 1999. Suas conclusões sugerem que pesquisas alternativas (não positivistas) são necessárias para sustentar futuras contribuições na área.

De acordo com estes estudos bibliométricos de cunho epistemológico, a Metatriangulação proposta por Lewis e Grimes (1999), metodologia seguida nesta investigação, também requer uma fase inicial de fundamentos da pesquisa. Nesta fase I, após a definição do fenômeno de interesse, deve ser realizada uma Revisão Multiparadigmática das publicações sobre o fenômeno a ser analisado. Conforme é explicado na seção 3.1 da metodologia, esta revisão tem a intenção de colocar o pesquisador em contato com os paradigmas que orientam os autores no fenômeno em questão, levando a uma maior compreensão deste campo teórico (Lewis & Gimes, 1999). Não há como falar de paradigmas de pesquisa acerca de um determinado objeto, sem entender e revelar o impacto dos pressupostos orientadores dos teóricos no entendimento sobre tal fenômeno (Lewis & Grimes, 1990, p. 673).

Este levantamento bibliométrico acerca dos paradigmas que orientam os pesquisadores sobre o tema reconhecimento de receita fornece um conhecimento essencial acerca do estado da arte dos paradigmas orientadores das pesquisas neste tema, e que fundamentam esta pesquisa. Assim, a Revisão Multiparadigmática de artigos publicados relativos a reconhecimento de receita faz parte do referencial que sustenta esta pesquisa, configurando parte do referencial teórico desta.

Uma primeira revisão multiparadigmática de pesquisas nacionais e internacionais sobre reconhecimento de receita foi elaborada por Mott e Sanches (2017)¹⁴. Tal estudo tomou por base quatro diferentes classificações paradigmáticas: Normativo, Positivismo, Interpretativo e Crítico (Myers, 2013, pp. 36-37; e Kam, 1990). A técnica de revisão aplicada neste trabalho foi a revisão por agrupamento, tal qual sugerido por Lewis e Grimes (1999). A mesma amostra coletada nesta pesquisa foi analisada e adaptada para adequação ao modelo de Burrell e Morgan (1979). Os resultados desta nova Revisão Multiparadigmática são apresentados a seguir, primeiramente em seus parâmetros metodológicos, em seguida, em seus resultados e conclusões.

¹⁴ Esta seção tem por base o trabalho intitulado “Quebra de Paradigmas na Pesquisa Contábil: Oportunidade Para Compreender a IFRS 15” de autoria de Mott (autora desta dissertação) e Sanches, apresentado no XI Congresso AnpCont, em Belo Horizonte, em 2017 e publicado nos Anais deste evento. No momento da elaboração desta dissertação este artigo encontra-se em processo de avaliação para publicação em revista da área. Ressalta-se que os paradigmas de classificação da revisão publicada em tal artigo são, em certa medida, diferentes do modelo aqui utilizado, o que implicou em divergente classificação final da mesma amostra analisada nos dois trabalhos, após uma nova análise realizada.

Parâmetros metodológicos da revisão multiparadigmática

Esta revisão multiparadigmática por agrupamento (Lewis & Grimes, 1999), de abordagem descritiva e qualitativa (Martins & Theóphilo, 2009), buscou classificar as pesquisas contábeis sobre reconhecimento de receita em suas visões paradigmáticas, apresentando-as em agrupamentos. A classificação, como anteriormente explicado, seguirá o modelo de Burrell e Morgan (1979), dispondo as pesquisas em grupos pelos quatro diferentes paradigmas deste modelo: Funcionalista, Interpretativista, Humanista Radical e Estruturalista Radical.

O quadro 1 a seguir resume os parâmetros de busca dos artigos analisados nesta revisão. Após a apresentação destes parâmetros, são explicadas as considerações que orientaram as decisões quanto a estes parâmetros de busca. E, então, são citados os critérios para análise dos artigos. A próxima sessão apresentará os resultados e suas discussões.

Quadro 1 - Critérios de busca e formação da amostra da revisão multiparadigmática

| Base: | Science Direct | SPELL |
|------------------------|--|-----------------------------|
| Data da busca: | Janeiro de 2017 | Janeiro de 2017 |
| Limitação (filtros): | Apenas Journals. | Artigos ou casos de ensino. |
| Palavras buscadas: | " <i>revenue recognition</i> " AND " <i>accounting</i> " | "reconhecimento da receita" |
| Palavras contidas em: | Resumo, título ou palavras-chave. | Resumo. |
| Período de publicação: | De: 01/01/1996 até: 31/12/2016 | De: 1996 até: 2016 |
| Artigos localizados: | 20 | 9 |
| Artigos excluídos: | 3 | 0 |
| Artigos revisados: | 17 | 9 |

Fonte: adaptado de Mott & Sanches (2017).

Conforme definido por Mott e Sanches (2017), as bases de dados *Science Direct* e *Scientific Periodicals Eletronic Library* (SPELL) foram escolhidas considerando a confiabilidade e representatividade (nacional e internacional) destas fontes, bem como o número maior de artigos encontrados com as palavras chaves, em relação a outras bases testadas. Estas palavras chaves foram eleitas para garantir a maior amostra possível de artigos que tratassem o reconhecimento da receita como tema central. Também por esta razão o aparecimento das palavras chaves foi limitado a títulos, palavras chaves ou resumos dos artigos, conforme opção de busca disponibilizada pelas bases de dados. A definição do período de 20 anos (1996 a 2016) justifica-se pela intensão em estudar as publicações de

períodos anteriores às discussões oficiais relacionadas ao reconhecimento de receita pelo IASB¹⁵. Adicionalmente foi considerada a viabilidade em analisar tal período.

Do total de 20 artigos internacionais resultantes da busca na base *Science Direct*, 3 foram excluídos pois não eram estudos da Contabilidade (Anna et al., 2000; Davidson & Baldwin, 2005; Harper et al., 2013). Na base SPELL, os 9 artigos nacionais resultantes da busca foram revisados. Portanto, a amostra final contou com um total de 26 artigos (Mott & Sanches, 2017).

Estes 26 artigos foram analisados com o objetivo de avaliar o paradigma orientador dos seus autores na produção da pesquisa e elaboração de seus textos. Esta análise não teve a pretensão de avaliar a qualidade ou a validade destas pesquisas, de seus métodos ou achados.

Mesmos tratando-se de uma análise com certo teor de subjetividade, já que a classificação final dependeu da interpretação do sujeito-pesquisador, é possível citar pressupostos que orientaram esta classificação multiparadigmática. A análise da escolha e a abordagem do problema de pesquisa investigado, bem como o tipo de conhecimento obtido por cada artigo (pela análise da questão de pesquisa e hipóteses testáveis – se elas estão evidenciadas ou não – pelos pressupostos da literatura, teorias orientadoras e pelos métodos utilizados).

Por exemplo, problemas que procuravam relacionar variáveis, testar hipóteses, etc., buscando entender ou evoluir a realidade tal qual ela é (manutenção do *status quo*) e com uma abordagem de pesquisa por métodos objetivos (a citar, métodos estatísticos), foram classificados dentro do paradigma funcionalista. Enquanto problemas que, também a partir de uma análise objetiva, buscavam identificar conflitos em estruturas sociais, que privam o homem da emancipação (por exemplo, defendendo uma mudança da norma adotada), foram classificados como estruturalistas radicais. E assim por diante.

Nos casos de ensino analisados (que representaram 31% da amostra) a classificação final considerou o tipo de formação que eles incentivaram (subjetiva ou objetiva; voltada à regulação ou à mudança). Mais especificamente, se as questões propostas consideravam o sujeito-aluno, incentivando discussões subjetivas, ou se tratavam objetivamente da interpretação de casos para aplicação da norma. Por exemplo, nos casos de questões sugeridas para trabalhar em classe com a intenção de ensinar a aplicação da norma, considerou-se um paradigma funcionalista (com enfoque normativo). Se estas questões instigavam a expressão

¹⁵ Em Janeiro de 2001, o comitê denominado G4+1 (membros normatizadores da Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e dos EUA), se reuniu e divulgou suas preocupações e discussões preliminares a respeito do reconhecimento de receita. Este foi considerado o estágio 1 do projeto de reconhecimento de receita do IASB, que culminou com a publicação da IFRS 15, 13 anos depois.

da opinião do sujeito-aluno, considerava-se um paradigma interpretativista. As instruções ao professor trazidas nestas publicações também foram analisadas a partir desta mesma lógica.

Em determinados artigos foi possível identificar a existência de uma transição ou coexistência de paradigmas diferentes (por exemplo, Falcão, Pinto & Niyama, 2014; Nakao & Assaf Neto, 2009). Entretanto, sempre foi possível destacar um paradigma dominante do estudo, que guiou a classificação do artigo nos grupos. Depois de classificados individualmente, os artigos foram agrupados, em conjuntos, por paradigma predominante. A seguir, os resultados da classificação destes artigos são apresentados, bem como o agrupamento final por paradigma dominante.

Resultados da Revisão Multiparadigmática: uma evidência da problemática sustentada

Os resultados obtidos desta classificação paradigmática são apresentados em grupos que, além da identificação do artigo e sua fonte (autores, ano de publicação, *journal*, etc.), trazem a origem do periódico (se é nacional ou internacional), o tipo de pesquisa realizada (levantamento, *survey* ou estudo de caso; caso de ensino; pesquisa bibliográfica ou pesquisa documental) e a epistemologia desta.

Dentro desta classificação epistemológica da amostra analisada, considerou-se como formas de obtenção do conhecimento a positivista, a anti-positivista e a normativa¹⁶. Os estudos de epistemologia positivista ou normativos foram ambos classificados como de paradigma funcionalista ou estruturalista radical¹⁷. A epistemologia anti-positivista, de caráter subjetiva, é considerada interpretativista, quando os autores são a favor da manutenção ou evolução do *status quo* (regulação), ou humanista radical, quando defensores da mudança radical.

Ao observar os resultados desta revisão por paradigma orientador da pesquisa, disponibilizados nos quadros a seguir, é notória a dominação do paradigma funcionalista (quadro 2), representando 85% do total da amostra analisada. O quadro 3 ilustra detalhes deste grupo de publicações funcionalistas. Por exemplo, as pesquisas internacionais representam 64% das 22 publicações funcionalistas, principalmente devido aos casos de

¹⁶ A epistemologia normativa foi considerada uma perspectiva pela sua representatividade na pesquisa contábil, sendo a epistemologia dominante destas pesquisas até meados dos anos 1970 (Kam, 1990; Iudícibus & Lopes, 2004; Iudícibus et al, 2005; Major, 2017).

¹⁷ Sobre o positivismo Major (2017, p. 173) explica que “na essência, este tipo de pesquisa se baseou nos mesmos pressupostos da pesquisa normativa”. Portanto, considerou-se nesta pesquisa ambos o positivismo e o normativismo como abordagens Funcionalistas, quando a favor da regulação, e Estruturalista Radical, quando a favor da mudança radical.

ensino publicados no *Journal of Accounting Education*, o que não surpreende visto que as publicações internacionais representam a maioria da amostra. O método de investigação mais utilizado, aparte dos casos de ensino, é a pesquisa empírica por levantamento, condizente com a abordagem mais comum para a pesquisa positivista em Contabilidade. Adicionalmente, 55% dos textos funcionalistas tem uma abordagem positivista, os demais são normativos. Mesmo após a ascensão da Teoria Positiva da Contabilidade, observou-se presença significativa de publicações de epistemologia normativa inclusive recentemente (por exemplo, Cova, 2016 e Falcão, Pinto & Niyama, 2014).

Os casos de ensino representam uma parte interessante da análise à medida que refletem os pressupostos e abordagens da educação contábil que influenciam a formação profissional e a formação de pesquisadores nesta área do conhecimento (Kuhn, 2013/1962, p. 63). O fato destes casos de ensino serem exclusivamente internacionais pode significar a falta de interesse nacional por este tipo de publicação, ou a ausência de um periódico específico que aceite este tipo de pesquisa, aparentemente um campo a ser explorado no Brasil (Mott & Sanches, 2017).

Quadro 2 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações funcionalistas

| Autor(es); Ano de publicação | Título do artigo | Periódico | Origem do periódico | Epistemologia | Tipologia de Pesquisa |
|---|---|--|--------------------------------|----------------------|----------------------------------|
| Salter, Roberts e Kantor; 1996 | <i>The IASC Comparability Project: A Cross-National Comparison of Financial Reporting Practices and IASC Proposed Rules</i> | <i>Journal of International Accounting & Taxation.</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – survey |
| Dillon e Nathan; 1997 | <i>Accounting For Lifetime Memberships: The Case of Travel Time Partners, Inc.</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Pfeiffer, Capettini e Whittenburg ; 1997 | <i>Forrest Gump - Accountant: A Study Of Accounting in The Motion Picture Industry</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Lovata, Reed e Costigan; 2000 | <i>Revenue and Expense Recognition cases developed from the accounting and auditing enforcement releases.</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Sacchetti, Harris, Warden e Roth; 2002 | <i>Contribution of ED Admissions to Inpatient Hospital Revenue</i> | <i>The American journal of emergency medicine</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |

Quadro 2 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações funcionalistas (continuação)

| Autor(es); Ano de publicação | Título do artigo | Periódico | Origem do periódico | Epistemologia | Tipologia de Pesquisa |
|---|--|---|--------------------------------|----------------------|----------------------------------|
| Zhang; 2005 | <i>Revenue recognition timing and attributes of reported revenue: The case of software industry's adoption of SOP 91-1</i> | <i>Journal of Accounting and Economics</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |
| Bauman, Bauman e Das; 2010 | <i>Valuation consequences of regulatory changes in revenue recognition: evidence from advertising barter sales</i> | <i>Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |
| Caylor; 2010 | <i>Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks</i> | <i>Journal of Accounting and Public Policy</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |
| Ebrahim, Schultz e Hollister; 2010 | <i>Instructional case: When derivatives drive earnings — Crown Oil, Inc.</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Baird e Rolfes; 2011 | <i>Onesource Corporate Consulting, Inc.: Tax and financial reporting considerations</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Grimm e Hoag; 2011 | <i>Gemini Communications: A case applying revenue recognition standards</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Cullinan e Wright; 2012 | <i>CV Technologies/Cold-fX</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Normativa | Caso de ensino |
| Apostolov; 2015 | <i>Revenue recognition from construction contracts: differences between Bulgarian national accounting standards and international accounting standards</i> | <i>Procedia Economics and Finance</i> | Internacional | Normativa | Pesquisa Bibliográfica |
| Xu e Doupnik; 2016 | <i>The impact of different types and amounts of guidance on the implementation of an accounting principle</i> | <i>Research in Accounting Regulation</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – survey |
| Cruz, Silva e Rodrigues; 2009 | Uma Discussão sobre os Efeitos Contábeis da Adoção da Interpretação IFRIC 12 – Contratos de Concessão | Revista Contabilidade Vista & Revista | Nacional | Normativa | Pesquisa Bibliográfica |
| Nakao e Assaf Neto; 2009 | A Tributação da Renda por Fluxos de Caixa Realizados | READ: revista eletrônica de administração | Nacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |

Quadro 2 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações funcionalistas (continuação)

| Autor (es); Ano de publicação | Título do artigo | Periódico | Origem do periódico | Epistemologia | Tipologia de Pesquisa |
|--|--|---|--------------------------------|----------------------|----------------------------------|
| Mota, Campos, Niyama e Paulo; 2012 | Reconhecimento de Receitas nos Contratos de Construção Imobiliária: um Estudo do Exposure Draft Ed/2010/6 - Receita de Contratos com Clientes | Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online) | Nacional | Normativa | Pesquisa Bibliográfica |
| Mello e Salotti; 2013 | Efeitos do regime tributário de transição na carga tributária das companhias brasileiras | Revista de Contabilidade e Organizações | Nacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |
| Santos e Salotti; 2013 | O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras? | Revista Contemporânea de Contabilidade | Nacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |
| Falcão, Pinto e Niyama; 2014 | Reconhecimento da Receita de Venda Imobiliária: Um Estudo das Maiores S/A's Brasileiras no Mercado Residencial | Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online) | Nacional | Normativa | Pesquisa Bibliográfica |
| Hsiao e Carvalho; 2014 | O Entendimento de Usuários Externos no Reconhecimento de Receitas em Contratos de Longo Prazo: Conceito e Momento | Revista Universo Contábil | Nacional | Positivista | Pesquisa Empírica – survey |
| Cova; 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 | Nacional | Normativa | Pesquisa Bibliográfica |

Fonte: adaptado de Mott & Sanches (2017).

Quadro 3 - Detalhes das publicações funcionalistas

| | Total* | Nacionais* | Internacionais* |
|-------------------------------------|---------------|-------------------|------------------------|
| Amostra total | 26 | 9 | 17 |
| Funcionalistas | 22 | 8 | 14 |
| Funcionalistas – normativos | 12 | 4 | 8 |
| Funcionalistas – positivistas | 10 | 4 | 6 |
| Pesquisas empíricas – <i>survey</i> | 3 | 1 | 2 |
| Pesquisas empíricas – levantamento | 7 | 3 | 4 |
| Pesquisas bibliográficas | 5 | 4 | 1 |
| Casos de ensino | 7 | 0 | 7 |

* em número de artigos.

Entre as quatro publicações brasileiras guiadas por paradigmas normativos destaca-se a pesquisa de normas e bibliográficas com o intuito de descrição de novas normativas. Por exemplo, Cruz, Silva e Rodrigues (2009) tratam a adoção da IFRIC 12, enquanto Mota, Campos, Niyama e Paulo (2012) e Cova (2016), a adoção da IFRS 15. A resistência deste tipo de abordagem normativa, dita findada após a ascensão da Teoria Positiva da Contabilidade, pode justificar-se pelo caráter exploratório destas pesquisas acerca da adoção de novas normas.

Dentre os 8 casos de ensino da amostra quase todos são de caráter funcionalista (normativista). Foi somente em 2013 que Drnevich e Stuebs publicaram um caso de ensino um pouco diferente dos demais. De características interpretativistas, este caso não questiona a aplicação da norma vigente, mas, propõe discussões nas quais sujeito-aluno e sujeito-professor são incentivados a expor opiniões e julgamentos. O texto trata sobre a subjetividade na aplicação das normas internacionais e como as diferenças culturais influenciam o julgamento dos contadores e os resultados reportados.

Além deste caso de ensino internacional, mais uma publicação foi identificada como interpretativista. Esta é nacional e foi publicada em 2009 por Pereira, Nossa e Nossa. Através de um estudo de caso, por meio de análise documental, observação e entrevistas, os autores buscaram investigar o momento de reconhecimento da receita proveniente da venda de créditos de carbono, à luz da Teoria da Contabilidade. Tal objetivo seria normativo (funcionalista) caso a pesquisa não tivesse considerado o sujeito (por meio de entrevistas) e o contexto (por meio de observação) em suas análises. O quadro 4 apresenta as publicações identificadas como interpretativistas.

Quadro 4 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações interpretativistas

| Autor(es); Ano de publicação | Título do artigo | Periódico | Origem do periódico | Epistemologia | Tipologia de pesquisa |
|---|---|--|--------------------------------|------------------------------|------------------------------------|
| Drnevich e Stuebs; 2013 | <i>Cultural differences and judgment in financial reporting standards</i> | <i>Journal of Accounting Education</i> | Internacional | Anti-positivista (subjetivo) | Caso de ensino |
| Pereira, Nossa e Nossa; 2009 | Momento de Reconhecimento da Receita Proveniente da Venda de Créditos de Carbono: o Caso de uma Operadora de Aterro Sanitário no Estado do Espírito Santo | Revista Contabilidade Vista & Revista | Nacional | Anti-positivista (subjetivo) | Pesquisa Empírica – estudo de caso |

Fonte: adaptado de Mott & Sanches (2017).

Apenas duas pesquisas internacionais demonstraram pressupostos da sociologia da mudança radical (quadro 5), conforme definido por Burrell e Morgan (1979), como umas das duas naturezas da sociedade, são as pesquisas de Baker e Hayes (2004) e McLean e Garis (2005). Entretanto, ambos mantiveram uma abordagem objetiva na construção do conhecimento.

Baker e Hayes (2004) evidenciaram, através do estudo do caso da Enron Corp. e de uma análise crítica da US GAAP, os problemas de usar a forma legal para obscurecer a substância econômica da transação, relacionadas a reconhecimento de receita. Os autores fazem uma crítica à norma vigente US GAAP (imposta pelas instituições reguladoras) a favor da sua mudança. Porém, suas conclusões são embasadas em fontes de análise objetivas (documentais), sem haver espaço para consideração do sujeito.

Também criticando o reconhecimento da receita pelas US GAAP, McLean e Garis (2005) fizeram um estudo de um caso de reconhecimento das receitas provenientes das unidades de farmácias distribuidoras pela gestora da rede. Os autores evidenciam, através dos relatórios financeiros (formulário 10-K, da *Security and Exchange Commission* - SEC), que a norma US GAAP, imposição das instituições regulamentadoras, esconde a performance econômica verdadeira da indústria. McLean e Garis (2005) sugerem um novo modelo para reconhecimento de receita para as gestoras de grandes redes de farmácias. Da mesma forma que na pesquisa de Baker e Hayes (2004), não há coleta de dados e análises que considerem a percepção do sujeito em contexto, caracterizando a publicação como estruturalista radical.

O texto de McLean e Garis (2005) foi publicado no periódico *Research in Social and Administrative Pharmacy*, da área de conhecimento da saúde. Isto pode justificar a escolha por uma abordagem paradigmática diferente da predominante na Contabilidade. Confirmando que um olhar a partir de outra perspectiva, livre de vieses, pode resultar na construção de novas teorias, e no conhecimento emancipatório (Mott & Sanches, 2017).

Quadro 5 - Resultados da revisão multiparadigmática: publicações estruturalistas radicais

| Autor(es); Ano de publicação | Título do artigo | Periódico | Origem do periódico | Epistemologia | Tipologia de pesquisa |
|---|---|---|--------------------------------|----------------------|--|
| Baker e Hayes; 2004 | <i>Reflecting form over substance: the case of Enron Corp</i> | <i>Critical Perspectives on Accounting</i> | Internacional | Normativa | Pesquisa Documental |
| McLean e Garis; 2005 | <i>Accounting principles, revenue recognition, and the profitability of pharmacy benefit managers</i> | <i>Research in Social and Administrative Pharmacy</i> | Internacional | Positivista | Pesquisa Empírica – levantamento |

Fonte: adaptado de Mott & Sanches (2017).

Nenhuma pesquisa da amostra analisada, nacional ou internacional, realizou investigações sob a ótica humanista radical, buscando pelo conhecimento do sujeito em investigação, pressupondo uma natureza relativista do mundo, e visando a mudança radical pela formação de uma consciência livre (Burrell & Morgan, 1979).

A tabela 1 a seguir ilustra o número total de artigos publicados por ano, para cada paradigma analisado, para as publicações nacionais (nac.) e internacionais (internac.). Nota-se que a primeira publicação identificada entre os 17 artigos internacionais é de 1996, período inicial da busca de dados e um ano após a vigência da IAS 11 – Contratos de Construção. Entre os 9 artigos publicados em periódicos nacionais a data inicial é 2009, o que coincide com o período inicial de adoção das normas internacionais de Contabilidade no Brasil. O período próximo ao início da vigência de uma norma pode ser fator motivador de realização de pesquisas acerca do tema (Mott & Sanches, 2017).

Não é possível identificar mudanças consistentes nos paradigmas das pesquisas sobre reconhecimento de receitas, nos anos de divulgação oficial das discussões preliminares sobre a IFRS 15, 2008, e de publicação da norma IFRS 15 final, em 2014. Entretanto, nota-se o aumento sutil do número total de publicações em 2009 e 2010, possível reflexo da consolidação das IFRS como normas internacionalmente aceitas, e da publicação de muitas destas normas (Mott & Sanches, 2017).

Tabela 1 - Total de artigos por ano e paradigma – nacionais e internacionais

| Ano | Estruturalista Radical | | | Funcionalista | | | Interpretativista | | | Total Geral |
|--------------------|------------------------|-----------|----------|---------------|-----------|-----------|-------------------|-----------|----------|-------------|
| | Nac. | Internac. | Total | Nac. | Internac. | Total | Nac. | Internac. | Total | |
| 1996 | | | | | 1 | 1 | | | | 1 |
| 1997 | | | | | 2 | 2 | | | | 2 |
| 2000 | | | | | 1 | 1 | | | | 1 |
| 2002 | | | | | 1 | 1 | | | | 1 |
| 2004 | | 1 | 1 | | | | | | | 1 |
| 2005 | | 1 | 1 | | 1 | 1 | | | | 2 |
| 2009 | | | | 2 | | 2 | 1 | | 1 | 3 |
| 2010 | | | | | 3 | 3 | | | | 3 |
| 2011 | | | | | 2 | 2 | | | | 2 |
| 2012 | | | | 1 | 1 | 2 | | | | 2 |
| 2013 | | | | 2 | | 2 | | 1 | 1 | 3 |
| 2014 | | | | 2 | | 2 | | | | 2 |
| 2015 | | | | | 1 | 1 | | | | 1 |
| 2016 | | | | 1 | 1 | 2 | | | | 2 |
| Total Geral | | 2 | 2 | 8 | 14 | 22 | 1 | 1 | 2 | 26 |

Legenda: Nac.: nacionais.

Internac.: internacionais.

Fonte: adaptado de Mott & Sanches (2017).

Esta revisão evidenciou uma pesquisa contábil sobre o reconhecimento da receita fortemente sustentada por paradigmas funcionalistas (por abordagens normativas e

positivistas), que representou 85% da amostra analisada. Este achado corrobora com as críticas à pesquisa contábil na literatura (Bricker, 1989; Chau, 1986; Gaffikin, 2006; Gephart, 1999; Major, 2017; e Martins, 2012). Esta dicotomia normativismo-positivismo pressupõe a existência de uma visão objetiva da realidade. Constata-se nesta revisão multiparadigmática o reducionismo paradigmático, o qual pode distanciar a pesquisa científica da prática contábil (Chua, 1989; Morgan, 1988).

Com base nesta revisão, é possível inferir que a pesquisa em Contabilidade ainda está em evolução, reflexo de sua eminente cientificidade. Nacionalmente foram encontrados artigos publicados apenas nos últimos oito anos (2009 a 2016), talvez reativos a adoção das normas internacionais de Contabilidade no Brasil.

Pesquisas de cunho reativo podem ser consideradas resultantes da visão dominante na pesquisa contábil, impedindo-a de ser emancipatória, como propõe a Teoria Crítica (Habermas, 1982). A Teoria Crítica requer maturidade da pesquisa e dos pesquisadores, que espera-se refletir na proatividade da pesquisa a partir de premissas críticas, como realizado por McLean e Garis, 2005 (Mott & Sanches, 2017).

O número de publicações encontradas na amostra foi relativamente pequeno, considerando a abrangência das bases utilizadas e o extenso período em análise. Estas poucas publicações sobre reconhecimento de receita é um fato no mínimo curioso, considerando-se o tema controverso e relevante que é o reconhecimento da receita (Zhang, 2005; Mott & Sanches, 2017).

2.4 RECONHECIMENTO DA RECEITA CONTÁBIL E A IFRS 15

A Teoria da Contabilidade traz perspectivas diferenciadas sobre receita e seu reconhecimento. A maioria destas discussões se refere ao momento de reconhecimento da receita (Iudícibus e Lopes, 2004). Por outro lado, para um grupo de teóricos, estas dúvidas teriam origem e poderiam ser sanadas pela definição apropriada de receita e de sua natureza (Kam, 1990; Hendriksen & Van Breda, 1999; Iudícibus et al, 2005).

Kam (1990, p. 264), conceitua receita como um evento relacionado ao aumento no valor total de um ativo (ou a redução de um passivo), com um correspondente aumento no patrimônio dos proprietários, devido a atividades lucrativas da firma. O foco, para o autor, deve ser dado tanto nas atividades de produção como na venda, correlacionadas às operações da organização.

Receita representa um evento que tem a ver com um aumento no valor total dos ativos e, às vezes, com uma diminuição no valor do passivo, com um aumento simultâneo no patrimônio líquido do proprietário, devido às atividades direcionadas ao lucro da empresa (Kam, 1990, p. 264, tradução nossa)¹⁸.

Prosseguindo, o autor elenca três princípios de reconhecimento da receita: (1) mensurabilidade do ativo: no sentido de objetividade, verificabilidade e de ser percebível, ou seja, recebível; (2) existência de uma transação: muito criticado, este princípio tem um número cada vez maior de exceções permitidas, mais ainda após a publicação da IFRS 15, como nos ganhos e perdas cambiais e no reconhecimento a valor de mercado; e (3) conclusão substancial do processo de receita: relacionado à noção de cumprimento do evento crítico, ou seja, cumprimento do maior esforço econômico (Kam, 1990).

Hendriksen e Van Breda (1999, pp. 224-229), sob outra perspectiva, acreditam que a melhor definição de receita é como produto da empresa, ou seja, com o foco na atividade de produção e agregação de valor econômico. São, portanto, contrários ao conceito de fluxo de saída, ou foco na venda. Estes autores discordam da relevância da existência de uma transação para reconhecimento da receita, mas evidenciam que a receita deve ser obtida (pela agregação de valor econômico, ao longo do ciclo de produção) e realizada ou realizável (como capacidade de converter direitos em dinheiro, mas não necessariamente pela realização da venda).

A partir destas definições, observa-se que a grande questão de debate acerca da receita contábil volta para o momento adequado para seu reconhecimento. As dúvidas surgem quando se consideram os diferentes setores produtivos e suas particularidades quanto ao produto ou ciclo de operação. Por exemplo, setores de ciclos operacionais alargados, como as construtoras; ou com recebimentos antecipados, como as vendedoras de automóveis que incluem no valor do automóvel as futuras revisões; ou a produção longa e entrega em períodos posteriores ao da contratação e/ou aquisição. Nestes casos existe uma maior incerteza de qual seria o momento em que ocorre a transferência de controle do bem, uma das condições para reconhecimento da receita.

Nacionalmente, antes da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, a convenção da objetividade era intimamente relacionada ao reconhecimento de receitas. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da então Deliberação 29/86, referendava o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibracon), denominado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que determinava que o reconhecimento da

¹⁸ “Revenue represents an event that has to do with an increase in the total value of the assets, and sometimes a decrease in the value of the liability, with a concurrent increase in the owner’s equity, due to the profit-directed activities of the firm” (Kam, 1990, p. 264).

receita deveria seguir os princípios de Contabilidade geralmente aceitos¹⁹. Nesta estrutura conceitual, o Ibracom definia quando a receita era considerada realizada:

A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora [...] (Ipecafi, 1986).

Assim, considerava-se objetivamente oportuno o reconhecimento da receita na transferência do produto ao cliente, na maioria das vezes coincidindo com o momento da venda. Fatores como a objetividade na conclusão dos esforços para obtenção da receita e na exatidão do valor de mercado da transação e dos custos do produto ou serviço vendido orientavam esta decisão. Na prática contábil brasileira, na maioria das vezes, esta objetividade e exatidão eram relacionadas aos critérios formais de realização a transação.

Entretanto, por vezes, esta excessiva objetividade resultava em perda da relevância da informação. As normas internacionais do IASB, as IFRS, primam pela relevância da informação contábil, buscando um equilíbrio entre esta relevância e a desejável objetividade. Isto, pois, “Em geral, as demonstrações contábeis são aprimoradas quando a receita é registrada o mais rapidamente possível após a mensuração do aumento de valor” (Hendriksen & Van Breda, 1999, p. 229).

Esta necessidade da informação tempestiva evidencia-se ainda mais no cenário organizacional contemporâneo, contexto de atuação das organizações e, portanto, da Contabilidade na Era do Conhecimento (Choo, 2013; Coelho & Lins, 2010; Davenport, 2000). Contexto de mudanças no qual a gestão das empresas, o ambiente empresarial e, conseqüentemente, a Contabilidade são diretamente afetados (Coelho & Lins, 2010, p. 13), tal qual apresentado na seção 1.1.2 desta dissertação.

Em 28 de maio de 2014, o IASB e o FASB publicaram, em conjunto a IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes, a norma sobre o reconhecimento de receitas que entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2018. Na introdução da própria norma, estão listadas as razões para sua emissão: a importância da receita nas demonstrações financeiras, a necessidade de harmonização e mesmo de revisão das normas então vigentes e a necessidade de esclarecer princípios – que fossem harmônicos a todos – sobre receita (IASB, 2014a, p. A677).

A IFRS 15 substitui a maior parte da orientação sobre o reconhecimento de receita então em vigor em IFRS e U.S. GAAP, a saber: IAS 11 Contratos de Construção (CPC 17);

¹⁹ Tal pronunciamento foi divulgado em janeiro de 1986 e revogado pela diretoria nacional em Maio de 2011. Com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) o Ibracom deixou de emitir pronunciamentos contábeis e tornou-se membro do CPC, que tem hoje esta função.

IAS 18 Receitas (CPC 30); IFRIC 13 Programas de Fidelização de Clientes; IFRIC 15 Acordos para Construção de Imóveis; IFRIC 18 Transferências de Ativos de Clientes (ICPC 11); e SIC-31 Receita de Troca Envolvendo Serviço de Publicidade. A norma se aplica a contratos de entrega de bens ou serviços para clientes, exceto quando tais contratos forem cobertos por outra norma do IASB, como, por exemplo, nos arrendamentos mercantis (IASB, 2014a, p. A681).

No parágrafo IN7 (IASB, 2014a) fica explícito o princípio central da IFRS 15: “[...] uma entidade reconhece a receita para retratar a transferência de bens ou serviços prometidos para clientes em um montante que reflete a contraprestação a que a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços”.

A metodologia geral da norma, bem como os passos para a aplicação desta metodologia, foi extraída da IFRS 15 por Almeida (2016, p. 135):

- A receita deve retratar a transferência do controle de bens ou serviços prometidos aos clientes; e
- A receita deve ser mensurada em um montante que reflita a remuneração a que a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

Os passos para aplicação da metodologia geral são os seguintes (Almeida, 2016; IASB, 2014a):

- Passo 1 – Identificação do contrato com cliente.
- Passo 2 – Identificação da obrigação de desempenho.
- Passo 3 – Determinação do preço da transação.
- Passo 4 – Alocação do preço da transação.
- Passo 5 – Reconhecimento da receita.

A norma estabelece o princípio do reconhecimento da receita baseado na satisfação da obrigação de desempenho, que ocorre quando o controle de um bem ou serviço é transferido para o cliente. Deste princípio resulta uma das grandes mudanças trazidas pela IFRS 15. O foco muda da transferência de riscos e benefícios, principal parâmetro para reconhecimento da receita até então, para a transferência de controle.

Espera-se que os efeitos diretos nas entidades serão variados, dependendo da indústria ou das práticas correntes de Contabilidade. Para a maioria das vendas, como as transações de varejo direto, não ocorrerão grandes mudanças. Entretanto, as entidades que vendem produtos e serviços em um só pacote (por exemplo, as telefônicas ou empresas de software), ou aquelas envolvidas em grandes projetos, de longa duração, (como as empresas de engenharia e

construção) podem enfrentar mudanças significativas relativas ao montante ou ao momento de reconhecimento da receita (PWC, 2014; KPMG, 2014; Almeida, 2016).

Uma destas mudanças se refere ao tratamento dado a transferências de produtos ou serviços quando não há um preço de venda observável. Por exemplo, quando é estimada a ocorrência de penalizações ou bonificações atreladas à venda. Com a IFRS 15 a companhia é requerida a reconhecer o preço da transação com bases em estimativas (IASB, 2014b). Este é um exemplo de mudança contrastante com os critérios de objetividade e exatidão empregados no reconhecimento da receita no Brasil antes da norma IFRS 15.

Com relação à combinação ou modificação de contratos, a norma fornece detalhes criteriosos, requerendo maior segregação por obrigação de desempenho contratadas (PWC, 2014). Por exemplo, a prática atual pode mudar para indústrias automobilísticas que vendem o automóvel juntamente com o serviço de manutenção, ou para as indústrias de telecomunicação, que reconheciam em uma única receita a venda de aparelhos celulares com o serviço de rede (Almeida, 2016, p. 133).

A avaliação do momento da transferência de controle, em uma análise subjetiva, guiará o momento para reconhecimento da receita. É pela transferência do controle que a obrigação de desempenho pode ser considerada satisfeita. Por exemplo, as licenças de propriedade intelectual podem tanto ter sua obrigação satisfeita em um único momento, quanto ao longo do período de prestação do serviço (PWC, 2014; Almeida, 2016, p. 133). Esta mensuração do progresso da obrigação será um desafio para determinados setores, pela subjetividade de tal análise. Por exemplo, Almeida (2016, p. 133) cita as indústrias de vendas de imóveis, que deverão “rever se a receita será reconhecida ao longo do tempo de construção do ativo (prática atualmente adotada no Brasil) ou num momento específico do tempo (quando o imóvel está pronto)”.

Portanto, a nova norma tem a intenção de corrigir as fraquezas e deficiências das normas vigentes até então, conforme consideradas pelo IASB, sistematizando o processo de reconhecimento da receita através da abordagem destes 5 passos para tal reconhecimento, visando otimizar a comparabilidade das demonstrações financeiras. A natureza e o alcance destas mudanças variarão de acordo com a entidade e o tipo de indústria, afetando apenas algumas empresas, em certos tipos de transação. Entretanto, para muitas empresas a IFRS 15 não terá nenhum impacto direto. As empresas devem conhecer plenamente seu modelo de negócio e instituir controles internos para os processos de estimativa e julgamento que serão necessários para adequação à norma (Almeida, 2016).

2.5 O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DE NORMAS DO IASB

Compreender o IASB em sua história e o desenvolvimento de seu processo normativo (de criação das IFRS) precede qualquer pesquisa acerca da implementação destas normas. Faz-se necessário compreender o processo de implementação das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS do IASB antes de estudar a implementação da IFRS 15.

O estabelecimento das IFRS como Normas Internacionais de Contabilidade se deu em 2000 a partir da recomendação do IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*) pelo uso destas normas para companhias listadas transfronteiriças. Neste mesmo ano o *International Accounting Standards Committee* (IASC), criado em 1973, foi reestruturado para formar o IASB, supervisionado por curadores independentes²⁰.

Carmo (2014) divide a história do IASB em três grandes períodos: (1) de 1973 a 1987, quando o IASC possuía pouca influência; (2) de 1987 a 2000, quando o início da influência do IASC nos organismos internacionais resultou na sua reestruturação, formando o IASB; e (3) de 2001 até os dias atuais, com a notável abrangência das normas do IASB, que em 2017 são requeridas ou permitidas em 138 das 150 jurisdições acessadas pelo órgão.

Conforme divulgado no site da Fundação IFRS²¹, o IASB é um grupo independente de especialistas em preparação de normas contábeis, auditorias, utilização de demonstrações financeiras e em educação contábil. Estes *experts* são caracterizados por uma mistura de diferentes experiências provenientes de diferentes localizações geográficas. Como corpo normativo da Fundação IFRS, o IASB desenvolve e publica as IFRS, além de aprovar as interpretações emitidas pelo Comitê de Interpretações da IFRS (o IFRS IC, que substituiu o IFRIC).

O objetivo da Fundação IFRS, uma organização sem fins lucrativos e de interesse público, e do IASB, como seu corpo normativo, é:

O principal objetivo da Fundação IFRS é desenvolver, no interesse público, um conjunto único de padrões para relatórios financeiros de alta qualidade, compreensível, executável e globalmente aceito, baseados em princípios claramente articulados. A Revisão da Estratégia dos Conselheiros de 2011 da Fundação IFRS deixa claro que, ao executar a missão da IFRS Foundation como seu órgão normatizador, o *International Accounting Standards Board* (IASB) deve desenvolver normas de relatórios financeiros que forneçam um fiel retrato da posição financeira e do desempenho da entidade em suas demonstrações financeiras. Essas normas devem servir aos investidores e outros participantes do mercado

²⁰ Fonte: <http://www.ifrs.org/> Recuperado em 17 de Dezembro de 2017.

²¹ Op. cit.

permitindo decisões de alocação de recursos e outras decisões econômicas de maneira informada (IFRS Foundation, 2016, p. 4, tradução nossa)²².

Em seu processo de normatização o IASB tem a intenção de demonstrar transparência e imparcialidade, procurando garantir sua legitimidade. Este desejo é observável nos passos envolvidos na normatização, descritos pelo *Board*²³: as reuniões são públicas e transmitidas ao vivo do escritório de Londres, onde o IASB está sediado; bem como são publicadas as agendas informando as deliberações do *Board* e os sumários das discussões e das decisões após as reuniões; e o processo de consulta pública preliminar à emissão de uma norma ou interpretação.

Com uma última atualização em Junho de 2016, a IFRS Foundation publicou um manual que descreve o devido processo normativo, manual intitulado *Due Process Handbook* (IFRS Foundation, 2016). Em linhas gerais o manual cobre os princípios que norteiam a normatização do IASB (transparência, consulta completa e justa aos interessados e *accountability*)²⁴ e os aspectos técnicos do programa de elaboração das normas, que incluem um processo de etapas para a implementação de uma norma. O escopo do processo de implementação da norma, objeto de pesquisa desta dissertação, abrange estas etapas definidas pela fundação.

De acordo com o *Due Process Handbook*, assim se caracterizam os passos a serem seguidos dentro do processo de implementação de normas do IASB (Carmo, 2014; IFRS Foundation, 2016):

1. A definição de uma **agenda de discussões**: um documento público revisado pelo órgão a cada 5 anos, esta agenda contém as principais questões que merecem atenção do IASB.
2. O **planejamento do projeto**: através de um programa estruturado de pesquisa o IASB explora os problemas listados em sua agenda;

²² “The foremost objective of the IFRS Foundation is to develop, in the public interest, a single set of high quality, understandable, enforceable and globally accepted financial reporting standards based on clearly articulated principles. The IFRS Foundation Trustees Strategy Review 2011 makes clear that, in carrying out the IFRS Foundation’s mission as its standard-setting body, the International Accounting Standards Board (IASB) should develop financial reporting standards that provide a faithful portrayal of an entity’s financial position and performance in its financial statements. Those standards should serve investors and other market participants in making informed resource allocation and other economic decisions” (IFRS Foundation, 2016, p. 4).

²³ Fonte: <http://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-standards/> Recuperado em 17 de Dezembro de 2017.

²⁴ The due process requirements are built on the following principles:

(a) transparency—the IASB conducts its standard-setting process in a transparent manner;
(b) full and fair consultation—considering the perspectives of those affected by IFRS globally; and
(c) accountability—the IASB analyses the potential effects of its proposals on affected parties and explains the rationale for why it made the decisions it reached in developing or changing a Standard (FASB Foundation, 2016, p. 7).

3. Os **documentos de discussão**: frequentemente, porém em caráter opcional, o IASB requer o comentário do público acerca de seus projetos e pesquisas, através do envio de documentos de discussão (*discussion papers*).
4. A elaboração e apresentação de uma **minuta de exposição** (ou *exposure draft - ED*) de uma nova norma ou alteração de uma norma existente: nesta fase é garantida a consulta pública anterior ao processo de publicação de uma norma IFRS. Diferente do documento de discussão, nesta fase a minuta representa uma proposta concreta de emissão da nova norma, ou alteração da existente. Esta minuta baseia-se nas pesquisas e recomendações do *staff*, comentários recebidos nos *discussion papers*, sugestões do conselho consultivo do IASB e de outros normatizadores e, depois de aprovada por pelo menos 2/3 dos membros do *Board*, é publicada para comentários no site do IASB. Estes comentários, ou seja, as *comment letters*, são recebidos pelo IASB, analisados, sumarizados e disponibilizados *on-line* para garantir a transparência do processo. A sua posição quanto aos comentários recebidos também é divulgada no site do IASB. Pode ser requisitado ao público comentários sobre uma segunda minuta de exposição se o *board* achar necessário (ou *revised exposure draft - RED*). De acordo com Carmo (2014, p. 50):

[...] a característica mais marcante do processo normativo desenvolvido pelo IASB e que o diferencia de outros normatizadores contábeis, é a possibilidade de ampla participação de interessados por meio de cartas comentários, e a manutenção do registro destas cartas para consulta pública.

5. A elaboração e **apresentação da nova norma ou alteração da norma existente**, refinada a partir das propostas recebidas nos processos de documentos de discussão e minutas de exposição.
6. Programa de **manutenção das normas**: Não limitando-se à emissão das IFRS, o IASB verifica sua implementação, identificando possíveis problemas a serem endereçados. Como resultado, possíveis documentos de interpretação podem ser preparados ou alterações da própria norma. O programa de revisões pós-implementação faz parte desta fase e deve ser realizado a partir de dois anos de utilização de uma norma.

2.5.1 A Implementação da IFRS 15

Em Janeiro de 2001, o comitê denominado G4+1 (membros normatizadores da Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e dos EUA), se reuniu e divulgou suas preocupações e discussões preliminares a respeito do reconhecimento de receita. Esta foi a última reunião do grupo que foi extinto com a criação do IASB. Esta discussão inicial foi considerada o estágio 1 do projeto de reconhecimento de receita do IASB, compondo sua agenda de discussão, que culminou com a publicação da IFRS 15, 13 anos depois. O

comunicado de Janeiro de 2001 do G4+1 descreve as principais preocupações quanto ao reconhecimento da receita na agenda de discussão:

O Grupo discutiu o status do trabalho que está sendo realizado pelo Reino Unido sobre reconhecimento da receita. A discussão centrou-se nas dificuldades de estabelecer critérios de reconhecimento que podem ser usados de forma útil e consistente em vários tipos de transações geradoras de receita. Em particular, o Grupo discutiu transações nas quais não é claro em que medida o desempenho ou entrega ocorreram, como distinguir e quando contabilizar separadamente vários elementos em transações envolvendo múltiplos elementos (incluindo vendas de bens com garantias e com direitos de devolução), como contabilizar as transações de permutas e certos aspectos da mensuração da receita. Os membros do grupo reconheceram que todas as jurisdições estavam enfrentando problemas semelhantes na área de reconhecimento de receita e que a comunicação contínua entre os normatizadores, incluindo o novo IASB, sobre os desenvolvimentos em suas jurisdições era desejável (FASB, 2001, tradução nossa)²⁵.

Em 2002, foi assinado um acordo entre o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), denominado “*Norwalk Agreement*”. Desde então, estes *boards* vem tecendo esforços para a convergência entre a U.S. *Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) e a IFRS (Holzmann & Munter, 2015). O IASB e o FASB passaram, então, a trabalhar em conjunto para a elaboração de normas de considerável impacto, considerados grandes projetos, na intenção de criar uma normativa única e de alta qualidade aceita globalmente. Em 2006 estes projetos foram identificados no *Memorandum of Understanding* (MoU). A normativa para Reconhecimento de Receita, a IFRS 15, foi um dos principais e mais bem sucedidos destes projetos elaborados em conjunto pelos órgãos, conforme destacado por Holzmann e Munter (2015, p. 102, tradução nossa)²⁶:

Dos muitos projetos de convergência, o mais bem sucedido foi o projeto conjunto de receita, para o qual o FASB e o IASB emitiram uma norma convergente em 28 de maio de 2014. Na verdade, quando essa norma convergente foi emitida, o presidente do IASB se referiu a como “a jóia da coroa da convergência”.

²⁵ “*The Group discussed the status of work being conducted by the UK on revenue recognition. The discussion centered on the difficulties of establishing recognition criteria that can be usefully and consistently applied to various types of revenue-generating transactions. In particular, the Group discussed transactions in which it is not clear to what extent performance or delivery has occurred, how to distinguish and when to account separately for various elements in transactions involving multiple elements (including sales of goods with warranties and with rights of return), how to account for barter transactions, and certain aspects of revenue measurement. Group members acknowledged that all jurisdictions were facing similar issues in the area of revenue recognition and that ongoing communication among standard setters, including the new IASB, about developments in their jurisdictions was desirable*” (FASB, 2001). Fonte: FASB, 2001. G4+1 Communiqué. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/g4final.pdf> Recuperado em 17 de Dezembro de 2017.

²⁶ “*Of the many convergence projects, the one most successfully completed was the joint revenue project, for which the FASB and IASB issued a converged standard on May 28, 2014. In fact, when this converged standard was issued, the chairman of the IASB referred to it as ‘the jewel in the crown of convergence’*” (Holzmann & Munter, 2015, p. 102).

Segundo os autores, o sucesso desta convergência se deu, pois, ambos os *boards* trabalharam em conjunto em todos os passos de desenvolvimento da norma, durante os doze anos que ele durou. Quer pela relevância do tema que endereça, quer por este longo prazo de seu desenvolvimento, a norma de Receita de Contrato com Clientes foi, talvez, uma das mais esperadas emissões do IASB.

O processo de implementação da IFRS 15 seguiu todas as instâncias do *Due Process* estabelecido pela IFRS Foundation (2016), citadas na seção anterior. Desde as preocupações iniciais listadas em agendas de discussão do IASB, até as revisões pós-publicação da norma, que culminaram na revisão da data de efetividade desta, todas as etapas do processo foram empregadas na elaboração da norma de reconhecimento de receita. Mesmo as etapas opcionais foram seguidas, entendendo a complexidade e importância da norma. Assim, é possível elaborar um quadro elencando os requisitos do *Due Process* (IFRS Foundation, 2016) com as ações tomadas no processo de implementação da IFRS 15 (quadro 6):

Quadro 6 - Processo de implementação da IFRS 15 – *due process*

| <i>Due process</i> | Estágios do projeto IFRS 15 | | | |
|--------------------------------------|--|--|---|---|
| | Descrição do estágio | <i>Feedback Considerado</i> | Principal documento emitido | Data de conclusão |
| 1. Agenda de discussões | Documento público que estabelece as principais questões sob a atenção do IASB. | Pesquisas de seu <i>staff</i> , comentários de outros normatizadores e sugestões do Conselho Consultivo. | Deliberação do <i>Board</i> (G4+1 <i>COMMUNIQUE</i> , Jan/2001). | 2002 |
| 2. Planejamento do projeto | Fase internamente organizada na qual o IASB pesquisou o problema de reconhecimento de receita, os documentos de discussão são resultantes desta fase de planejamento e pesquisa. | | | |
| 3. Documentos de discussão | Concatenado dos documentos de estudo e pesquisa do IASB divulgado ao público (através da elaboração de um documento de discussão) para obtenção de comentários. | Possíveis abordagens e visões preliminares do próprio IASB, desenvolvidas até este estágio. | <i>Discussion paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers.</i> | Dez/2008 |
| 4. Minuta de exposição | 4.1 Apresenta a proposta concreta de emissão da IFRS 15. | 211 Cartas comentários recebidas até 19/Jun/2009 sobre o documento de discussão do estágio 3. | <i>Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers (ED/2010/06)</i> | Jun/2010 |
| | 4.2 Uma segunda minuta pode ser requisitada, principalmente em temas materiais e complexos, como é o reconhecimento de receita. | 986 cartas comentários recebidas até 22/Out/2010 sobre o <i>exposure draft</i> resultante da primeira minuta do estágio (4.1). | <i>Exposure Draft ED/2011/6 (A revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers)</i> | Nov/2011 |
| 5. Apresentação da nova norma | Apresentação da IFRS 15, refinada pelos processos de discussão e comentários recebidos sobre as minutas. | 361 Cartas comentários recebidas até 13/Mar/2010 sobre o <i>revised exposure draft</i> resultante da segunda minuta do estágio (4.2). | <i>IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers</i> | Mai/2014 |
| 6. Manutenção da norma | Estágio de análises pós-emissão da norma IFRS, cobrindo seus impactos e possíveis imprevistos decorrentes de sua aplicação. | 100 cartas comentários em resposta à minuta de exposição da prorrogação da data para efetivação da norma em um ano (para 01/Jan/2018). | <i>Final amendment: Effective Date of IFRS 15</i> E a formação do <i>Transition Resource Group (TRG)</i> , estabelecido pelo IASB e pelo FASB para oferecer suporte para as empresas na implementação da nova norma. | Set/2015 (emissão da IFRS 15 com data revisada). O estágio 6 continua. |

Fonte: elaborado pela autora, com base em IFRS Foundation (2016) e Carmo (2014).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A descrição dos aspectos metodológicos deste trabalho começa pela apresentação da estratégia de Metatriangulação elaborada por Lewis e Grimes (1999). Seguiu-se tal método, como proposta de realização de pesquisas a partir de divergentes lentes paradigmáticas, como orientação metodológica. A Metatriangulação sugere os passos metodológicos para a realização da pesquisa multiparadigmática, que se fundamenta, nesta dissertação, nos quatro paradigmas da pesquisa social e organizacional do *framework* desenvolvido por Burrell e Morgan (1976).

Em seguida, classifica-se o tipo de pesquisa a ser realizada, primeiro quanto aos fundamentos epistemológicos que sustentam o trabalho, após quanto à tipologia da pesquisa. Então, é apresentado um desenho metodológico da pesquisa proposta (figura 5), também baseado no *framework* de Burrell e Morgan (1976, p. 22) e em Lewis e Grimes (1999, p. 680). E, por fim, são apresentadas as delimitações e as limitações metodológicas do estudo.

3.1 A METATRIANGULAÇÃO COMO MÉTODO DE PESQUISA

Embora a construção de teoria seja sempre um processo de construção de sentido, influenciada pelas suposições subjacentes dos teóricos (Weick, 1989), a natureza provocativa inerentemente da investigação multiparadigmática gira em torno da pergunta ‘É possível escapar de um paradigma corrente ou original?’ (Lewis & Grimes, 1999, p. 686, tradução nossa)²⁷.

Apesar do termo paradigmas de pesquisa ter sido introduzido por Thomas Kuhn, em 1962 (Kam, 1990, p. 488), foi a partir de 1979, com os estudos de Burrell e Morgan, que buscaram definir um modelo dos paradigmas de pesquisa que permeiam as pesquisas sociais e organizacionais, que outros pesquisadores desta área começaram a se atentar para o tema.

Poole e Van de Ven (1989, p. 562) questionaram o fato de que, usualmente, o conhecimento teórico nas teorias organizacionais e gerenciais busca por consistência interna, limitando seu escopo. Os autores sugerem que a construção de teorias menos limitadas se daria pelo estímulo que surge das tensões e oposições teóricas, ou seja, os paradoxos deveriam não apenas ser aceitos, como também utilizados construtivamente (Poole & Van de Ven, 1989, p. 562). Lewis e Grimes (1999, p. 672) explicam que estes paradoxos são uma forma de conceituar paradigmas conflitantes.

²⁷ “While theory building is always a process of sensemaking, influenced by theorists’ underlying assumptions (Weick, 1989), the inherently provocative nature of multiparadigm inquiry revolves around the question ‘Can you ever escape your current or home paradigm?’” (Lewis & Grimes, 1999, p. 686).

Gioia e Pitre (1990), ao questionarem a abordagem tradicional para construção de teoria, introduziram o termo metatriangulação como uma estratégia de aplicação da diversidade paradigmática para promover o conhecimento e a criatividade. Ao definirem metatriangulação, os autores explicam que (Gioia & Pitre, 1990, p. 596, tradução nossa)²⁸:

A noção de uma visão de metaparadigma é grosseiramente análoga à noção de triangulação para alcançar confiança nas observações em abordagens mais tradicionais à construção de teoria. A visão de múltiplas perspectivas implica um tipo de metatriangulação, não através de métodos dentro de uma única teoria ou paradigma, como está atualmente em voga, mas através de teorias e paradigmas.

Lewis e Grimes (1999, p. 672) definem a pesquisa multiparadigmática como algo entre a rigidez dos funcionalistas e as estratégias extremamente permissivas dos pós-modernistas. Entretanto, os autores reconhecem que este tipo de pesquisa pode ser complexo, além de observarem que os estudos empíricos realizados neste campo trazem insuficientes detalhes metodológicos. Por esta razão, eles revisaram diversas pesquisas multiparadigmáticas e, a partir de seus achados, propuseram os passos para a metatriangulação: como um processo metodológico, orientador para a construção de teoria a partir de pesquisas multiparadigmáticas.

Três abordagens distintas são identificadas nas pesquisas multiparadigmáticas revisadas por Lewis e Grimes (1999). Os autores sugerem que estas abordagens devem ser seguidas cronologicamente no processo metodológico da metatriangulação. São elas: (1) revisão multiparadigmática; (2) pesquisa multiparadigmática; e (3) construção de teoria por metaparadigmas.

A partir destas abordagens, Lewis e Grimes (1999) definem o que denominam mapa para o processo de construção teórica da Metatriangulação. Este mapa é composto por três fases: a fase de fundamentos (fase I), a fase de análise de dados (fase II) e a fase de construção de teoria (fase III). O quadro 7 apresenta cada uma destas fases em um comparativo entre a pesquisa tradicional (orientada por um único paradigma) e a pesquisa multiparadigmática.

Muitas destas pesquisas revisadas por Lewis e Grimes (1999) se utilizaram dos quatro paradigmas chaves da pesquisa social e organizacional, estabelecidos no *framework* de Burrell e Morgan (1979): Funcionalista, Interpretativista, Humanista Radical e Estruturalista Radical (Gioia & Pitre, 1990; Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999; Hassard,

²⁸ “The notion of a metaparadigm view is roughly analogous to the notion of triangulation to achieve confidence in observations in more traditional approaches to theory building. The multiple-perspectives view implies a kind of metatriangulation not across methods within a single theory or paradigm, as is currently in vogue, but across theories and paradigms” (Gioia & Pitre, 1990, p. 596).

1981). Apesar das limitações deste modelo (Chua, 1986, pp. 603-605), entende-se que a utilização de um modelo matricial, anteriormente testado (Gioia & Pitre, 1990; Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999; Hassard, 1981), viabiliza a realização ordenada das investigações multiparadigmáticas, ou seja, aumenta sua aplicabilidade prática, corroborando com as demais pesquisas que utilizaram este *framework*. Além de que, outros modelos propostos (por exemplo, o de Chua, 1986, p. 605) são em muitos aspectos similares ao de Burrell e Morgan (1979), confirmando sua razoabilidade.

Quadro 7 - Processo de construção teórica da indução tradicional e da metatriangulação

| | Pesquisa Tradicional | Pesquisa Multiparadigmática | |
|---|---|--|---|
| | <i>Paradigma singular</i> | <i>Variação da atividade indutiva</i> | <i>Propósito na Metatriangulação</i> |
| Fase I: Fundamentos | Especificar a questão de pesquisa. | Definir fenômeno de interesse. | Prove foco, mas permite flexibilidade interpretativa. |
| | Revisar a literatura relevante. | Focar lentes paradigmáticas (revisão multiparadigmática: agrupamento e localização de zonas de transição). | Adquire entendimento multiparadigmático. Reconhece paradigmas dominantes. |
| | Escolher a fonte de dados. | Coletar amostra metateórica. | Objetiva lentes em comum, referência empírica. |
| Fase II: Análise de dados | Desenhar processo analítico. | Planejar itinerário paradigmático (ordem das lentes). | Reconhecer influências paradigmáticas; enfatizar contrastes e manter equilíbrio. |
| | Codificar dados sistematicamente. | Conduzir codificação multiparadigmática. | Cultivar divergentes interpretações de dados; Acentuar ideias distintas dos paradigmas. |
| | Tabular ou exibir análises. | Escrever considerações paradigmáticas. | Experimentar a linguagem em uso dos paradigmas; gerenciar acumulação de <i>insights</i> (ideias). |
| Fase III: Construção de teoria | Desenvolver e testar proposições/hipóteses. | Explorar metaconjecturas. | Conduzir experimentos mentais; justapor ideias (<i>insights</i>) paradigmáticas. |
| | Construir teorias. | Atingir uma perspectiva metaparadigmática. | Englobar disparidade e complementariedade; motivar interação (<i>interplay</i>). |
| | Avaliar teoria resultante. | Articular auto-reflexão crítica. | Avaliar a qualidade da teoria e o processo de construção teórica. |

Fonte: adaptado de Lewis & Grimes (1999, p. 677).

3.1.1 Fase I: Fundamentos

Na fase I, de fundamentos, Lewis e Grimes (1999, pp. 678-681) estabelecem que a fundamentação da Metatriangulação requer a definição do fenômeno de interesse, o foco em

lentes paradigmáticas e a coleta de dados (amostra metateórica). Esta fase permite a delimitação da pesquisa, não no sentido reducionista, o que se quer evitar na pesquisa multiparadigmática, mas de manutenção da viabilidade da pesquisa. A seguir cada um dos passos requeridos ao pesquisador na fase I será explicado, contextualizando as definições metodológicas seguidas nesta pesquisa.

- **Definir o fenômeno de interesse:** toda pesquisa traz em sua fundamentação a definição do tema que se pretende estudar. Entretanto, estabelecer uma questão de pesquisa única é complexo quando se pretende estudar fenômenos multifacetados, como os passíveis de estudos multiparadigmáticos (Lewis & Grimes, 1999, p. 678; Gioia & Pitre, 1990).

Frente a este problema Hassard (1981, pp. 278-279), em seu estudo multiparadigmático, concluiu que realizar o estudo de um único fenômeno sob a perspectiva de divergentes paradigmas, apesar de trazer resultados mais interessantes, diretamente comparáveis, apresentaria dificuldades lógicas e práticas, que estariam fortemente presentes. O autor questiona se um mesmo problema de pesquisa seria considerado legítimo a partir de paradigmas diferentes (Hassard, 1981). Em sua perspectiva, especificar problemas de pesquisa diferenciados para cada paradigma a ser abordado seria a melhor abordagem para este tipo de estudo (Hassard, 1981, pp. 278-279).

Outros autores (como Graham-Hill, 1996, apud Lewis & Grimes, 1999, p. 678) encontraram uma forma de estudar uma única realidade sob as divergentes óticas paradigmáticas. Na pesquisa feita por Lewis (1996, apud Lewis & Grimes, 1999) um mesmo fenômeno definido de forma ampla (a tecnologia da produção avançada) foi investigado a partir de divergentes paradigmas, especificando-o em suas várias representações sociais, o que culminou em distintos objetos de estudo e distintos problemas de pesquisa acerca deste fenômeno singular, para cada paradigma aplicado na pesquisa.

Neste trabalho compreende-se que, mesmo na intensão de estudar um único fenômeno da realidade contábil, o olhar do pesquisador orientado por premissas paradigmáticas contrastantes gera diferentes definições de um mesmo objeto e diferentes inquietudes e, portanto, questões divergentes como orientadoras da pesquisa. Desta forma, definiu-se inicialmente um fenômeno amplo²⁹ e único de estudo para esta pesquisa: **o processo de implementação da IFRS 15**. Entretanto, a partir das lentes paradigmáticas a serem aplicadas, este fenômeno é visto em suas representações sociais como um objeto de estudo com

²⁹ A amplitude do fenômeno mostrou-se, no decorrer deste trabalho, característica imprescindível para um estudo multiparadigmático. É esta amplitude que permite focos tão divergentes, como o requerido por visões paradigmáticas opostas, sobre um mesmo fenômeno.

diferentes conceituações, gerando indagações de pesquisas também diferentes. Estas conceituações do objeto de estudo e problematizações específicas para cada lente paradigmática serão explicados adiante.

- **Focar lentes paradigmáticas:** nesta segunda etapa da fase I é realizada a Revisão Multiparadigmática, com o objetivo de que o pesquisador conheça os paradigmas que orientam os atores nas pesquisas do fenômeno em questão (reconhecimento da receita contábil), tenha contato com as pesquisas no campo que pretende estudar, construindo um conhecimento teórico a este respeito, e tome uma maior consciência de seus próprios paradigmas originais. Lewis e Grimes (1999) descrevem dois estágios na execução da revisão multiparadigmática:

- (a) revisão por agrupamento de paradigmas (em conjuntos) para fins de elucidar e agrupar as abordagens que seguem premissas filosóficas semelhantes - *paradigm bracketing*;

- (b) revisão por determinação de zonas de transição paradigmáticas, identificando pontes ou zonas de transição entre as diferentes premissas filosóficas - *paradigm bridging*.

Os resultados da revisão por agrupamento realizada como fundamentação deste estudo foram apresentados como parte do referencial teórico desta dissertação, na seção 2.3.2. Na apresentação destes resultados foram descritos os passos metodológicos seguidos na elaboração desta revisão multiparadigmática de pesquisas nacionais e internacionais acerca do reconhecimento da receita contábil. Em uma breve síntese, a análise de publicações nacionais e internacionais, sobre reconhecimento de receita contábil, divulgadas entre os anos de 1996 e 2016, evidenciou uma pesquisa fortemente sustentada por paradigmas funcionalistas (normativos e positivistas), representando 85% da produção.

- **Coletar amostra metateórica:** a fundamentação da Metatriangulação (fase I) se encerra pela coleta de dados empíricos, que sirvam de referência da prática, mas sejam interpretáveis a partir de múltiplos paradigmas.

Hassard (1991) coletou dados diferentes para cada paradigma a ser empregado. Graham-Hill (1996, apud Lewis & Grimes, 1999, p. 679) fez uma extensa entrevista não estruturada e, a partir dela, fez diversas análises sob a ótica de diferentes métodos e paradigmas. Lewis (1996, apud Lewis & Grimes, 1999, p. 679) teve uma única fonte de dados, os estudos de casos acerca do fenômeno que investigou, a qual considerou uma fonte rica de metadados.

Nesta dissertação a seleção da amostra e a técnica de coleta de dados consideraram: a capacidade de geração de dados metateóricos, conforme explicado pela metodologia empregada; os requisitos implícitos em cada paradigma orientador da pesquisa (Burrell & Morgan, 1976); e a viabilidade de aquisição e análise dos dados (considerando, por exemplo, o tempo disponível para a pesquisa, a capacidade do pesquisador e a disponibilidade da informação). O quadro 8 traz um resumo da amostra e das técnicas de coleta e de análise de dados selecionadas.

Quadro 8 - Resumo da amostra metateórica e coleta de dados

| | Análise Funcionalista | Análise Estruturalista Radical | Análise Interpretativista | Análise Humanista Radical |
|---|---|---|--|---|
| Requisitos da amostra (Burrell & Morgan, 1976) | Deve trazer elementos da realidade dada, dos quais seja possível identificar relações causais, visando generalização. | Deve trazer elementos da realidade dada, dos quais seja possível identificar um conflito estrutural. | Deve exprimir o conhecimento do ponto de vista do indivíduo, a fim de identificar a sua experiência subjetiva. | Deve exprimir o conhecimento do ponto de vista do indivíduo, a fim de identificar como se manifestam patologias da consciência. |
| Amostra Selecionada | 361 Cartas Comentário ao IASB ³⁰ . | 7 leis e decretos nacionais – fase histórica da regulação contábil no Brasil; e 5 documentos normativos – fase contemporânea da regulação contábil no Brasil. | Profissionais atuantes no processo de implementação da IFRS 15. | Profissionais atuantes no processo de implementação da IFRS 15. |
| Técnica de coleta de dados | Análise de conteúdo. | Análise de conteúdo (Bardin, 2011). | Entrevista semi-estruturada. | Entrevista semi-estruturada. |
| Técnica de análise de dados | Análise estatística: Regressão Logística (Carmo, 2014). | Análise de conteúdo (Bardin, 2011). | Análise do discurso – Teoria Etnográfica (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997). | Análise do discurso (Foucault, 1999). |

3.1.2 Fase II: Análise de dados

De posse das informações obtidas na fase de fundamentação da pesquisa, a fase II refere-se à execução da pesquisa multiparadigmática em si, através da análise da amostra metateórica coletada. Segundo Lewis e Grimes (1999, p. 681), nesta fase são aplicadas técnicas que auxiliam os pesquisadores a imergir em paradigmas alternativos, rastreando padrões em seus dados e tecendo diferentes considerações sobre seu objeto de estudo.

³⁰ 361 Cartas Comentário (*Comment Letters- Feedback*) resposta a minuta de exposição revisada de 2011 do IASB/FASB (2011 Revised Exposure Draft).

• **Planejar itinerário paradigmático:** O planejamento de qual ordem de análise paradigmática se deve seguir é uma escolha do pesquisador, mas que, conforme afirmam Lewis e Grimes (1999, p. 681, tradução nossa), influencia a pesquisa:

[...] seguir um itinerário (isto é, uma ordem planejada de análise de paradigma) pode melhorar a jornada através de múltiplos paradigmas. Independentemente de quão "paralelos" os teóricos tentam manter seus esforços indutivos, os *insights* de análises paradigmáticas anteriores exercerão alguma influência em análises posteriores. Um itinerário pode aumentar a consciência dos teóricos sobre tal influência e capacitá-los a equilibrar melhor as imagens contrastantes (Lewis & Grimes, 1999, p. 681, tradução nossa)³¹.

Nas diversas pesquisas analisadas por Lewis e Grimes (1999) diferentes opções de itinerários foram empregadas empiricamente. Por exemplo, seguir o itinerário Funcionalista, Interpretativista, Humanista Radical e Estruturalista Radical (Hassard, 1991; e Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999), tal qual o percurso sugerido por Burrell e Morgan (1979). Neste caso, iniciando pelo paradigma dominante no campo em estudo, ou pelo paradigma que traz uma visão mais ampla e generalizável, o funcionalista, para então buscar por significados mais detalhados acerca do fenômeno, com visões mais subjetivas, seguidas de visões mais críticas.

Lewis e Grimes (1999) sugerem a sequência Funcionalista, Estruturalista Radical, Interpretativista e, então, Humanista Radical, movendo dos paradigmas de ordem objetiva aos de ordem subjetiva. Segundo estes autores, seguido tal itinerário de pesquisa, foi possível intensificar suas próprias experiências de aprendizado e progredir partindo da visão mais objetiva da realidade para depois abordar paradigmas subjetivos, se afastando progressivamente de sua zona de conforto como pesquisadores e se afastando do paradigma dominante no fenômeno que abordaram (Lewis & Grimes, 1999, p. 681).

Entretanto, Hassard (1991) chegou a diferentes conclusões em seu estudo multiparadigmático. O autor partiu do paradigma funcionalista e seguiu o modelo de Burrell e Morgan (1979) no sentido horário, tal qual sugestão destes autores. Hassard (1991, pp. 295-296) concluiu que teria sido mais apropriado buscar entender como o fenômeno se realiza na sociedade, entendendo as percepções subjetivas e partindo da acumulação de dados micro, para então buscar dados em nível macro, trazidos pelos levantamentos funcionalistas/estruturalistas. O autor considera que errou ao aplicar o questionário

³¹ “[...] following an itinerary (i.e., a planned order of paradigm analyses) may enhance the journey through multiple paradigms. Regardless of how ‘parallel’ theorists attempt to keep their inductive efforts, insights from previous paradigmatic analyses will exert some influence on later analyses. An itinerary may heighten theorists’ awareness of such influence and enable them to better balance contrasting images” (Lewis & Grimes, 1999, p. 681).

motivacional psicométrico em primeiro lugar, iniciando sua pesquisa pela ótica funcionalista, antes de entender qualitativamente o sujeito investigado, pelo emprego de paradigmas subjetivos. Com esta conclusão, ele reforçou que as necessidades específicas de cada investigação devem guiar o itinerário paradigmático.

Tendo em vista estas considerações e as características desta pesquisa, o seguinte itinerário é definido neste trabalho: Funcionalista, Estruturalista Radical, Interpretativista e Humanista Radical. Partindo do paradigma que traz resultados generalizáveis, porém mais superficiais, o Funcionalista (Bradshaw-Camball & Murray, 1991), para então mover para uma perspectiva crítica, mas permanecendo com uma ontologia realista, o Estruturalismo Radical. Em seguida, buscando maior aprofundamento sobre o fenômeno (Bradshaw-Camball & Murray, 1991), move-se para a ontologia relativista, de epistemologia anti-positivista, do paradigma Interpretativista e, por fim, para o paradigma Humanista Radical, o mais antagônico ao paradigma da primeira análise (funcionalista). Esta estrutura, em um primeiro momento, parece exprimir um gradual aprofundamento no estudo do fenômeno, partindo do paradigma original deste trabalho (e habitual da Contabilidade), para visões talvez mais complexas nesta área do conhecimento.

- **Conduzir a codificação multiparadigmática:** Lewis e Grimes (1999, pp. 681-682) explicam que é neste segundo momento da análise de dados (da fase II) que as lentes paradigmáticas, a partir de perguntas opostas que surgem delas, revelam as divergentes interpretações dos dados metateóricos. Se os paradigmas pressupõem diferentes fundamentos ontológicos e diferentes visões epistemológicas, eles também exigem abordagens analíticas distintas, ou seja, cada paradigma exige o emprego de métodos específicos (Gioia & Pitre, 1990, p. 585; e Lewis & Grimes, 1999, p. 681).

Uma primeira abordagem da pesquisa a ser realizada foi apresentada no quadro 8, que define amostra e os métodos de coleta e análise de dados empregados em cada análise. Adiante, nesta seção 3 de metodologia, será apresentado o desenho da pesquisa (figura 5) com maiores detalhes acerca da condução da codificação multiparadigmática. Na seção 4 são detalhados a delimitação do objeto, problematização, definição de objetivos e métodos a serem empregados em cada uma das quatro investigações, antecedendo a apresentação dos resultados e conclusões de cada análise.

- **Escrever as considerações paradigmáticas:** De posse dos dados analisados à luz de cada paradigma, e à luz das teorias e métodos por eles aceitos, o pesquisador deve apresentar seus resultados por escrito. Lewis e Grimes (1999, p. 682) destacam que nesta fase da metatriangulação, diferentemente da pesquisa tradicional, os autores poderão confrontar e

gerenciar as visões opostas resultantes das análises e a acumulação de ideias, além de experimentar a linguagem em uso dos paradigmas. Estas considerações paradigmáticas farão parte da análise de dados (seção 4) e das conclusões desta pesquisa (seção 5).

3.1.3 Fase III: Construção de teoria

Nesta fase final da Metatriangulação, passos são propostos por Lewis e Grimes (1999) para a geração de teorias, a partir das análises multiparadigmáticas descritas nos tópicos anteriores. Estes passos são: (1) a exploração de metaconjecturas, na qual o teórico busca entender, por exemplo, aspectos anômalos de um paradigma sendo explicado por outro, procurando explicar contradições criativamente; (2) o alcance de uma perspectiva metaparadigmática, pela expansão dos conhecimentos convencionais para teorias coerentes e, ao mesmo tempo, capazes de acomodar diversas representações (Lewis & Grimes, 1999; Gioia & Pitre, 1990); e (3) a articulação da auto-reflexão crítica, momento em que o teórico avalia os resultados que apresentou. Estes resultados, apesar de representarem visões expandidas e inclusivas, ainda são frutos de uma visão particular e criativa do pesquisador, talvez enviesada em seu paradigma de origem, por isto a necessidade de uma auto-avaliação crítica.

Esta fase de construção de teoria está fora de escopo desta dissertação e não retrata os objetivos desta. Questões como tempo disponibilizado para a formação de mestres, viabilidade da pesquisa e maturidade do estudo, inviabilizam a execução de tal etapa. Esta limitação da pesquisa, que se encerra na realização das fases de fundamentos (fase I) e de análise de dados (fase II), com a elaboração da pesquisa multiparadigmática, é explicada na seção de limitações metodológicas.

Por fim, faz-se necessário apontar que, quando Lewis e Grimes (1999, p. 676) comparam a Metatriangulação, como método de pesquisa, com a pesquisa tradicional (quadro 7), descrevem o que denominaram pesquisa tradicional como orientada por um único paradigma, provavelmente o funcionalista, por considerarem esta a pesquisa *mainstream* nas ciências sociais e organizacionais. O que condiz com a pesquisa *mainstream* em Contabilidade (Chua, 1986; Major, 2017; Theóphilo & Iudícibus, 2009).

Como é possível observar no quadro 7 (adaptado de Lewis & Grimes, 1999, p. 676), a metodologia proposta apropria-se, em certa medida, do desenho estrutural da pesquisa funcionalista. Isto pode indicar que os autores deste método são, em sua essência original, norteados por tal paradigma, o que pode ter influenciado a criação do mapa para a

Metatriangulação. Ou, ainda, esta relação com os passos da pesquisa funcionalista pode refletir a tentativa dos autores em propor um método intermediário entre os métodos estruturados aplicados pelos pesquisadores funcionalistas e a liberalidade dos métodos pós-modernistas, tal como justificam os autores (Lewis & Grimes, 1999, p. 672).

3.2 ESTRUTURA DA PESQUISA E DESENHO METODOLÓGICO

A realização do objetivo proposto nesta dissertação - concretizar uma investigação empírica do processo de implementação da IFRS 15 a partir dos múltiplos paradigmas que permeiam a teoria social e organizacional - se dá pela investigação do fenômeno nas quatro diferentes óticas do modelo teórico adotado. A estrutura da investigação empírica realizada nesta dissertação é desenhada a partir da especificação de (1) como o objeto é determinado em cada uma destas óticas; (2) qual o contexto, a problemática identificada e o objetivo definido em cada uma delas; (3) qual o referencial teórico que sustenta cada seção da pesquisa; e (4) são as amostragens, técnicas de coleta e análise de dados definidas.

A figura 5 a seguir apresenta uma consolidação da estrutura metodológica desta pesquisa, evidenciando cada uma das óticas pelas quais é abordado o objeto de investigação, utilizando como modelo o *framework* desenvolvido por Burrell e Morgan (1979).

Com base no esquema metodológico elaborado por Lewis e Grimes (1999, p. 680), a figura 5 apresenta as lentes paradigmáticas que serão utilizadas na pesquisa, enumeradas de acordo com o itinerário de pesquisa estabelecido. Dentro desta representação, para cada uma das análises paradigmáticas, e a partir da orientação que elas fornecem à pesquisa, são estabelecidos: a definição do fenômeno em estudo, conceituando o objeto em análise; a questão de pesquisa; a base teórica que orienta o estudo; a delimitação amostral; e, por fim, as técnicas de coleta e análise de dados.

Um resumo da amostra selecionada, da técnica de coleta de dados e de análise de dados foi apresentado no quadro 8 (seção 3.1.1). Entretanto, os detalhes acerca de cada uma das investigações serão apresentados durante a apresentação e discussão dos resultados, conexo aos resultados que cada análise gerou, na seção 4 deste trabalho.

Trabalhos similares da área de ciências sociais aplicadas fizeram esta análise multiparadigmática a partir da Teoria de Burrell e Morgan (1979), a citar Hassard (1991) e Lewis e Grimes (1999). Estes últimos desenvolveram a Metatriangulação, metodologia seguida nesta pesquisa. Considerando o caráter exploratório deste tipo de pesquisa em Contabilidade, a contribuição destes autores (Hassard, 1991; Lewis & Grimes, 1999) norteou

as definições de cada uma das pesquisas, conforme explicado a seguir. Entretanto, o modelo de Burrell e Morgan (1979) segue como referência teórica, em suas definições paradigmáticas das pesquisas em ciências sociais aplicadas.

Figura 5 - A estrutura da pesquisa pelo modelo de Burrell e Morgan (1979)

| MUDANÇA RADICAL | |
|-----------------|---|
| SUBJETIVO | <p><u>4. Humanista Radical</u></p> <p>O processo de implementação da IFRS 15: um processo que sustenta sua hegemonia na sujeição do discurso do profissional atuante na Contabilidade.</p> <p>Questão de pesquisa: Quais os procedimentos de controle e exclusão do discurso que moldam o discurso do profissional da Contabilidade a respeito da implementação da IFRS 15?</p> <p>Teoria: Foucault (1999): discurso e o conhecimento são constituídos por práticas sociais e pelo poder.</p> <p>Amostra: Dois profissionais atuantes na Contabilidade, conhecedores do processo de implementação da IFRS 15.</p> <p>Coleta de dados: Entrevista semi-estruturada.</p> <p>Análise de dados: Análise do discurso (Foucault, 1999).</p> |
| | <p><u>2. Estruturalista Radical</u></p> <p>O processo de implementação da IFRS 15: um processo sujeito a interferências políticas, fruto das consequências econômicas da Contabilidade.</p> <p>Questão de pesquisa: O ambiente político e institucional brasileiro caracteriza-se de forma a possibilitar a influência política e institucional na implementação da IFRS 15 nacionalmente?</p> <p>Teoria: Interesses políticos na regulação para produção de informação contábil (Königsgruber, 2010; Scott, 2003; Zeff, 1978, 2002);</p> <p>Amostra: normativas, leis, decretos e outros documentos legais que orientaram ou orientam a regulação contábil no Brasil.</p> <p>Coleta de dados: Análise de conteúdo (Bardin, 2011).</p> <p>Análise de dados: Análise de conteúdo (Bardin, 2011).</p> |
| | <p><u>3. Interpretativista</u></p> <p>O processo de implementação da IFRS 15: um processo de construção de experiências subjetivas que racionalizam a ordem social deste.</p> <p>Questão de pesquisa: Quais os pressupostos assumidos como verdade pelo sujeito prático em Contabilidade que caracterizam o processo de implementação da IFRS 15?</p> <p>Teoria: Etnometodologia (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997)</p> <p>Amostra: Dois profissionais atuantes na Contabilidade, conhecedores do processo de implementação da IFRS 15.</p> <p>Coleta de dados: Entrevista semi-estruturada (Angrosino, 2009).</p> <p>Análise de dados: Análise do discurso (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997).</p> |
| OBJETIVO | <p><u>1. Funcionalista</u></p> <p>O processo de implementação da IFRS 15: uma oportunidade para o <i>lobbying</i> no processo formal de regulação contábil.</p> <p>Questão de pesquisa: existe relação entre as características dos respondentes da minuta revisada de exposição da norma IFRS 15 com a decisão final do normatizador na emissão da norma em 2014?</p> <p>Teoria: Teoria dos grupos de interesse (Becker, 1983).</p> <p>Amostra: 361 Cartas Comentário enviadas ao IASB em resposta ao <i>Revised Exposure Draft</i> (2012).</p> <p>Coleta de dados: Análise de conteúdo (Carmo, 2014).</p> <p>Análise de dados: Análise estatística descritiva (teste Qui-quadrado de independência de Pearson (χ^2) e Regressão Logística (Carmo, 2014)).</p> |
| REGULAÇÃO | |

Fonte: dados da pesquisa. Modelo adaptado de Burrell e Morgan (1979) e Lewis e Grimes (1999, p. 680).

Lewis e Grimes (1999) apresentaram um quadro baseado no trabalho de Burrell e Morgan (1979) que traz os diferentes conceitos que os autores estabeleceram para um objeto

de estudo singular, porém abrangente, utilizado em seu estudo. Estas definições refletem o olhar do pesquisador para o objeto de estudo estabelecido inicialmente, orientado por cada um dos diferentes paradigmas. Portanto, este estudo (Lewis & Grimes, 1999), no que tange à definição de objetos, foi tomado como exemplo para esta dissertação, inclusive para a formulação da figura 5 apresentada.

Hassard (1991) apresenta em seu artigo as diferentes investigações que realizou, para cada um dos quatro paradigmas, dentro de uma instituição de corpo de bombeiros. Ele explica as correlações teóricas e os raciocínios que o guiaram dentro de cada uma das premissas. Apesar de ter escolhido objetos diferentes para cada uma das pesquisas, oposto a Lewis e Grimes (1999), suas escolhas guiaram muitas definições nesta dissertação. Vale ressaltar que as intenções de Hassard (1991) estão relacionadas aos conhecimentos e aspectos administrativos da organização estudada, enquanto nesta pesquisa tratam-se de análises relativas à implementação de uma normatização contábil, a IFRS 15, operacionalizada também no âmbito organizacional.

3.3 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A ciência não apenas precisa adotar práticas metodológicas e procedimentos técnicos, que garantam certa objetividade ao estudar fenômenos de manifestação da natureza, como também precisa apoiar-se em pressupostos filosóficos. Assim, ciência pode ser entendida como um processo que se apoia em fundamentos epistemológicos, se realiza pela aplicação de uma metodologia e se operacionaliza por procedimentos técnicos (Severino, 2007, p. 99). Neste tópico é apresentada a classificação epistemológica deste trabalho, bem como sua classificação metodológica.

Os procedimentos técnicos relativos à definição da amostra, coleta e análise de dados das pesquisas multiparadigmáticas que, em conjunto, formam este estudo, foram abordados resumidamente na figura 5, e serão descritos na seção 4. Neste quarto tópico será apresentada a problemática, o referencial teórico e a metodologia, quando aplicável, de cada uma das investigações realizadas neste estudo. Tal apresentação ordena a pesquisa permitindo entendimento segregado de seu problema de pesquisa, desenho metodológico e referencial teórico centrais (apresentados na seção 3) e das especificidades de cada uma das pesquisas realizadas a partir dos diversos paradigmas.

3.3.1 Classificação Epistemológica

“Para entender pontos de vista alternativos, é importante que um teórico esteja totalmente ciente das suposições nas quais sua própria perspectiva é baseada” (Burrell & Morgan, 1979, p. xi, tradução nossa)³². Burrell e Morgan (1979) reconhecem os paradigmas das ciências sociais e aplicadas como classificações de textos, publicações e outros trabalhos e não uma classificação de pessoas.

A busca desta consciência das premissas que orientaram a autora na elaboração desta pesquisa mostrou-se árdua. Em um primeiro momento, a intenção de se compreender “como” o fenômeno em estudo – o processo de implementação da IFRS 15 – se forma e “como” se dá de modo contextualizado, por premissas ontológicas relativistas, indicariam um paradigma original interpretativista.

Corroborar-se nesta pesquisa com premissas e crenças interpretativistas de que o conhecimento na Contabilidade é construído, principalmente, pela sociedade humana e suas experiências, de maneira construtivista (Burrell & Morgan, 1979; Myers, 2009; Severino, 2007). Pelo paradigma interpretativista acredita-se que o conhecimento é construído pela sociedade humana e suas experiências. A própria Contabilidade é um exemplo de conhecimento construído, que está em constante mudança, assim como mudam nosso entendimento e nossas interpretações, consequência da nossa mutável experiência (Gaffikin, 2006; Morgan, 1988).

Esta suposta orientação interpretativista se evidenciou também na aceitação dos pressupostos iniciais orientadores desta investigação, citados na introdução do estudo. O entendimento socialmente contextualizado da realidade aceito como verdadeiro, que permeia o raciocínio dos pesquisadores interpretativista, induziu à aceitação do pressuposto teórico a ser verificado nesta pesquisa. Pressupõe-se que visões multiparadigmáticas, quer sejam objetivas (como o positivismo, orientação dominante na pesquisa contábil atual), quer sejam subjetivas, enriquecem o entendimento da realidade (Chua, 1989; Gioia & Pitre, 1990; Lewis & Grimes, 1999; Major, 2017; Poole & Van de Ven, 1989). Portanto, a intenção da pesquisa a partir de paradigmas múltiplos, surge, em um primeiro momento, de uma premissa filosófica original da pesquisadora.

Por outro lado, a educação e a formação científica na Contabilidade contemporânea são fortemente marcadas pelo funcionalismo. E esta educação, aliadas aos conceitos próprios

³² “In order to understand alternative points of view it is important that a theorist be fully aware of the assumptions upon which his own perspective is based” (Burrell & Morgan, 1979, p. xi).

inerentes à autora, refletiu em traços acentuados da perspectiva funcionalista nesta pesquisa. Por exemplo, a escolha pelo emprego da teoria de Burrell e Morgan (1979), que classificou de forma sistematizada os paradigmas de pesquisa nas ciências sociais e organizacionais a partir de hipóteses, denota um trabalho de aspectos funcionalista.

Adicionalmente, assumir que, quanto mais teorias são geradas a respeito de um fenômeno, mais completa e abrangente é a visão dele traz implícito um caráter funcionalista, de generalização de resultados por articulação de variáveis e formação de leis (Mumby, 1994, p. 158).

Ainda, o aspecto funcionalista desta pesquisa é notado em seus passos metodológicos (Lewis & Grimes, 1999), de caráter sistematizado e, em certa medida, relacionáveis aos passos da pesquisa funcionalista (observável no quadro 7). Mesmo a opção por iniciar cada investigação dentro da específica orientação paradigmática com uma questão orientadora do problema de pesquisa, seguindo uma estrutura formal de pesquisa, reflete uma metodologia esperada do pesquisador funcionalista.

Portanto, esta pesquisa é classificada como **funcionalista**, porém mais próxima à fronteira com o paradigma interpretativista, conforme definem Burrell e Morgan (1979, pp. 27-28). Ou seja, a pesquisa segue em sua essência raciocínios nomológicos, entretanto exalta a importância de entender a sociedade do ponto de vista de seus atores, crítica e subjetivamente.

3.3.2 Tipologia de pesquisa

Trata-se esta de uma pesquisa empírica que, pela aplicação de divergentes premissas filosóficas (abordagens multiparadigmáticas), em análises variadas acerca de um mesmo fenômeno da Contabilidade, segue tanto a abordagem qualitativa quanto a quantitativa. Seus objetivos são de cunho descritivo-exploratório. Os procedimentos metodológicos específicos, seguidos em cada uma das investigações empíricas propostas, serão detalhados na seção 4. Estes procedimentos, bem como as escolhas teóricas orientadoras destas análises, não são aleatórios, mas reflexos das visões paradigmáticas aplicadas, elencadas nos objetivos específicos (Martins & Theóphilo, 2009; Severino, 2007).

3.4 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS

A proposta desta pesquisa seria demasiadamente desafiadora, se não inviável, caso não houvessem delimitações postas e limitações inerentes a ela. De forma geral, são estabelecidas delimitações referentes aos paradigmas eleitos para orientar cada uma das análises empíricas; à metodologia empregada; e referentes ao objeto que se pretende investigar.

Ainda, reconhecem-se limitações relacionadas às premissas paradigmáticas que orientaram a autora da pesquisa; as limitações relativas aos dados empíricos disponíveis, visto o caráter exploratório do tema em investigação; e quanto aos resultados vislumbrados, já que, como em qualquer outra pesquisa, as análises e resultados obtidos não esgotam a totalidade do problema de pesquisa, em suas diversas perspectivas, muito menos acerca do reconhecimento da receita em Contabilidade como um todo. Adicionalmente, o tempo disponível para a pesquisa em nível de mestrado contribui para a limitação dos resultados logrados nesta pesquisa, o que não reduz a contribuição desta.

O modelo proposto por Burrell e Morgan (1979), que traz uma definição para os paradigmas sociais e dos estudos organizacionais, foi eleito para determinar os paradigmas empregados na pesquisa, tornando-se a teoria central desta dissertação. Burrell e Morgan (1979) sugerem quatro paradigmas sociais, que orientam a pesquisa organizacional e, portanto, a pesquisa em Contabilidade, como “ciência genuinamente social” (Iudícibus, Martins & Carvalho, 2005, p. 7). São estes: Funcionalista, Interpretativista, Radical Humanista e Radical Estruturalista. Estes paradigmas foram descritos na seção 2, no referencial teórico da pesquisa.

Ao adotar tal modelo, corrobora-se com a visão de Miller (1994, p.1) e de tantos outros pesquisadores (a citar: Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983; Morgan, 1988; Walker, 2016) da Contabilidade como prática social e institucional inerente às relações sociais e constituída por elas, sendo o mundo social (em suas instituições e organizações) e o sujeito dentro desta sociedade seu campo de estudo.

Chua (1986) destaca problemas com a teoria de Burrell e Morgan (1979). Primeiramente, a autora ressalta que estes pesquisadores falharam ao estabelecer dicotomias mutualmente exclusivas, determinando que o sujeito aborda as situações sociais ou de forma objetiva, ou de forma subjetiva, radicalmente. Ou ele estaria totalmente condicionado às circunstância do ambiente, em uma natureza determinista, ou ele seria totalmente livre e autônomo, em uma natureza humana voluntarista.

Este é um válido argumento já que não há como definir escolhas paradigmáticas por limites tão ortogonais, ao mesmo tempo em que se tratam aspectos sociais da pesquisa. Entretanto, Burrell e Morgan (1979) explicam que seu modelo reconhece a complexidade e pluralidade teórica dentro de um único paradigma, que pode, por vezes, aproximá-lo da fronteira com outros paradigmas, amenizando a citada dicotomia. Os autores argumentam que o modelo busca evidenciar um pressuposto central subjacente aos pesquisadores que produzem pesquisas dentro de cada paradigma, sem necessariamente negar suas semelhanças e permeabilidade.

Não se discute neste trabalho se o modelo é a melhor forma de representar o funcionamento dos paradigmas de pesquisa social e organizacional. Entretanto, compreende-se que ele traz desejável objetividade para a construção de pesquisas científicas a partir de pontos de vista opostos, como esta. Isto se evidencia nas diversas pesquisas anteriores realizadas a partir deste modelo (Bradshaw-Camball & Murray, 1991; Gioia & Pitre, 1990; Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999; Hopper & Powel, 1986; Hassard, 1981).

Prosseguindo, Chua (1986) questiona a visão de irracionalidade na escolha paradigmática demonstrada no texto de Burrell e Morgan, como uma “interpretação equivocada de Kuhn como defensor da irracionalidade na escolha do paradigma” (Chua, 1986, p. 603, tradução nossa)³³. Entretanto, esta questão de racionalidade ou não na escolha paradigmática não interfere no uso do modelo como norte para uma pesquisa multiparadigmática. Para a presente pesquisa, é relevante que o modelo cubra o maior campo de paradigmas de pesquisa nas ciências sociais e organizacionais possível, além de definir um limite hipotético-teórico entre eles.

Ao contrário, ao objetivar a realização de uma pesquisa por um único pesquisador, a partir da escolha racional de paradigmas diversos, corrobora-se com a existência de escolhas paradigmáticas e com a visão de Chua (1989) de que:

Interpretar Kuhn como defensor do irracionalismo é equivocar-se na compreensão de seu ponto principal: que as noções tradicionais sobre o que constitui a escolha científica racional são inadequadas e precisam ser modificadas para melhor entender em que sentido tal escolha é uma atividade racional (Chua, 1989, p. 627, tradução nossa)³⁴.

Em seguida, Chua (1989) destaca o viés relativista da verdade e da razão que acredita ser encorajado pelo modelo em questão. Para a autora este relativismo latente ao trabalho de

³³ “*misreading of Kuhn as advocating irrational paradigm choice*” (Chua, 1986, p. 603).

³⁴ “*To read Kuhn as advocating irrationalism is to miss his main point: that traditional notions of what constitutes rational scientific choice are inadequate and need to be modified in order to better understand in what sense such choice is a rational activity*” (Chua, 1989, p. 627).

Burrell e Morgan (1979) o coloca em cheque, podendo, paradoxalmente, referendá-lo ou não como uma verdade. Isto, pois, explica Chua (1989, p. 627), os relativistas clamam que a verdade é relativa, podendo ser tal “verdade”, como é dita ou, sob outra ótica, uma inverdade. Entretanto, colocar-se em uma posição relativista é aqui interpretado como assumir resultados de valor científico, mas que, como todo resultado de pesquisas científicas, possuem certo distanciamento da verdade absoluta (Köche, 2006).

Por fim, Chua (1989, p. 627) caracteriza como dúbia a natureza das diferenças entre os paradigmas Estruturalista Radical e Humanista Radical. Nesta pesquisa, considera-se para esta diferenciação a explicação de Burrell e Morgan (1979, p. 307) de que, apesar de ambos os paradigmas radicais concordarem que a sociedade precisa de mudança dramática, o pesquisador Humanista Radical, pelo seu caráter subjetivo, assume que esta transformação se dá a partir da consciência do homem; mas, por outro lado, segundo o pesquisador Estruturalista Radical, ela se dá pela mudança das relações estruturais que formam a sociedade. Esta diferenciação fica ainda mais evidente nas premissas ontológicas, epistemológicas, e escolhas teóricas e metodológicas em cada um destes paradigmas.

O emprego deste modelo não denota desconhecimento ou negligência às críticas e fraquezas deste. Reconhecendo suas limitações, e apesar das críticas que este recebeu (Chua, 1986, pp. 604-605 e pp. 626-627), justifica-se sua escolha, em detrimento a outros modelos existentes (por exemplo, Chua, 1986; Gaffikin, 2006; Gephart, 1999; Myers, 2013), pela completude de tal modelo matricial e por sua aplicabilidade prática, resultante da maturidade de sua aplicação e verificação por outras pesquisas que o empregaram em estudos das ciências sociais e organizacionais (Gioia & Pitre, 1990; Hassard, 1991; Hopper & Powell, 1985; Lewis & Grimes, 1999).

Com relação ao processo metodológico seguido nesta pesquisa, a Metatriangulação tem como foco orientar a construção de teoria a partir de pesquisas multiparadigmáticas. Conforme mapa metodológico construído por Lewis e Grimes (1999), anteriormente apresentado, três fases distintas são requeridas: fase 1: fundamentos; fase 2: pesquisa multiparadigmática; e fase 3: construção de teoria por metaparadigmas. Esta pesquisa é delimitada à fase de fundamentação e à fase de pesquisa empírica multiparadigmática (primeira e segunda fase). Conforme discutido anteriormente, esta delimitação é sustentada por questões como o tempo disponível para realização desta pesquisa, sua viabilidade e a maturidade do estudo e da autora, inviabilizando a execução da etapa de construção de teoria, terceira fase da metatriangulação.

A construção efetiva da teoria, não está dentro dos resultados esperados para dissertações de mestrado. O pensar paradoxalmente, considerando simultaneamente visões conflitantes, o que, nas palavras de Lewis e Grimes (1999, p. 683), exige “saltos criativos” por parte do pesquisador, requerem maturidade do pesquisador e dos próprios dados e referenciais teóricos disponíveis. Tais exigências poderiam implicar na inviabilização desta pesquisa. Portanto, pretende-se aqui realizar a fundamentação e a pesquisa multiparadigmática, ficando o processo de construção de teorias para pesquisas futuras.

As discussões acerca da delimitação do objeto a ser estudado em pesquisas multiparadigmáticas trazem duas visões opostas, abordadas na seção 3.1, o que justifica o apropriado detalhamento de sua delimitação. Lewis e Grimes (1999) aplicaram em seu estudo as quatro lentes paradigmáticas (Burrell & Morgan, 1979) sobre um único fenômeno da realidade organizacional. Entretanto, reconheceram que, ao observar um fenômeno abrangente a partir de diferentes pressupostos, ou seja, diferentes visões de mundo, implicam em entendê-lo de forma divergente, gerando um objeto de pesquisa diferente (com questões de pesquisa, teorias e métodos também diferentes) a partir da investigação de um mesmo fenômeno.

De forma oposta, Hassard (1991, pp. 278-279) considerou esta análise de um mesmo fenômeno a partir de paradigmas diferentes impossível. Para o autor, pressupostos diferentes implicam no interesse do pesquisador e na condução de pesquisas acerca de diferentes fenômenos. Em sua pesquisa, Hassard (1991) seguiu o modelo de Burrell e Morgan (1979), entretanto estudou fenômenos totalmente diferentes dentro de uma mesma organização.

Ambos possuem argumentos plausíveis, entretanto, nesta pesquisa corrobora-se com a visão de Lewis e Grimes (1999). O fenômeno observado será o mesmo – o processo de implementação da IFRS 15 – mas a sua conceituação como objeto de pesquisa para cada estudo paradigmático tende a ser diferente, como reflexo da ontologia e epistemologia que orienta cada paradigma (tal qual exposto na figura 5). Contudo, o olhar do pesquisador para um mesmo fenômeno, orientado por premissas paradigmáticas contrastantes, gera diferentes definições acerca de um mesmo objeto e, portanto, diferentes inquietudes. Assim, nesta pesquisa, um único fenômeno é visto em suas representações sociais como um objeto de estudo com diferentes conceituações, gerando indagações de pesquisas também diferentes.

Esta escolha se deve ao suporte dos experimentos realizados de forma similar por pesquisadores da área organizacional (Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999), por corroborar com o que teoriza a metodologia a ser seguida por esta pesquisa (Lewis e Grimes,

1999) e, principalmente, pela crença na maior relevância das contribuições de estudos multiparadigmáticos acerca de um mesmo fenômeno (Gioia & Pitre, 1990).

Adicionalmente, a delimitação do fenômeno ao processo de implementação da IFRS 15 se deve pela sua relevância dentro do contexto-problema apresentado, para assegurar a viabilidade e delimitação do estudo, além de representar um interesse da teoria, da prática e da academia.

Em continuidade às limitações desta pesquisa, como já abordado na seção 2.1.1 do referencial teórico, citam-se os conflitos inerentes às divergentes visões teóricas. Burrell e Morgan (1979, p. 25) destacam que diferentes formas de ver um problema de pesquisa existem, porém elas são contraditórias. Esta contrariedade pode representar uma limitação desta pesquisa à medida que um leitor, fundamentalmente orientado por um determinado paradigma, pode discordar dos métodos, teorias e achados da pesquisa realizada a partir de outro paradigma, se este for ontológica e epistemologicamente oposto ao que o orienta em sua leitura.

Por exemplo, o leitor-pesquisador à favor da regulação da sociedade, pode interpretar as pesquisas radicais deste trabalho (Humanismo Radical e Estruturalismo Radical) como revolucionárias, agressivas, ou que, insanamente, não se adaptam à “realidade” (Burrell & Morgan, 1976, p. 307).

Já o leitor-pesquisador norteado em sua essência por uma epistemologia positivista na pesquisa em Contabilidade, certamente irá incomodar-se com o relativismo das pesquisas subjetivas realizadas (Interpretativismo e Humanismo Radical). Para este leitor-pesquisador, a ausência de um método estruturado (como no estruturalismo), a despreocupação com a amostragem e a conseqüente generalização dos resultados, mas com a profundidade dos mesmos, e o uso de teorias voltadas ao estudo do sujeito e suas manifestações individuais, como na análise de discursos (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997; Foucault, 1999), seriam elementos de descrédito nesta dissertação. Quanto a esta limitação metodológica da pesquisa, nada é possível fazer se não confiar na perspicácia e resiliência dos que a leem.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES

Até a seção anterior foram endereçados o contexto que fundamenta a pesquisa realizada, a problematização, os objetivos e justificativas desta (seção introdutória); o referencial teórico, que sustenta suas principais premissas e objetivos, apresentando uma revisão bibliográfica de outras pesquisas relacionadas a esta (segunda seção); e o desenho metodológico da pesquisa como um todo (terceira seção).

Nesta quarta seção serão apresentados os resultados das análises realizadas a partir de cada orientação paradigmática, seguindo o modelo de Burrell e Morgan (1979). Apresenta-se um estudo singular que triangula investigações distintas do processo de implementação da IFRS 15, como objeto de pesquisa. Para cada análise realizada, serão apresentados: as definições acerca da delimitação do objeto de pesquisa, a problematização, os objetivos e os aspectos metodológicos de cada investigação, adequados a cada perspectiva paradigmática.

4.1 PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA FUNCIONALISTA: A AÇÃO LOBISTA NA EMISSÃO DA NORMA

Por meio do estudo de Burrell e Morgan (1979) é possível observar que o funcionalismo abarca o mais elevado número de teorias dentre os paradigmas. Desde as mais próximas às teorias críticas, classificadas como pluralistas, às mais objetivas, como a teoria dos sistemas sociais (por exemplo, as teorias contingenciais), ou ainda, as teorias do objetivismo organizacional. Este tipo de característica dificulta o estabelecimento de limites ortogonais na definição deste paradigma.

Contudo, mesmo nesta diversidade teórica, existe uma unidade conceitual que norteia todos os pesquisadores orientados pelo funcionalismo: o caráter objetivo e a favor da regulação do mundo social e, portanto, do mundo organizacional, onde atuam as ciências sociais aplicadas e a Contabilidade. É com este parâmetro que Burrell e Morgan (1979) estabelecem em seu modelo os limites teóricos deste paradigma.

Desta forma, no funcionalismo os pesquisadores: compartilham a dominância de uma visão ontológica que põe o contexto social em sobreposição ao indivíduo homem; assumem a perspectiva de pesquisador observador e independente; são a favor da continuidade e da ordem; e pressupõem que a teoria só pode ser alcançada objetivamente, a partir de referências empíricas (Burrell & Morgan, 1979, pp. 106-107). Estas características abarcam até mesmo pesquisadores que possuem uma postura mais crítica, aceitando um limitado conflito social, a

favor da evolução do *status quo*, ou ainda, aqueles que consideram, em uma dada medida, o sujeito na obtenção do conhecimento, por exemplo, pelo uso de questionários, como os psicomotivacionais.

À luz do paradigma funcionalista, em seu estudo sobre as tecnologias de produção avançada, Lewis e Grimes (1999, p. 680) definiram tal fenômeno como um sistema de produção para melhorar a eficiência e a adaptabilidade da organização. Eles procuraram entender os impactos destas tecnologias no processo produtivo, sob a ótica de teorias contingenciais e teorias tradicionais da engenharia.

Em outra pesquisa multiparadigmática, Hassard (1991) procurou saber as motivações para o trabalho de um grupo de bombeiros, através da aplicação de um questionário psicomotivacional, buscando definir relações de lei entre estrutura organizacional, a motivação e o desempenho organizacional.

Em meio aos estudos organizacionais dos teóricos funcionalistas, a teoria pluralista vem crescendo muito em importância (Burrell & Morgan, 1979, p. 203). De forma oposta às visões unitaristas, no pluralismo a organização é vista como um sistema político pluralista: um ambiente de conflito entre grupos ou indivíduos, os quais possuem interesses próprios, conflitos estes mediados pelo poder. Ou seja, conforme Burrell e Morgan (1979, p. 203, tradução nossa): “A vida organizacional, de um ponto de vista pluralista, é um jogo de poder entre indivíduos e grupos que recorrem às suas várias fontes de poder para controlar sua situação de trabalho e alcançar quaisquer objetivos que valorizem”³⁵. Um exemplo de teoria pluralista é a teoria da competição entre grupos de pressão para influência política, de Becker (1983).

A partir destas considerações, corroborando com a visão pluralista do meio no qual a Contabilidade atua e com a aplicabilidade da teoria dos grupos de interesses (Becker, 1983) no processo de implementação da IFRS 15, sob uma ótica funcionalista, este objeto é entendido como: uma oportunidade para o *lobbying* no processo formal de regulação contábil.

4.1.1 Referencial teórico, problemática e objetivo da análise de *lobbying*

Muitos estudos sobre a regulação contábil, como este proposto, focam no processo de implementação das normas por normatizadores privados, como o FASB e IASB. Tema

³⁵ “*organisational life, from a pluralist standpoint, is a power-play between individuals and groups who draw upon their various sources of power in order to control their work situation and to achieve whatever objectives they value*” (Burrell & Morgan, 1979, p. 203).

estudado em diversas disciplinas, a citar, Economia, Direito, Ciência Política e a Contabilidade. As chamadas teorias da regulação buscam explicar e prever quem se beneficiará em um processo de regulação, quais atividades são mais propensas à regulação e de que forma esta regulação ocorre (Carmo, 2014, p. 8).

Dentro desta linha de estudo, Scott (2003, pp. 448-449) cita duas grandes teorias que procuram explicar a regulação: a teoria do interesse público, que entende a regulação contábil como maximizadora do bem-estar social, frente ao problema fundamental da Contabilidade Financeira (a disparidade de interesses de divulgação entre gerentes e investidores); e a teoria dos grupos de interesse, que sugere que os indivíduos formam alianças para proteger e promover seus próprios interesses, obtendo benefícios da regulação. Para Scott (2003, p. 449) o processo de normatização da divulgação contábil, além de defender seus próprios objetivos (de seus reguladores), é altamente consistente com a teoria dos grupos de interesse, através do chamado *lobbying*.

O termo *lobby*, ou *lobbying*, palavra de origem inglesa, refere-se à atividade de influência por um grupo organizado com a intenção de interferir nas decisões do poder público. O termo é normalmente associado a uma ação corrupta, de troca de favores ou outro tipo de pressão coerciva, entretanto, o *lobbying* originalmente se refere a uma atividade organizada, para que a sociedade tenha seu posicionamento ouvido, através destes grupos de interesse (Carmo, 2014, p. 67).

Para exemplificar esta organização de boas intenções da atividade de *lobbying*, é possível citar a existência de princípios internacionais para a integridade e a transparência no *lobbying*³⁶, publicado pela *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD, 2013)³⁷; além da existência de uma regulação brasileira que disciplina a atividade de *lobby* e a atuação dos grupos de pressão ou de interesse e assemelhados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, o Projeto de Lei 1.202/2007 (Brasil, 2007).

Carmo (2014, p. 9) explica que a Teoria dos Grupos de Interesses “admite um regulador que, como todo agente racional, busca sempre a maximização do seu bem-estar, por meio de um maior apoio político e, para isso, vai atuar a fim de atender às demandas de grupos de interesses”. Neste sentido, conforme abordagem desenvolvida por Becker (1983), o processo regulatório é fruto da competição entre os grupos de interesse, no qual o mais

³⁶ Fonte: OECD. *10 Principles for Transparency and Integrity in Lobbying*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/gov/ethics/oecdprinciplesfortransparencyandintegrityinlobbying.htm>> Acesso em: 07/09/2017

³⁷ A OECD é uma organização estabelecida em 1961, sediada em Paris, na França, com a participação de 35 países, com a missão de promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas em todo o mundo.

influyente conseguirá ter seus interesses atendidos, sendo as falhas de mercado apenas argumentos destes grupos para justificar tal *lobbying*.

O modelo de competição política entre os grupos de pressão, elaborado por Becker (1983), faz uma adição a então formulada Teoria dos Grupos de Interesses. O autor afirma que um grupo sozinho não pode dominar o processo de regulação e que, pela competição entre os diferentes grupos de interesse, surge uma situação de equilíbrio na qual mesmo os grupos de menor influência são beneficiados. Para Becker (1983, p. 372, grifo nosso, tradução nossa) “A competição entre esses grupos de pressão pela influência política determina a estrutura de equilíbrio de impostos, subsídios e outros favores políticos”³⁸. Destaca-se este equilíbrio, incorporado à teoria por Becker (1983), por ser condizente com as premissas da visão funcionalista desta análise.

Carmo (2014) fez uma pesquisa acerca do *Lobbying* nas primeiras fases do processo de implementação da IFRS 15, a partir da teoria dos grupos de interesses. Em seu estudo o autor alinhou os achados de Becker (1983) com outros dois grandes contribuidores à Teoria dos Grupos de Interesse, Stigler (1971 apud Carmo, 2014) e Peltzman (1976 apud Carmo, 2014). Carmo (2014, pp. 64-65) concatenou estas contribuições, sintetizando conclusões desta teoria:

a) reguladores são veículos dos grupos de pressão e agirão em busca de sua viabilização política distribuindo os benefícios da regulação, majoritariamente, para o grupo de maior influência; b) grupos ativos produzem pressão para aumentar sua influência política. A regulação é determinada pela junção das influências produzidas por todos os grupos envolvidos, cuja soma será zero, pois, quando um grupo aumenta seu espaço político, o outro diminui; c) a intensidade da pressão é diretamente proporcional aos recursos disponíveis e à homogeneidade de interesses de interesses dos membros do grupo. Grupos compactos, mais bem organizados e de interesses mais homogêneos tenderão a obter maiores benefícios da regulação do que grupos com interesses e composições mais difusas e, conseqüentemente, haverá a tendência de a regulação beneficiar mais produtores do que consumidores; d) as falhas de mercado criam incentivos para a regulação, pois, caso as perdas sejam reduzidas, maiores serão os benefícios a serem distribuídos e menor será a rejeição à política regulatória adotada. O processo político é sensível à perda e bem-estar e, portanto, grupos que têm que arcar com o peso morto da regulação têm incentivos naturais a exercer pressão e assim limitam as perdas do processo regulatório (Carmo, 2014, pp. 64-65).

Segundo Bushman e Landsman (2010) e Carmo (2014) são poucos os trabalhos de investigação de *lobbying* no IASB, buscando compreender os fatores que influenciam o *board* na implementação de normas contábeis. Königsgruber (2010) comenta que a pesquisa tradicional em *lobbying* utiliza metodologias empíricas através da análise das cartas comentários enviadas aos normatizadores, por exemplo, o autor cita as pesquisas de Watts e

³⁸ “*Competition among these pressure groups for political influence determines the equilibrium structure of taxes, subsidies and other political favors*” (Becker, 1983, p. 372).

Zimmerman (1978), Deakin (1989) e Dechow et al. (1996), sobre o *lobbying* nos Estados Unidos; e de MacArthur (1988) e Georgiou (2002), sobre o Reino Unido; e Larson (1997) sobre o *lobbying* no então IASC.

Em 2014, Carmo analisou 1.177 cartas comentários enviadas ao IASB em resposta ao *Discussion Paper* (2008) e ao *Exposure Draft* (2010) emitidos durante o devido processo da IFRS 15. Sua intenção foi investigar as características dos respondentes e a influência da sua resposta na decisão do órgão. O autor concluiu que IASB atendeu à maioria das cartas, entretanto determinadas características dos lobistas são mais associadas às decisões do IASB do que outras. A partir da tese de Carmo (2014), outros trabalhos nacionais se propuseram a verificar questões relacionadas ao *lobbying* na implementação da norma internacional para reconhecimento de receita.

Tavares, Anjos e Paulo (2014) analisaram as últimas cartas resposta ao *Revised Exposure Draft* (2012), que estavam fora do escopo de Carmo (2014). Os autores selecionaram “uma amostra de 30 empresas, escolhidas aleatoriamente por conveniência” (Tavares et al., 2014, p. 51) e, através da análise de conteúdo destas cartas, confirmaram consonância dos incentivos que influenciam a aceitação das contribuições das empresas e se relacionam com a Teoria dos Grupos de Interesse, por meio de análises qualitativas de conteúdo.

Alvarenga (2015) também analisou as cartas da última Minuta de Exposição Revisada da IFRS 15, com base no modelo e nas hipóteses desenvolvidas por Carmo (2014), entretanto encerrou sua investigação apenas à questão 2 proposta pelo IASB/FASB nesta minuta. Seus achados, de forma condizente com as demais pesquisas, evidenciam que o IASB agiu em favor da demanda da maioria dos respondentes, sendo a característica deles associada ao seu sucesso como lobista. Na análise da autora, preparadores de demonstrações financeiras (as empresas) e os reguladores nacionais apresentaram maiores chances de terem seus comentários aceitos (Alvarenga, 2015, p. 7).

Ao investigar a participação brasileira em todos os processos de *Exposure Draft* do IASB entre os anos de 2006 e 2014, Silva et al. (2015) verificaram também as cartas do processo da IFRS 15, além de outros 44 projetos do IASB. À luz das hipóteses da Teoria Positiva de Watts e Zimmerman (1978), os autores descrevem as características das empresas brasileiras praticando *lobbying*, a saber:

Concluiu-se que as empresas lobistas brasileiras são grandes firmas, com altos índices de endividamentos e possuem planos de remuneração variáveis, porém o contrário não é verdadeiro: ser de grande porte, com altos índices de dívida e possuir

planos de remuneração não garantem o exercício da atividade lobista no Brasil (Silva et al., 2015, p. 1).

Tavares (2016) analisou uma amostra estratificada de todas as cartas comentários do processo completo de implementação da IFRS 15. O objetivo da autora foi evidenciar em qual etapa do processo há maior probabilidade de influência sobre a decisão dos *boards*. Por meio da regressão logística, a autora não focou na relação das características dos respondentes com as decisões finais do IASB, mas evidenciou que as etapas intermediária e final deste processo são as mais prováveis de exercerem influência. Este achado fortalece a relevância da realização da presente análise, nesta última fase do processo de implementação da IFRS 15.

Mais recentemente, Azevedo e Tavares (2017), também estudando o processo de implementação da IFRS 15, analisaram as cartas comentários enviadas pelo *Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera* (GLENIF) e pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Os resultados obtidos pelas autoras indicam que a carta enviada pelo CPC não representa integralmente o posicionamento do Brasil sobre o GLENIF, e que o nível de alinhamento teórico do grupo é condizente com duas categorias da Teoria da Ação Coletiva de Olson (1965 apud Azevedo & Tavares, 2017).

Pressupondo que o processo de normatização contábil do IASB/FASB é consistente com a Teoria dos Grupos de Interesses (Carmo, 2014; Scott, 2003, p. 448) e que as características dos lobistas influenciam o resultado de seu *lobbying* (Becker, 1983; Carmo, 2014; Watts & Zimmerman, 1978); e ainda, considerando que existe uma lacuna na pesquisa de Carmo (2014), não coberta pelas outras pesquisas revisadas, a questão que orienta esta investigação é: **existe relação entre as características dos respondentes da minuta revisada de exposição da norma IFRS 15 com a decisão final do normatizador na emissão da norma em 2014?**

Portanto, pretende-se analisar a totalidade das cartas enviadas no último processo aberto ao público prévio à implementação da IFRS 15, o *Revised Exposure Draft (RED)*, na intenção de investigar possíveis relações de influência entre as características dos respondentes e a decisão final do IASB na emissão da norma.

Dando continuidade a tese publicada por Carmo (2014), este trabalho elimina uma lacuna deixada pelas pesquisas anteriores, complementando os achados destas. Glass (1976, p. 3) destaca a importância de estudos que reanalisam, reforçam, trazem novas questões ou novos dados acerca de um problema já investigado, como na presente proposta. A validação de pesquisas realizadas e confirmação empírica de teorias anteriormente já testadas, visando o

fortalecimento de hipóteses, por exemplo, para diferentes amostras é premissa comum aos pesquisadores funcionalistas (Burrell & Morgan, 1979).

A literatura fala sobre a relação entre a Teoria dos Interesses Públicos e a normatização contábil, especialmente em processos de regulação fortemente marcados por consultas públicas, como o do IASB na implementação da IFRS 15 (Becker, 1985; Carmo, 2014; Scott, 2003). Esta pesquisa contribui para a solidificação desta hipótese teórica e, conseqüentemente, para a investigação do processo de implementação da IFRS 15 em um de seus aspectos, em seu caráter clamado independente e a favor do interesse público (IFRS Foundation, 2016).

Adicionalmente, justifica-se tal pesquisa por proporcionar informações acerca da implementação de um processo importante e controverso dentro de todas as organizações, o reconhecimento da receita (Hendriksen & Van Breda, 1999; IASB, 2011, p. 6; Iudícibus, 2015; Kam, 1990). Amenizam-se assim certas preocupações das organizações, dos profissionais e dos pesquisadores da área contábil. Esta pesquisa produz provas objetivas em resposta a questões relativas à convergência e à comparabilidade da Contabilidade em um ambiente de divergências culturais, pressões políticas e interesses distintos (Zeff, 2007).

Quiçá tais preocupações e controvérsias sejam abrandadas frente à teoria base desta investigação, pela hipótese de equilíbrio teorizada por Becker (1983). Segundo o teórico, pela influência da competição entre os lobistas, não há uma dominância isolada do processo e todos, mesmo os grupos de menor influência, saem ganhando (Becker, 1983, p. 372).

4.1.2 Hipóteses de pesquisa, amostragem, coleta e análise de dados

As etapas metodológicas desta pesquisa foram desenvolvidas com o fim de cumprir o objetivo de analisar as cartas comentários enviadas em resposta ao *Revised Exposure Draft* da IFRS 15, investigando possíveis relações entre as características dos respondentes e sua influência na decisão do IASB na emissão final da norma. Trata-se de uma pesquisa com abordagem quantitativa, de objetivos descritivos, que segue procedimentos de pesquisa documental e análise de conteúdo (Martins & Theóphilo, 2009; Severino, 2007).

As definições metodológicas apresentadas a seguir são adaptadas do trabalho elaborado por Carmo (2014), e procuram dar continuidade a este, ao mesmo tempo que corroboram com estudos anteriores sobre o *lobbying* na regulação contábil (por exemplo, Azevedo & Tavares, 2017; Larson, 1997; Santos, 2012; Sutton, 1984; Watts & Zimmerman, 1978).

- **Hipóteses de pesquisa:**

A partir da Teoria dos Grupos de Interesses, e das contribuições de Becker (1983) à Stigler (1971 apud Carmo, 2014) e Peltzman (1976 apud Carmo, 2014), e da análise da literatura sobre o *lobbying* na regulação contábil, Carmo (2014) destacou quatro principais premissas teóricas. A partir destas quatro premissas, e do estudo do histórico do IASB e do seu processo de normatização, o autor estabeleceu nove hipóteses de pesquisa.

Dando continuidade ao trabalho de Carmo (2014), estas mesmas hipóteses serão testadas nesta pesquisa, entretanto para a nova amostra definida, não coberta pelo autor. O quadro 9 apresenta o construto desta pesquisa, formado a partir de quatro premissas, derivadas em nove hipóteses. Adicionalmente, é apresentada a racionalidade que Carmo (2014) seguiu para sustentar o estabelecimento de cada uma das hipóteses. Esta racionalidade do autor é baseada principalmente na teoria e em pesquisas anteriores sobre o *lobbying* na regulação contábil.

- **Definição da amostra:**

A população investigada trata-se do total de 361 cartas comentários recebidas pelo IASB/FASB, em resposta ao *Revised Exposure Draft* emitido em Novembro de 2011. A data final para recebimento dos comentários foi estabelecida para Março de 2012, tal qual processo de emissão da norma IFRS 15 explicado na seção 2.5.1.

Os *boards* indicam o recebimento de 359 cartas neste processo. Isto porque numeram as cartas recebidas de cada órgão emissor. Entretanto, alguns órgãos enviaram mais de uma carta (IASB, 2012). Normalmente estas cartas recebidas de um mesmo emissor tratavam-se de outros pedidos ou comunicações com os *boards*, como o recorrente pedido de extensão do prazo de resposta ao devido processo. Entretanto, três cartas foram recebidas de diferentes estudantes de um mesmo programa de uma universidade norte-americana (*Indiana University Purdue University Indianapolis*). As respostas destas cartas não são equiparáveis e, portanto, três cartas que receberam a mesma numeração pelo IASB/FASB (349, 349A e 349B) foram consideradas individualmente para esta análise, totalizando 361 cartas comentários analisadas. Não foi necessária a exclusão de nenhuma das cartas durante o processo de seleção da amostra³⁹.

³⁹ Em sua pesquisa, Carmo (2014) excluiu as cartas recebidas dos preparadores da indústria de seguros, pois esta indústria foi excluída do escopo da norma pelo IASB, para que estas não interferissem nos resultados (Carmo, 2014, p. 96), situação que não se aplica ao RED.

Quadro 9 - Apresentação das hipóteses de pesquisa

| Premissa | Hipótese | Racionalidade |
|---|--|--|
| 1) O sucesso do lobista está associado ao tipo de <i>stakeholder</i> que ele representa. | <p>H1a: As cartas enviadas pelos reguladores tem mais chance de estarem associadas às decisões do IASB.</p> <p>H1b: As cartas enviadas pelas empresas em geral tem maior chance de serem aceitas do que as demais.</p> | <p>Considera-se a habilidade técnica dos reguladores, que fornecem informações relevantes ao processo regulatório.</p> <p>Efeito econômico das normas sobre os resultados das empresas são incentivos para o <i>lobbying</i>.</p> |
| 2) A cumplicidade ideológica entre lobista e regulador constitui elemento de influência no processo. | <p>H2a: Comentários de reguladores anglo-americanos tem maior chance de aceitação do que de reguladores de outros países.</p> <p>H2b: Cartas enviadas pelas Big 7 tem mais chance de ter seu comentário associado às decisões do IASB.</p> | <p>Com base no histórico de influência de reguladores norte-americanos no IASC (G4+1) e no IASB (acordos celebrados entre IASB e FASB desde 2002).</p> <p>As empresas de auditoria estabelecem o conceito do que "é correto" na Contabilidade. Elas são a principal fonte externa de financiamentos e expertise do IASB. Adicionalmente, a maioria dos membros do IASB tem experiência prévia relacionadas a auditoria, o que influenciaria as decisões do órgão a favor destas.</p> |
| 3) O potencial efeito da regulação sobre os procedimentos contábeis do preparador aumenta a chance do comentário influenciar o <i>board</i> . | <p>H3a: Empresas estadunidenses tem maior chance de que seus comentários estejam associados às decisões do <i>board</i>.</p> <p>H3b: Cartas enviadas pelas 500 maiores empresas do mundo tem maior associação com as decisões do <i>board</i> do que as das demais empresas.</p> | <p>Nos EUA a IFRS 15 substituiu mais de 140 tipos diferentes de instruções para reconhecimento de receita, de diversos tipos de atividade, por isto seus efeitos devem ser mais acentuados nas empresas estadunidenses, característica possível motivacional do <i>lobbying</i>.</p> <p>Um dos principais incentivos para o <i>lobbying</i> é o potencial efeito econômico da norma sobre os números contábeis, portanto, as grandes empresas possuiriam maiores incentivos para a prática desta ação.</p> |
| 4) O sucesso do <i>lobbying</i> está associado com o impacto do lobista na viabilidade financeira e operacional do IASB. | <p>H4a: A presença de membros do normatizador da mesma nacionalidade do lobista aumenta as chances de seus comentários serem aceitos.</p> <p>H4b: A presença do lobista no conselho consultivo do normatizador aumenta a chance de seus comentários estarem associados à decisão do <i>board</i>.</p> <p>H4c: Quanto maior a contribuição financeira para o IASB maior será a associação de seu comentário com as decisões do <i>board</i>.</p> | <p>Como um meio de participação do lobista no <i>board</i>, a quantidade de membros do órgão normatizador da mesma nacionalidade do lobista pode ser instrumento de influência.</p> <p>O sucesso de longo prazo do <i>lobbying</i> é relacionado com a participação direta de membros da mesma nacionalidade do lobista no conselho consultivo do <i>board</i>.</p> <p>Grande parte da receita do IASB vem de contribuições de órgãos oficiais nacionais e empresas. Portanto, se o financiador aceitar as normas do IASB este garante sua viabilidade financeira, interferindo na capacidade de <i>lobbying</i> destes contribuintes.</p> |

Fonte: adaptado de Carmo (2014, pp. 89-95).

- **Coleta, classificação e análise dos dados:**

Corroborando com o procedimento de coleta de dados sugerido por Carmo (2014), a análise fundamental nesta pesquisa partiu da identificação direta da posição defendida pelos respondentes sobre cada uma das questões do RED e da decisão final tomada pelos *boards* na emissão da IFRS 15, por meio da análise de conteúdo destes documentos.

Para isto, em um primeiro momento foi confrontado o procedimento originalmente sugerido pelo IASB/FASB no *Revised Exposure Draft* (IASB, 2011) com a decisão final dos reguladores, tomada após análise das cartas comentários recebidas, para a emissão da norma IFRS 15 final (IASB, 2014a). Em seguida, foi realizada a análise de conteúdo de cada uma das 361 cartas da amostra identificando o posicionamento do respondente como “a favor”, “contra” ou “ausente” em relação aos questionamentos feitos pelo IASB no RED. Por fim, foram confrontados o posicionamento dos respondentes, em suas diversas características (dividindo-os em grupos de interesse), e a decisão final do *board*, identificando as possíveis influências destes respondentes neste processo.

Para a formação destes grupos, pelos mesmos passos metodológicos sugeridos por Carmo (2014), foram identificadas as características dos respondentes participantes do processo. De posse da identificação das características dos remetentes das cartas foram formados grupos, e verificada a possível influência destes grupos na decisão final do IASB, identificando a existência ou não de relação das características do lobista com a eficácia do *lobbying* na emissão da IFRS 15, pelo teste das hipóteses formuladas. Tais passos condizem com a estrutura de análise proposta por Carmo (2014).

Esta divisão em grupos e sub-grupos de lobistas, detalhada no quadro 13, concatena os dados necessários para o teste das hipóteses H1a até a H3b. A verificação da hipótese H4a, conforme sugerido por Carmo (2014, p. 103), foi realizada a partir da identificação dos membros votantes do IASB e sua respectiva nacionalidade, no período de emissão da norma final, ano de 2014. Ainda, a hipótese H4b requer que os participantes do *due process* sejam identificados como participante ou não participante do *IFRS Advisory Council* (Carmo, 2014).

Por fim, a hipótese H4c demanda a identificação da existência de contribuição financeira ao IASB pelas entidades respondentes. Para isto, Carmo (2014, p. 104) utilizou as informações declaradas pelo IASB no relatório anual de atividades do ano em análise. Para este trabalho, as contribuições financeiras declaradas no relatório anual do IASB referente a 2014 (IFRS Foundation, 2015) foram utilizados. O autor classificou cada respondente como: 0 o lobista não listado como contribuinte neste relatório; 1 o lobista identificado com

contribuição de até 100.000 libras; 2 até 200.000 libras; e 3 se o financiamento foi superior a 200.000 libras. Este também foi o critério seguido nesta pesquisa.

Certos posicionamentos foram tomados por Carmo (2014, pp. 104-105) na coleta de dados pela classificação das cartas comentários e dos respondentes nestes parâmetros, neste trabalho os mesmos posicionamentos foram seguidos, a citar: cartas enviadas por subsidiárias de empresas foram classificadas no país de origem da matriz do grupo; organismos internacionais e associação de normatizadores, como o IOSCO, World Bank, etc., bem como as Big 7, não foram consideradas nas análises que requerem o país de origem do respondente; e cartas enviadas por indivíduos com ligações com organizações foram consideradas como destas organizações.

Corroborando com Carmo (2014, p. 105), nenhum tratamento adicional será realizado com relação à participação do FASB na elaboração da norma, visto que, segundo o autor, este efeito será considerado nas análises que estudam a participação estadunidense na formação do IASB. Estes procedimentos de coleta, classificação e a análise dos dados coletados foram segmentados nos passos metodológicos apresentados no quadro 10.

Quadro 10 - Passos metodológicos de coleta, classificação e análise dos dados

| Coleta e classificação de dados | |
|--|--|
| Passo 1 | Seleção das perguntas propostas pelo IASB no <i>Revised Exposure Draft</i> (IASB, 2011, pp. 14-16), por critérios que consideraram o objetivo da pesquisa; |
| Passo 2 | Confirmação do posicionamento final do IASB na IFRS 15 para cada uma das questões selecionadas, por meio de análise de conteúdo do RED e da IFRS 15; |
| Passo 3 | Identificação do posicionamento do respondente por meio da análise de conteúdo das <i>comment letters</i> , classificando-as como “a favor”, “contra” ou “ausente”; |
| Passo 4 | Classificação dos respondentes em grupos e sub-grupos de possíveis lobistas, conforme hipóteses teóricas (Carmo, 2014); |
| Análise de Dados | |
| Passo 5 | Plano de análise, descrição das técnicas e do modelo estatístico. |
| Passo 6 | Teste da hipótese de influência da posição dos grupos de respondentes na proposta final da norma emitida pelo IASB (teste das hipóteses H1a à H3b); |
| Passo 7 | Teste da hipótese de influência de respondentes originários de países que possuíam membros votantes no <i>board</i> do IASB em Maio de 2014, data de emissão da norma final (teste da hipótese H4a); |
| Passo 8 | Verificação da hipótese de influência dos respondentes que participam do <i>IFRS Advisory Council</i> na aprovação das propostas (hipótese H4b), classificando tais respondentes como participantes ou não do conselho, na data de emissão da norma final; e |
| Passo 9 | Verificação da hipótese de influência das cartas enviadas por entidades que fazem contribuições financeiras ao IASB (hipótese H4c). |

Passo 1 - Seleção das perguntas:

Como parte de seu processo de implementação de normas contábeis internacionais, o IASB emitiu um *Revised Exposure Draft* (RED) da norma IFRS 15, em Novembro de 2011.

Apesar de previsto no seu *due process*, esta foi a primeira vez que o IASB submeteu ao público uma segunda revisão da proposta de uma norma antes de sua emissão final. Isto dada a importância do tema e o desafio de integrar duas normas divergentes, as então vigentes Norma Internacional de Contabilidade e o US GAAP. “[...] os *boards* decidiram expor novamente as propostas por causa da importância para todas as entidades da divulgação financeira da receita e do desejo de evitar consequências não intencionais da norma final [...]” (IASB, 2011, p. 6, tradução nossa)⁴⁰. Neste documento o IASB propôs seis questões às quais se interessava pelo posicionamento do público (IASB, 2011). Estas questões são apresentadas no quadro 11.

Em princípio, todas as questões seriam revisadas. Entretanto, condizente com o objetivo de verificar a influência dos respondentes (dos grupos de interesse) na emissão na norma IFRS 15 final, as questões 5 e 6 foram excluídas da análise. Isto porque estas questões tratam de proposta de alterações a outras normas existentes, como consequência da emissão da IFRS 15. O posicionamento final do IASB quanto a estas questões seria confirmado nas futuras alterações destas outras normas, análise fora do escopo deste trabalho. Portanto, apenas as questões de 1 a 4 foram analisadas.

Quadro 11 - Questões propostas no RED

| Questões | |
|----------|--|
| Q1 | Os parágrafos 35 e 36 especificam quando uma entidade transfere o controle de um bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, quando uma entidade satisfaz uma obrigação de desempenho e reconhece a receita ao longo do tempo. Você concorda com essa proposta? Se não, que alternativa você recomenda para determinar quando um bem ou serviço é transferido ao longo do tempo e por quê? ⁴¹ |
| Q2 | Os parágrafos 68 e 69 estabelecem que uma entidade deveria aplicar a IFRS 9 (ou IAS 39, se a entidade ainda não adotou a IFRS 9) ou o Tópico ASC 310 para contabilizar os valores da contraprestação prometida que a entidade avalia como incobráveis por causa do risco de crédito de um cliente. Os valores correspondentes no resultado do exercício (lucros ou prejuízos) seriam apresentados como um item em linha separada adjacente à linha de receita. Você concorda com essas propostas? Em caso negativo, que alternativa você recomenda para explicar os efeitos do risco de crédito de um cliente e por quê? ⁴² |

⁴⁰ “the boards decided to re-expose the proposals because of the importance to all entities of the financial reporting of revenue and the desire to avoid unintended consequences of the final standard” (IASB, 2011, p. 6).

⁴¹ “Paragraphs 35 and 36 specify when an entity transfers control of a good or service over time and, hence, when an entity satisfies a performance obligation and recognises revenue over time. Do you agree with that proposal? If not, what alternative do you recommend for determining when a good or service is transferred over time and why?” (IASB, 2011, pp. 14-16, Question 1).

⁴² “Paragraphs 68 and 69 state that an entity would apply IFRS 9 (or IAS 39, if the entity has not yet adopted IFRS 9) or ASC Topic 310 to account for amounts of promised consideration that the entity assesses to be uncollectible because of a customer’s credit risk. The corresponding amounts in profit or loss would be presented as a separate line item adjacent to the revenue line item. Do you agree with those proposals? If not, what alternative do you recommend to account for the effects of a customer’s credit risk and why?” (IASB, 2011, pp. 14-16, Question 2).

Quadro 11 - Questões propostas no RED (continuação)

| Questões | |
|----------|---|
| Q3 | <p>O parágrafo 81 estabelece que se o valor da contraprestação ao qual uma entidade terá direito for variável, a quantia acumulada de receita que a entidade reconhece até o momento não deve exceder o valor ao qual a entidade está, razoavelmente, segura de seu direito. Uma entidade está razoavelmente segura de ter direito à quantia atribuída a obrigações de desempenho satisfeitas apenas se a entidade tiver experiência com obrigações de desempenho semelhantes e essa experiência for preditiva da quantia da contraprestação a que a entidade terá direito. O parágrafo 82 lista indicadores de quando a experiência de uma entidade pode não ser preditiva do valor da contraprestação a que a entidade terá direito em troca de satisfazer essas obrigações de desempenho. Você concorda com a limitação proposta sobre a quantia de receita que uma entidade reconheceria para obrigações de desempenho satisfeitas? Se não, qual restrição alternativa você recomenda e por quê? ⁴³</p> |
| Q4 | <p>Para uma obrigação de desempenho que uma entidade satisfaça ao longo do tempo e espera, no início do contrato, que seja satisfeita durante um período de tempo superior a um ano, o parágrafo 86 estabelece que a entidade deve reconhecer um passivo e uma despesa correspondente se a obrigação de desempenho for onerosa. Você concorda com o escopo proposto do teste oneroso? Se não, que escopo alternativo você recomenda e por quê? ⁴⁴</p> |
| Q5 | <p>Os <i>boards</i> propõem a emenda do IAS 34 e do Tópico ASC 270 para especificar as divulgações sobre receita de contratos com clientes que uma entidade deve incluir em suas demonstrações intermediárias. As divulgações que seriam necessárias (se materiais) são:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A desagregação das receitas (parágrafos 114 e 115) • Uma reconciliação tabular dos movimentos no balanço agregado de ativos contratuais e passivos contratuais para o período de relatório atual (parágrafo 117). • Uma análise das obrigações de desempenho remanescentes da entidade (parágrafos 119-121). • Informações sobre obrigações de desempenho onerosas e uma reconciliação tabular dos movimentos no passivo oneroso correspondente para o período de relatório atual (parágrafos 122 e 123). • Uma reconciliação tabular dos movimentos dos ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente (parágrafo 128). <p>Você concorda que uma entidade deve ser obrigada a fornecer cada uma dessas divulgações em suas demonstrações financeiras intermediárias? Em sua resposta, comente se as divulgações propostas alcançam um equilíbrio apropriado entre os benefícios para os usuários destas informações e os custos para as entidades as prepararem e auditarem. Se você acha que as divulgações propostas não equilibram adequadamente esses benefícios e custos, identifique as divulgações que uma entidade deve incluir em suas demonstrações financeiras intermediárias. ⁴⁵</p> |

⁴³ “Paragraph 81 states that if the amount of consideration to which an entity will be entitled is variable, the cumulative amount of revenue the entity recognises to date should not exceed the amount to which the entity is reasonably assured to be entitled. An entity is reasonably assured to be entitled to the amount allocated to satisfied performance obligations only if the entity has experience with similar performance obligations and that experience is predictive of the amount of consideration to which the entity will be entitled. Paragraph 82 lists indicators of when an entity’s experience may not be predictive of the amount of consideration to which the entity will be entitled in exchange for satisfying those performance obligations. Do you agree with the proposed constraint on the amount of revenue that an entity would recognise for satisfied performance obligations? If not, what alternative constraint do you recommend and why?” (IASB, 2011, pp. 14-16, Question 3).

⁴⁴ “For a performance obligation that an entity satisfies over time and expects at contract inception to satisfy over a period of time greater than one year, paragraph 86 states that the entity should recognise a liability and a corresponding expense if the performance obligation is onerous. Do you agree with the proposed scope of the onerous test? If not, what alternative scope do you recommend and why?” (IASB, 2011, pp. 14-16, Question 4).

⁴⁵ “The boards propose to amend IAS 34 and ASC Topic 270 to specify the disclosures about revenue and contracts with customers that an entity should include in its interim financial reports.* The disclosures that would be required (if material) are:

- The disaggregation of revenue (paragraphs 114 and 115)
- A tabular reconciliation of the movements in the aggregate balance of contract assets and contract liabilities for the current reporting period (paragraph 117).
- An analysis of the entity’s remaining performance obligations (paragraphs 119–121).
- Information on onerous performance obligations and a tabular reconciliation of the movements in the corresponding onerous liability for the current reporting period (paragraphs 122 and 123).

Quadro 11 - Questões propostas no RED (continuação)

| Questões | |
|----------|---|
| Q6 | Para a transferência de um ativo não financeiro que não seja uma saída das atividades ordinárias de uma entidade (por exemplo, ativo imobilizado no escopo da IAS 16 ou IAS 40, ou ASC Topic 360), os <i>boards</i> propõem a alteração de outras normas para exigir que uma entidade aplique: (a) os requisitos propostos sobre controle para determinar quando um ativo deve ser baixado (b) os requisitos de mensuração propostos para determinar a quantia de ganho ou perda a reconhecer na baixa do ativo. Você concorda que uma entidade deve aplicar os requisitos de controle e mensuração propostos para contabilizar a transferência de ativos não financeiros que não relativos às atividades ordinárias de uma entidade? Se não, que alternativa você recomenda e por quê? ⁴⁶ |

Fonte: IASB, 2011, pp. 14-16.

Passo 2 – Análise do posicionamento final do IASB:

Para cada questão selecionada para esta análise, o posicionamento do IASB foi verificado no RED (IASB, 2011) e na norma final IFRS 15 (IASB, 2014a). O quadro 12 ilustra cada questão analisada, a posição do órgão no RED e a posição final na IFRS 15, concluindo se houve mudança de seu posicionamento inicial.

Passo 3 – Identificação do posicionamento dos respondentes:

A análise de conteúdo do total da amostra das *comment letters* visou identificar o posicionamento de cada um dos respondentes frente aos 4 questionamentos propostos no RED. Dando continuidade à análise de Carmo (2014), os respondentes favoráveis ao posicionamento apresentado no RED foram classificados como “a favor”; os contrários ao posicionamento, “contra”; e os que não se pronunciaram a respeito da questão analisada, que se mostraram indiferentes, ou quando o posicionamento final não pode ser compreendido, foram classificados como “ausente”.

• *A tabular reconciliation of the movements of the assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer (paragraph 128).*

Do you agree that an entity should be required to provide each of those disclosures in its interim financial reports? In your response, please comment on whether those proposed disclosures achieve an appropriate balance between the benefits to users of having that information and the costs to entities to prepare and audit that information. If you think that the proposed disclosures do not appropriately balance those benefits and costs, please identify the disclosures that an entity should be required to include in its interim financial reports” (IASB, 2011, pp. 14-16, Question 5).

⁴⁶ *“For the transfer of a non-financial asset that is not an output of an entity’s ordinary activities (for example, property, plant and equipment within the scope of IAS 16 or IAS 40, or ASC Topic 360), the boards propose amending other standards to require that an entity apply (a) the proposed requirements on control to determine when to derecognise the asset, and (b) the proposed measurement requirements to determine the amount of gain or loss to recognise upon derecognition of the asset. Do you agree that an entity should apply the proposed control and measurement requirements to account for the transfer of non-financial assets that are not an output of an entity’s ordinary activities? If not, what alternative do you recommend and why?”* (IASB, 2011, pp. 14-16, Question 6).

Quadro 12 - Posicionamento do IASB na norma final em relação à proposta no RED

| Questão | Proposta no RED (IASB, 2011) | IFRS 15 (IASB, 2014a) | Posição do IASB |
|--|---|--|--------------------------|
| Questão 1: Indicadores para a transferência de controle dos ativos e reconhecimento da receita ao longo do tempo. | Indicadores são: o desempenho da entidade cria ou aperfeiçoa um ativo que o cliente controla à medida que ele é criado ou melhorado; e o desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade (por restrição contratual ou por impossibilidade de direcioná-lo a outro usuário). | Indicadores são: consumo simultâneo dos benefícios agregados ao ativo; controle assumido ao longo do tempo à medida que o ativo é criado ou melhorado; não é criado um ativo de uso alternativo para a entidade e existe um direito executável ao pagamento pelo ativo. | Não mudou (em essência). |
| Questão 2: Classificação do risco de crédito pelo cliente. | O risco de crédito (perda com devedores duvidosos) deve ser apresentado no grupo de receitas, logo abaixo à linha da receita em lucros e perdas. | A proposta foi excluída da norma final. O risco de crédito deve ser apresentado no grupo de despesas. | Mudou. |
| Questão 3: Restrição no Reconhecimento de Montantes Variáveis. | Montante variável pode ser reconhecido quando o direito for razoavelmente assegurado (por experiência passada preditiva). Proibido reconhecê-lo quando a entidade licencia propriedade intelectual, cuja receita dependa de venda ou uso futuro pelo cliente (venda baseada em <i>royalty</i>). | Receita variável deve ser reconhecida se for altamente provável no âmbito da IFRS que não gerará reversões significativas quando a incerteza associada com este valor seja subsequentemente resolvida. Continua a proibição em relação ao reconhecimento de receita variável decorrente de licença de propriedade intelectual. | Mudou. |
| Questão 4: Teste oneroso ao nível da obrigação de desempenho individual para contratos com duração superior a um ano. | Obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo e que a entidade espera no início do contrato satisfazê-la em um período superior a um ano, um passivo deve ser reconhecido com uma despesa correspondente caso a obrigação seja onerosa. | IFRS 15 não inclui um teste oneroso. | Mudou. |

Fonte: Adaptado de IASB (2011, pp. 14-16) e Tavares (2016, pp. 200-202).

Comentários posicionados como ‘de acordo com a proposta em geral’, mesmo que listando pontos de melhoria, sugestão de outras terminologias, ou necessidades de esclarecimentos ou de exemplos complementares, foram classificados como “a favor”. Por exemplo, o seguinte comentário foi classificado como “a favor” da proposta na questão 1: “Concordamos com a orientação dos parágrafos 35 e 36 para quando uma entidade transfere o controle de um bem ou serviço ao longo do tempo. Entretanto, esclarecimentos são

necessários no que diz respeito à medição do progresso em direção à satisfação de uma obrigação de desempenho” (Microsoft Corporation, carta n. 67, tradução nossa)⁴⁷.

Por outro lado, os comentários que mencionaram ser a favor da norma em geral, entretanto admitiram não concordar com um ou mais de seus requisitos, foram tratados como “contra”. Considerando-se o posicionamento do respondente torna-se contrário ao RED, mesmo que em parte da proposta. Como no seguinte caso: “Em geral, concordamos com o escopo proposto do 'teste oneroso'. No entanto, este teste não deve ser aplicado apenas a um nível de contrato” (*American Academy of Actuaries*, carta n. 99)⁴⁸.

Os comentários que afirmaram concordar parcialmente com a proposta, mas não indicaram em que termos estariam contra ela, foram considerados “a favor”. A mesma premissa foi utilizada para cartas parcialmente contra, mas que não indicaram, especificamente, contra o que se posicionavam, foram consideradas como “contra”.

Na intensão de manter os critérios objetivos desta análise, quando a resposta não era diretamente (objetivamente) verificável na leitura da carta, esta era classificada como “ausente”. Respostas que faziam menção a cartas enviadas anteriormente, mas não traziam o posicionamento do respondente na carta em análise também foram classificadas como “ausente”. Respondentes que pediam maiores esclarecimentos, sem assumir diretamente uma posição favorável ou desfavorável, também foram considerados como “ausente”.

Por exemplo, respostas como “A GSA solicita que diretrizes adicionais de definição sejam fornecidas para o teste oneroso para garantir que as avaliações possam ser consistentemente aplicadas pelas entidades preparadoras e menos abertas a julgamentos, o que pode ser questionado por terceiros ou auditores.” (*U. S. General Services Administration*, carta n. 136, tradução nossa)⁴⁹ foram consideradas como “ausente”, já que a classificação como um possível acordo/desacordo do respondente com relação à proposta seria fruto de uma inferência subjetiva da pesquisadora.

Cartas que explicitaram estar a favor de todas as questões abordadas pelos *boards* foram consideradas como “a favor” em todas as quatro questões analisadas, como, por exemplo, a do respondente individual sem identificação da carta 185: “Tenho o prazer de enviar meus comentários sobre a Minuta de Exposição (*Exposure Draft* – ED) acima. Embora

⁴⁷ “We agree with the guidance in paragraphs 35 and 36 for when an entity transfers control of a good or service over time. However, clarifications are needed with regards to measuring progress toward satisfaction of a performance obligation (...)” (*Microsoft Corporation*, letter n. 67).

⁴⁸ “Generally, we agree with the proposed scope of the ‘onerous test’. However, this test should not be applied solely on a contract-by-contract basis” (*American Academy of Actuaries*, letter n. 99).

⁴⁹ “GSA requests further definitional guidelines be provided for the onerous test to ensure evaluations can be consistently applied by reporting entities and less open to judgments, which may be questioned by outside parties or auditors.” (*U. S. General Services Administration*, letter n. 136).

eu concorde com todas as questões especificadas em ED, tenho algumas preocupações sobre outras áreas da ED (...)»⁵⁰.

Passo 4 – Classificação dos respondentes por categoria:

Para a identificação das características dos grupos de interesses, Carmo (2014) buscou destacar características que pudessem representar meios de pressão, que potencialmente pudessem influenciar as decisões finais do normatizador, de acordo com os pressupostos teóricos que o guiaram. O método de classificação dos respondentes utilizado pelo autor corrobora com a literatura e com a própria classificação em cinco categorias básicas feita pelo IASB (*IFRS Foundation*, 2012). No entanto subgrupos foram criados pelo autor para operacionalizar o teste das hipóteses do modelo que este desenvolveu. O quadro 13 delimita estes grupos, classificação a ser utilizada também nesta pesquisa.

Quadro 13 - Caracterização dos lobistas

| Grupo | Sub-grupo | Racionalidade |
|---------------------------------------|--|--|
| (1) Preparadores | (1.1) empresas estadunidenses (1.2) grandes empresas (listadas entre as 500 maiores em receita líquida - revista Fortune, 2014) | Entre as organizações que preparam, ou seja, elaboram demonstrações contábeis, foram destacados em um sub-grupo de interesse as entidades estadunidenses e as entidades que integram a lista das 500 maiores da revista Fortune, no ano de publicação da IFRS 15, 2014. |
| (2) Profissionais contábeis | (2.1) Big 7 | São as entidades e associações ligadas diretamente a atividades de prestação de serviços contábeis. As Big 7 formam um sub-grupo de interesse como as 7 maiores firmas de auditoria (BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton; KPMG, Mazars e PricewaterhouseCoopers). |
| (3) Reguladores contábeis nacionais | (3.1) Reguladores anglo-americanos. | Neste caso, um grupo de interesse é formado pelas entidades governamentais e outros organismos responsáveis pela emissão, aprovação ou fiscalização de normas. Um sub-grupo de interesse é formado pelos reguladores de países que participaram do extinto G4+1 (Austrália, Canadá, EUA, Nova Zelândia e Reino Unido), responsáveis pela agenda inicial de discussão da norma no IASB. |
| (4) Usuários | | Incluindo investidores, analistas financeiros, associações de investidores e bancos de investimentos. |
| (5) Acadêmicos e outros participantes | | Os acadêmicos e outros participantes não incluídos nos grupos anteriores. |

Fonte: adaptado de Carmo (2014, pp. 101-102).

⁵⁰ “I am pleased to submit my comments on the above Exposure Draft (ED). Although I agree with all of the questions specified in ED, I have some concerns over other areas of ED” (individual respondent, letter n. 185).

Passo 5 – Plano de análise, descrição das técnicas e do modelo estatístico:

A análise de dados, tal qual procedimento elaborado por Carmo (2014), foi feita a partir da classificação dicotômica dos respondentes, dispondo-os em tabelas de contingências. Para os testes das hipóteses H1a e H1b foi utilizada a estatística descritiva, com teste Qui-quadrado de independência de Pearson (χ^2), avaliando a possível associação entre o resultado do processo regulatório e os grupos básicos em que foram classificados os lobistas (preparadores, profissionais, reguladores, usuários e acadêmicos).

Devido a limitações desta técnica (por exemplo, não mensura a intensidade da associação entre variáveis e não comporta a situação de alguns respondentes que foram classificados em mais de uma categoria), as demais hipóteses foram testadas pelo método de regressão logística (Carmo, 2014).

O modelo estabelecido por Carmo (2014, pp. 106-107) foi utilizado. Este modelo sugere o cálculo da probabilidade de ocorrência do evento (P), das chances de ocorrência deste (Chance) e, a partir destes, da Razão de Chances. O modelo é apresentado a seguir.

- Cálculo da probabilidade de que o evento de interesse ocorra:

$$P(Y = 1|X) = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n)}}$$

- Cálculo das chances de ocorrência do evento de interesse:

$$Chance = \frac{P}{1 - P}$$

- Cálculo da Razão de Chances, ou seja, da “mudança proporcional na chance de o evento ocorrer, considerada após a alteração de uma unidade na variável previsor” (Carmo, 2014, p. 106):

$$Razão\ de\ Chances = \frac{Chance\ após\ a\ mudança\ de\ uma\ unidade\ no\ previsor}{Chance\ original}$$

Assim, a regressão logística como técnica estatística possibilitou o teste das hipóteses propostas, pela identificação da significância dos coeficientes estimados e da Razão de Chances de cada variável independente. Levando à previsão da chance de correspondência

entre a preferência do respondente e a decisão final do regulador, considerando as características dos lobistas (Carmo, 2014, p. 107).

O mesmo modelo econométrico desenvolvido por Carmo (2014, p. 107) foi utilizado. Entretanto, as análises foram realizadas com o auxílio do ambiente estatístico R (*R Development Core Team*)⁵¹, versão 3.3.1.

$$P(\text{coment}, 1) = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 \text{Prep} + \beta_2 \text{Prof} + \beta_3 \text{Regul} + \beta_4 \text{Preua} + \beta_5 \text{For500} + \beta_6 \text{Big7} + \beta_7 \text{RegAng} + \beta_8 \text{Adv} + \beta_9 \text{FinEsc} + \beta_{10} \text{MemB} + \varepsilon)}}$$

A seguir são apresentadas as variáveis da pesquisa apresentadas neste modelo, bem como o valor assumido para cada uma delas na classificação dicotômica dos dados coletados.

Quadro 14 - Descrição das variáveis testadas

| Variável | Descrição Resumida | Valor assumido |
|------------------------|---|--|
| <i>Coment</i> | Representa a comparação entre a posição do respondente do RED e a decisão final do IASB na emissão da norma IFRS 15. Resultante da comparação entre o <i>Revised Exposure Draft</i> (emitido em 2011) e a IFRS 15 (emitido em 2014). A variável é dicotômica. | 1: opinião do respondente acolhida pelo IASB. 0: opinião do respondente não acolhida pelo IASB. |
| $\beta_1 \text{Prep}$ | Respostas de preparadores de demonstrações contábeis (empresas e associações de empresas). A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo de preparadores. 0: respondente não classificado no grupo de preparadores. |
| $\beta_2 \text{Prof}$ | Respostas de profissionais, empresas e associações de profissionais prestadores de serviços contábeis. A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo de profissionais da área contábil. 0: respondente não classificado no grupo de profissionais da área contábil. |
| $\beta_3 \text{Regul}$ | Respostas de reguladores da Contabilidade, entidades governamentais e outros órgãos que emitem, aprovam ou fiscalizam as normas contábeis. A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo de reguladores. 0: respondente não classificado no grupo de reguladores. |
| $\beta_4 \text{Preua}$ | Respostas de preparadores de demonstrações contábeis (empresas e associações de empresas) cujas matrizes estão nos Estados Unidos da América. A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo de preparadores estadunidenses. 0: respondente não classificado no grupo de preparadores estadunidenses. |

⁵¹ Carmo (2014) utilizou o software STATA 11®. Entretanto, o ambiente estatístico R foi utilizado nesta pesquisa devido às vantagens oferecidas por este, a facilidade do acesso gratuito e maior familiaridade da pesquisadora. O software utilizado na análise não interfere nos resultados obtidos. Além de ter a funcionalidade de um software estatístico, o R é também uma linguagem própria para análise estatística, é gratuito e “open source”, ou seja, permite a colaboração entre pesquisadores, visto que seus códigos são abertos. Dada esta flexibilidade o ambiente R permite integração com várias bases de dados e até outras linguagens (Java, Python, etc.). Para mais informações: R Development Core Team. *R: a language and environment for statistical computing*. R Foundation for Statistical Computing: Vienna, Austria, 2015. Disponível em: <<http://www.R-project.org>>. Acesso em: 15.01.2017.

Quadro 14 - Descrição das variáveis testadas (continuação)

| Variável | Descrição Resumida | Valor assumido |
|--------------------------|--|---|
| β_5 <i>For500</i> | Respostas de empresas listadas entre as 500 maiores do ano de 2014 da revista Fortune (ranking Global 500, maiores em receita líquida). A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo de preparadores listados no <i>ranking</i> Global 500. 0: respondente não classificado no grupo de preparadores listados no <i>ranking</i> Global 500. |
| β_6 <i>Big7</i> | Respostas enviadas pelas 7 maiores empresas de auditoria contábil do mundo (BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Mazars e PricewaterhouseCoopers). A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo das Big 7. 0: respondente não classificado no grupo das Big 7. |
| β_7 <i>RegAng</i> | Respostas de reguladores contábeis nacionais dos EUA, Reino Unido, Canadá, Austrália e Nova Zelândia (G4+1, grupo fundador do IASB). A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado no grupo de reguladores Anglo-Americanos. 0: respondente não classificado no grupo de reguladores Anglo-Americanos. |
| β_8 <i>Adv</i> | Respostas de entidades membros do conselho consultivo do IASB em 2014. A variável é dicotômica. | 1: respondente classificado como participante do <i>IFRS Advisory Council</i> . 0: respondente não classificado como participante do <i>IFRS Advisory Council</i> . |
| β_9 <i>FinEsc</i> | Respostas de entidades que suportaram o IASB financeiramente durante o ano de 2014. Em oposição às demais, é uma variável ordinal. | 0: não listado no relatório anual de financiamento da <i>IFRS Foundation</i> . 1: contribuição até 100.000 libras 2: contribuição até 200.000 libras 3: contribuição superior a 200.000 libras |
| β_{10} <i>MemB</i> | Respostas de países da mesma nacionalidade dos membros votantes do IASB. A variável é dicotômica. | 1: respondente originário do mesmo país dos membros votantes do IASB. 0: respondente não é originário do mesmo país dos membros votantes do IASB. |

Fonte: adaptado de Carmo (2014, p. 108).

Da mesma forma que o realizado por Carmo (2014) as amostras foram divididas em duas, uma considerando o total das respostas analisadas para as quatro questões, outra considerando apenas as questões em que o regulador alterou seu posicionamento inicial (Q2, Q3 e Q4 analisadas). Este procedimento permitiu testar a robustez dos achados, identificando possíveis diferenças na associação entre as características dos lobistas e a decisão do regulador. Isto, pois, a segregação da amostra torna possível investigar se a associação identificada muda quando o regulador muda seu posicionamento (Carmo, 2014, pp. 108-109).

Passo 6 – Verificação da hipótese de influência dos grupos de interesse na emissão final da norma:

Conforme explicado anteriormente, a análise da aceitação dos comentários pelo regulador em relação às características básicas dos respondentes (hipóteses H1a e H1b) foi

realizada através da estatística descritiva, com teste Qui-quadrado de independência de Pearson (χ^2). Assim, o teste Qui-quadrado detectou a possível associação entre as respostas dos grupos Preparadores, Profissionais, Reguladores, Usuários e Acadêmicos e a decisão final do IASB/FASB. As demais hipóteses foram testadas através da regressão logística.

Passo 7 – Verificação da hipótese de influência dos respondentes originários de países que possuíam membros votantes no *board* do IASB:

Para verificar a hipótese de influência de respondentes originários de países que possuíam membros votantes no *board* do IASB (H4a), foi identificado o país de origem de cada um dos membros participantes da votação da IFRS 15. Assim, foram considerados os membros ativos do IASB em Maio de 2014, data de emissão da norma final. O quadro 15 descreve estes membros e o seu país de origem.

Quadro 15 - Membros do IASB (em 2014)

| Membro do Board | País de Origem |
|------------------------------|---------------------------|
| Hans Hoogervorst | Holanda |
| Ian Mackintosh | Austrália |
| Darrel Scott | África do Sul |
| Takatsugu (Tak) Ochi | Japão |
| Chungwoo Suh | República da Coreia |
| Zhang Wei-Guo | China |
| Suzanne Lloyd | Nova Zelândia |
| Stephen Cooper | Reino Unido |
| Philippe Danjou | França |
| Martin Edelmann | Alemanha |
| Patrick Finnegan | Estados Unidos da América |
| Gary Kabureck | Estados Unidos da América |
| Mary Tokar | Estados Unidos da América |
| Amaro Luiz de Oliveira Gomes | Brasil |

Fonte: adaptado de IFRS Foundation (2015, pp. 24-25)

Passo 8 – Verificação da hipótese de influência do respondente que participa do *IFRS Advisory Council*:

O *IFRS Advisory Council* é o corpo consultivo formal do IASB. O Conselho possui vários representantes de organizações públicas e privadas que são afetados e, portanto, se

interessam pelo trabalho do *board*⁵². Em 31 de Dezembro de 2014, data de emissão final da IFRS 15, o Conselho era composto por 46 organizações, sendo 50 membros individuais, além de 3 organizações observadoras (IFRS Foundation, 2015). O anexo 1 desta dissertação traz a lista destes membros.

Para verificar a hipótese de influência do posicionamento do respondente que participa, ou é representado, no *IFRS Advisory Council* na decisão final do IASB na emissão da IFRS 15 (H4b), os respondentes foram classificados como membro participante ou não deste.

Passo 9 – Verificação da hipótese de influência dos respondentes que contribuem financeiramente ao IASB:

O relatório anual do *IFRS Foundation*, curador responsável pelo financiamento das atividades do IASB, identifica os financiamentos recebidos no ano para suas atividades, por país e por organização financiadora. Para verificar a influência das cartas enviadas por entidades que fazem contribuições financeiras ao IASB, ou seja, a hipótese H4c, cada um dos respondentes foi classificado como financiador ou não das atividades do *IFRS Foundation*. Para o período analisado, o relatório anual de 2014 foi consultado (IFRS Foundation, 2015).

Conforme critério estabelecido na análise de Carmo (2014), os respondentes foram assim classificados: assumiu o valor 0 o lobista que não apareceu como financiador da fundação; 1 o lobista que contribuiu com até 100.000 libras; 2 aquele listado com contribuição acima de 100.000 libras e até 200.000 libras; e classificado como 3 o lobista que participou com financiamento superior a 200.000 libras.

4.1.3 Resultados e verificação das hipóteses de pesquisa

Os resultados são inicialmente apresentados através da estatística descritiva, buscando descrever e sumarizar os principais dados obtidos a partir da análise de conteúdo das cartas respostas ao RED. Em seguida, na análise multivariada, os resultados do teste Qui-quadrado de independência de Pearson (χ^2) e da regressão logística são relatados. Por fim, as hipóteses apresentadas são verificadas para rejeição ou não rejeição, com base nestes achados.

⁵² Fonte: <http://archive.ifrs.org/About-us/IFRS-Advisory-Council/Pages/IFRS-Advisory-Council.aspx>. Acesso em: 8.01.2018.

Estatística descritiva

Em um primeiro momento das análises é possível observar uma participação bem menor dos respondentes nesta última fase do devido processo de emissão da IFRS 15 em relação às etapas anteriores analisadas por Carmo (2014). De uma população total de 1.200 cartas, o autor analisou 974 cartas referentes ao *exposure draft* e 203 cartas referentes ao *Discussion Paper*, totalizando uma amostra de 1.177 cartas. Entretanto, na fase pesquisada de *Revised Exposure Draft* da IFRS 15, foram analisadas 361 cartas recebidas, o que representa cerca de 31% do número de cartas analisadas por Carmo nos processos anteriores.

Segundo a própria *IFRS Foundation (IASB, 2012, p. 3)*, entre as principais razões para a diminuição do número de cartas recebidas está o fato de as preocupações da indústria da construção terem sido endereçadas pelos *boards* (o que representou quase 500 cartas recebidas em 2010). Estas preocupações eram principalmente relativas à identificação de obrigações de desempenho separadas e critérios para determinar a satisfação de tais obrigações ao longo do tempo.

Quadro 16 - Total de cartas e percentual de acordo com sua origem

| Origem | Total de cartas | | Origem | Total de cartas | |
|-----------------------|------------------------|------------|----------------------------|------------------------|-------------|
| Norte América | 178 | 49% | Ásia | 44 | 12% |
| Estados Unidos | 165 | 46% | Japão | 16 | 4% |
| Canadá | 13 | 4% | Singapura | 8 | 2% |
| Europa | 84 | 23% | Hong Kong | 4 | 1% |
| Reino Unido | 34 | 9% | China | 3 | 1% |
| Alemanha | 13 | 4% | Índia | 3 | 1% |
| França | 7 | 2% | República da Coreia | 3 | 1% |
| Suíça | 7 | 2% | Emirados Árabes | 1 | 0% |
| Suécia | 6 | 2% | Indonésia | 1 | 0% |
| Espanha | 4 | 1% | Israel | 1 | 0% |
| Irlanda | 2 | 1% | Malásia | 1 | 0% |
| Rússia | 2 | 1% | Paquistão | 1 | 0% |
| Áustria | 1 | 0% | Tailândia | 1 | 0% |
| Bélgica | 1 | 0% | Taiwan | 1 | 0% |
| Bulgária | 1 | 0% | Oceania | 11 | 3% |
| Dinamarca | 1 | 0% | Austrália | 9 | 2% |
| Escócia | 1 | 0% | Nova Zelândia | 2 | 1% |
| Holanda | 1 | 0% | África | 6 | 2% |
| Itália | 1 | 0% | África Do Sul | 3 | 1% |
| Noruega | 1 | 0% | Quênia | 1 | 0% |
| Polônia | 1 | 0% | Ruanda | 1 | 0% |
| América latina | 7 | 2% | Zâmbia | 1 | 0% |
| Brasil | 5 | 1% | Origem indisponível | 4 | 1% |
| Argentina | 1 | 0% | Global | 27 | 7% |
| México | 1 | 0% | | | |
| Total Geral | | | | 361 | 100% |

As cartas tem origem em 42 países diferentes, dos 5 continentes. O destaque ficou para os Estados Unidos, que representaram cerca de 46% da amostra, alinhado às fases anteriores do processo. Seguidos do Reino Unido, que representaram 9% e dos respondentes globais (como as empresas mundiais de auditoria e outros organismos internacionais), 7%. Considerando o alto impacto da nova norma previsto para as empresas estadunidenses, esta constatação corrobora com os achados de Watts e Zimmerman (1978) de que o potencial impacto econômico para as organizações motiva a ação do lobista. Hipótese esta também testada nesta pesquisa.

Em um nível continental, os norte-americanos também lideram representando quase metade da amostra analisada, seguidos dos europeus, com 23% e dos asiáticos, com 12%. A participação da América Latina foi de 7 cartas comentários, as quais representaram apenas 2% da amostra.

Dentre as 7 cartas da América Latina, 5 são brasileiras. Similar ao achado nesta fase de RED, Carmo (2014) também identificou uma baixa participação nacional nas fases anteriores. Nesta última minuta de exposição da norma os cinco participantes nacionais foram: o CPC, a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), a Petróleo Brasileiro S.A., a PDG Realty S.A. e a TECNISA S/A. A pequena participação brasileira parece ser uma situação de descaso ou desconhecimento por parte das organizações nacionais, considerando o impacto da norma no País. Isto também porque,

[...] das 20 maiores economias do mundo, o Brasil é o único país que adota as IFRS tanto para o uso nas demonstrações consolidadas das empresas de capital aberto, quanto para o uso nas demonstrações individuais de todas as demais, conforme destaca o relatório de atividades anual do IASB do ano de 2010 (IFRS Foundation, 2011). Assim, no ambiente brasileiro, as alterações da norma sobre o reconhecimento de receita terão implicações em questões tributárias, falimentares, comerciais e no valor dos dividendos, entre outras questões. Esperava-se, portanto, uma maior participação de *stakeholders* nacionais (Carmo, 2014, p. 113).

Carmo (2014, p. 113) ainda sugere que, além da barreira da língua Inglesa, a baixa participação brasileira pode estar ligada ao efeito *free-rider*. Segundo Lindhal (1987, apud Carmo, 2014, p. 113), mesmo sujeita a impactos econômicos com a nova norma, a empresa pode não participar do *lobbying* se acreditar que seus interesses são defendidos por outro participante. Neste caso, podemos citar o CPC e a ABRASCA, que se propõem a defender os interesses comuns nacionais.

Ainda, é interessante destacar a similaridade de trechos das cartas brasileiras. Tal semelhança pode indicar um trabalho em conjunto na elaboração da resposta ao IASB. Tanto as cartas dos órgãos reguladores CPC e a ABRASCA, quanto às das empresas privadas (PDG

REALTY S.A. e TECNISA S/A), possuem vários trechos exatamente iguais. Por exemplo, em resposta à questão 1, a ABRASCA e a TECNISA S/A utilizam o mesmo exemplo de uma construtora para ilustrar seu contentamento com o item proposto. Na questão 2 o CPC, a ABRASCA e a PDG Realty S.A. utilizam a mesma redação, conforme abaixo:

Comentários sobre a Questão 2: Embora tenhamos concordado com a primeira proposta de tratamento do risco de crédito do cliente contida no ED emitido em 2010, acreditamos que o modelo atual também é uma alternativa apropriada, uma vez que o conceito proposto na ED revisada não é conflitante com o anterior, que classificava a provisão para risco de crédito, uma vez que ambos sugerem que o valor não deve ser classificado no grupo de despesas, mas no grupo de receita líquida de vendas (cartas do CPC, ABRASCA e PDG Realty S.A., tradução nossa)⁵³.

As questões 3 e 4 também são respondidas pelo CPC, pela ABRASCA e pela PDG Realty S.A. nos mesmos termos. Por exemplo, sobre a questão 4, relativa aos contratos onerosos, as três instituições dizem que:

Enquanto o modelo proposto no ED sobre o reconhecimento de receita é baseado na alocação do preço de venda para cada obrigação de desempenho, o critério para reconhecer uma obrigação onerosa no nível de cada obrigação pode ser inadequado em certas circunstâncias (trecho da resposta à questão 4 das cartas CPC, ABRASCA e PDG Realty AS, tradução nossa)⁵⁴.

Quanto à categorização básica dos respondentes, utilizada para separar os grupos de interesses da análise, manteve-se proporcionalidade muito similar à encontrada por Carmo (2014, p. 116) em sua análise dos passos anteriores do *due process* da IFRS 15. A participação geral pode ser observada na tabela 2.

Tabela 2 - Categorias básicas dos respondentes em número de cartas e percentual de participação

| Preparadores | Profissionais contábeis | Reguladores nacionais | Usuários | Acadêmicos e outros | Total geral |
|--------------|-------------------------|-----------------------|----------|---------------------|-------------|
| 212 | 77 | 40 | 6 | 26 | 361 |
| 59% | 21% | 11% | 2% | 7% | 100% |

Este grupo de preparadores foi subdividido para análise em sub-grupos tal qual tabela 3. É confirmada a maior presença dos preparadores estadunidenses. As grandes empresas tem uma participação expressiva, 21% dos preparadores, entretanto a maioria dos respondentes preparadores está fora deste grupo.

⁵³ “Comments on Question 2: Although we agreed with the first proposal for treatment of the customer’s credit risk contained in the ED issued in 2010, we believe that the current model is also an appropriate alternative, once the concept proposed in the revised ED is not conflicting with the previous one, which classified the provision for credit risk, since both suggest that the value should not be classified in the expenses group, but in the net sales revenue group” (CPC, ABRASCA and PDG Realty S.A. letters).

⁵⁴ “While the model proposed in the ED on revenue recognition is based on allocation of selling price to each performance obligation, the criterion to recognize an onerous liability at the level of each obligation may be inappropriate in certain circumstances” (response to question 4, CPC, ABRASCA e PDG Realty S.A. letters).

Tabela 3 - Características dos preparadores

| Características | Total de preparadores | | Preparadores estadunidenses | | Preparadores grandes empresas (<i>Fortune 500</i>) | |
|-----------------|-----------------------|------|-----------------------------|------|--|------|
| | | | | | | |
| Sim | 212 | 59% | 110 | 52% | 45 | 21% |
| Não | 149 | 41% | 102 | 48% | 167 | 79% |
| Total | 361 ^a | 100% | 212 ^b | 100% | 212 ^b | 100% |

^a total de cartas analisadas.

^b total de cartas de preparadores.

A maior participação dos preparadores, com quase 60% das participações (tabela 2), demonstra a importância e o impacto do tema para as empresas. Mesmo todas as categorias sendo impactadas pela norma em determinado grau, é possível inferir pelo histórico de análises deste tipo (Alvarenga, 2015; Azevedo & Tavares, 2017; Larson, 1997; Santos, 2012; Sutton, 1984; Tavares, 2016; Tavares et al., 2014; Watts & Zimmerman, 1978) que persiste a hipótese de maior participação no processo por parte dos que possuem interesses econômicos diretamente afetados pela nova norma, hipótese sustentada por Watts e Zimmerman (1978), na Teoria Positiva da Contabilidade.

As empresas, preparadores de informação contábil, preveem o impacto financeiro trazido pela nova norma e entendem a importância de sua participação neste processo, buscando por seus direitos democratizados pelo devido processo. Enquanto usuários das demonstrações financeiras e acadêmicos, por exemplo, que serão fortemente impactados pela norma, tem uma participação reduzida (2% e 7%, respectivamente). Carmo (2014, p. 117) cita a baixa influência destes grupos, a falta de diálogo entre a academia e a prática contábil (Chua, 1986) e a falta de incentivo por parte das universidades, como fatores de desmotivação para a participação destes grupos no processo.

Além desta classificação do tipo de respondentes, eles ainda foram classificados em outras características, de acordo com as demais hipóteses de pesquisa. Na tabela 4 é possível observar que a maior parte dos respondentes, cerca de 72%, possui membro votante no IASB, o que pressupõe-se ser um incentivador do *lobbying*. Entretanto, ser um financiador da IFRS Foundation ou um regulador anglo-americano (reguladores da Austrália, Canadá, Estados Unidos e Reino Unido) não caracteriza a maioria dos respondentes.

Tabela 4 - Características dos respondentes com possível influência no IASB

| Características | Carta de país com membros no IASB | | Representado no IFRS Advisory Council | | Financiador da IFRS Foundation | | Reguladores Anglo-americanos | |
|--------------------|-----------------------------------|-------|---------------------------------------|-------|--------------------------------|-------|------------------------------|-------|
| | No. Resp. | Perc. | No. Resp. | Perc. | No. Resp. | Perc. | No. Resp. | Perc. |
| Sim | 261 | 72% | 20 | 6% | 25 | 7% | 10 | 3% |
| Não | 100 | 28% | 341 | 94% | 336 | 93% | 351 | 97% |
| Total ^a | 361 | 100% | 361 | 100% | 361 | 100% | 361 | 100% |

^a total de cartas analisadas.

Após a análise da amostra e das características nas quais foram classificados os respondentes, o posicionamento de cada um deles foi quantificado em: “a favor” da norma proposta no RED, “contra” ela, ou ainda “ausente”, para os respondentes que não abordaram o questionamento do IASB. O quadro 17 ilustra este posicionamento dos respondentes do RED, resultante da análise de conteúdo das cartas comentários. É possível observar o total de respondentes para cada uma das classificações em número de respondentes (no. resp.) e em percentual de respondentes (perc.).

Quadro 17 - Posicionamento dos respondentes ao RED

| Questões do RED | Questão 1 | | Questão 2 | | Questão 3 | | Questão 4 | |
|-----------------|------------|-------------|------------|-------------|------------|-------------|------------|-------------|
| | No. Resp. | Perc. |
| A FAVOR | 182 | 50.4% | 78 | 21.6% | 159 | 44% | 43 | 11.9% |
| CONTRA | 51 | 14.1% | 157 | 43.5% | 66 | 18.3% | 206 | 57.1% |
| AUSENTE | 128 | 35.5% | 126 | 34.9% | 136 | 37.7% | 112 | 31% |
| TOTAL | 361 | 100% | 361 | 100% | 361 | 100% | 361 | 100% |

No. Resp.: número de respondentes; Perc.: percentual de respondentes.

A análise de conteúdo, identificando o posicionamento dos respondentes, permite quantificar o número de respostas válidas para as duas amostras. 65% de ambas as amostras analisadas representam respostas válidas para as análises. Este número é apresentado na tabela 5.

Tabela 5 - Número de respostas válidas na amostra

| | Todas as questões | | Questões com mudança | |
|---|-------------------|------------|----------------------|------------|
| Respostas possíveis ("a favor" ou "contra") | 1444 | 100% | 1083 | 100% |
| Questões sem resposta ("ausente") | 502 | 35% | 374 | 35% |
| Total de respostas da amostra | 942 | 65% | 709 | 65% |

Conforme observado no quadro 17, mais de 50% dos respondentes disseram estar de acordo com a proposta apresentada na questão 1 do RED, que trata da transferência de controle do bem ou serviço ao longo do tempo. Muitos se posicionaram a favor da proposta em geral, mas com ressalvas. Principalmente, criticaram o parágrafo 35 do RED, alegando

que, devido ao vocabulário empregado, poderia gerar interpretações diversas, pedindo maior clareza por parte dos *boards*. Estes casos foram considerados “a favor” do RED. Por exemplo:

O AASB concorda com o princípio de que uma entidade pode de transferir o controle de um bem ou serviço ao longo do tempo. No entanto, o AASB não concorda com a forma como as propostas são expressas nos parágrafos 31-35 do ED (Australian Accounting Standards Board, carta n. 157, tradução nossa)⁵⁵.

De forma consistente, a mesma interpretação foi utilizada para classificar a posição tomada pelo IASB nesta questão. O *board* buscou esclarecer a proposta na norma final, otimizando terminologias, reorganizando a apresentação da proposta e realinhando/eliminando conflitos identificados com outros parágrafos da norma. Porém, manteve os princípios para reconhecimento da receita pela obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, quesito específico tratado na questão 1. Portanto, os *boards* mantiveram a posição do RED na emissão da IFRS 15.

Também na questão 2, a maioria dos respondentes está de acordo com o reconhecimento dos não recebíveis conforme o IFRS 9, entretanto é contra o reconhecimento destes não recebíveis (risco de crédito) em uma linha separada na DRE, adjacente à linha da receita, preferindo seu reconhecimento como despesa. Por este posicionamento contrário a uma das propostas cobertas nesta questão, estes respondentes foram, em sua maioria, classificados como “contra” a proposta do IASB.

Muitos respondentes questionaram o uso da terminologia “*reasonably assured*” no parágrafo 81, coberto na questão 3. Entretanto, em geral, concordaram com os requerimentos propostos relativos a restrições no reconhecimento de receita. Por exemplo, “A maioria dos membros do AOSSG concorda com as restrições propostas sobre o montante acumulado de receita reconhecida. No entanto, esses membros do AOSSG solicitam que o IASB esclareça ainda mais a noção de ‘razoavelmente assegurada’” (Asian-Oceanian Standard-Setters Group, carta n. 301, tradução nossa)⁵⁶. Segundo determinados respondentes, a nova terminologia poderia ser dúbia. Contudo, eles não se posicionam contra a temática central do item da norma, sendo, por isto, considerados respondentes “a favor” da proposta.

A questão 4, referente ao escopo proposto na norma para contratos onerosos, foi a questão com maior posicionamento contrário (mais de 57%). Nestas críticas à proposta do IASB, os respondentes discordaram do reconhecimento de um contrato oneroso a partir da

⁵⁵ “The AASB agrees with the principle that an entity is able to transfer control of a good or service over time. However, the AASB does not agree with the way the proposals are expressed in paragraphs 31-35 of the ED.” (Australian Accounting Standards Board, letter 157).

⁵⁶ “The majority of AOSSG members agree with the proposed constraints on the cumulative amount of revenue recognised. However, these AOSSG members request that the IASB further clarify the ‘reasonably assured’ notion.” (Asian-Oceanian Standard-Setters Group, letter n. 301).

análise no nível da obrigação de desempenho individual, muitos sugerindo que esta deveria ser feita no nível de contrato; e discordaram da limitação do escopo a obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do período de um ano ou mais, ferindo a base em princípios que a norma pretende seguir (por exemplo, *Swedish Financial Reporting Board*, carta 309). Neste sentido, o posicionamento do *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG, carta n. 354, tradução nossa) sintetiza uma opinião comum a vários respondentes:

O EFRAG não concorda com a proposta. O EFRAG acredita que: (1) o teste oneroso deve ser realizado em nível de contrato, (2) ele deve cobrir todos os contratos com clientes e (3) o comportamento passado de uma entidade ao estabelecer contratos onerosos (ou obrigações de desempenho) ao avaliar o custo de liquidar um contrato (ou obrigação de desempenho)⁵⁷.

Ainda, segundo o respondente Emerson (carta n. 320), informações proprietárias relativas às suas estratégias de vendas e de marketing podem ser reveladas pela empresa que divulga contratos onerosos tal como proposto no RED. Outros respondentes questionaram a necessidade de se tratar o tema nesta norma (por exemplo, o *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee*, carta n. 305). Sendo tais posicionamentos considerados contra a proposta do RED.

Muitos respondentes endereçaram outros assuntos, devido a outros interesses, diversos às perguntas enviadas pelo IASB no RED. Algumas das cartas responderam todas as questões, outras responderam apenas determinadas, outras ainda, não abordaram nenhuma das questões do RED. Dentro destes assuntos diversos tratados, determinados pontos foram repetidamente abordados pelos respondentes.

Por exemplo, foram recorrentes questões sobre alocação do preço da transação, levantadas principalmente por empresas de comunicação, como no caso da venda de aparelho telefônico junto com contrato de serviço, ou da venda de contrato de serviço de TV a cabo junto com o aparelho receptor; ou ainda pelas empresas de videogames que vendem serviços online em adição aos aparelhos eletrônicos. Questões referentes à contabilização de custos de ineficiência e desperdício, custos contratuais e modificações contratuais também foram abordadas. As indústrias automotivas (por exemplo, a Ford Motor Company e a Chrysler Group LLC) apresentaram comentários relativos ao tratamento das garantias dos veículos vendidos. Ainda, foram abordadas questões relativas à transição para a nova norma e ao tempo concedido para esta transição.

⁵⁷ “EFRAG does not agree with the proposal. EFRAG believes that: (1) the onerous test should be performed at a contract level, (2) it should cover all contracts with customers and (3) an entity’s past behaviour when settling onerous contracts (or performance obligations) should be considered when assessing the cost of settling a contract (or performance obligation)” (EFRAG, letter n. 354).

Adicionalmente, questões teóricas podem ser destacadas nas cartas comentário analisadas, por merecerem maior reflexão. Por exemplo, a preocupação relativa ao elevado uso de estimativas defendido pelo RED e as discussões sobre a normativa baseada em princípios e a baseada em regras. Foram enviadas críticas sobre a divulgação baseada na substância econômica, questionando se esta faria parte do escopo da atividade do contador, ou apenas das análises, decisões e expectativas gerenciais (Caroline Walker, carta n. 162). Por fim, foram levantadas questões sobre o distanciamento da prática e da academia que seriam reforçadas pela proposta do RED (R K Graham, carta n. 306), entre outros comentários. A seguir alguns destes comentários são destacados.

[...] o RED ainda me parece ser muito complexo e, como acontece com uma série de normas, exige muito mais do que uma visão acadêmica do que comercial do assunto. [...] Assim, a ideia de alocar estritamente parte da contraprestação a elementos específicos com base em algum julgamento externo sobre o que o preço justo de mercado pode ser está em desacordo com a lógica usada para negociar todo o contrato (RK Graham, carta n. 306, tradução nossa)⁵⁸.

O argumento central reverte para a distinção existente entre o US GAAP, sendo baseado em regras, e o IFRS do IASB, sendo baseado em princípios. Embora as diretrizes baseadas em regras tenham sido corretamente criticadas por algumas vezes serem manipuladas e nem sempre serem relevantes para uma situação específica, as baseadas em princípios são abertas a vieses subjetivos. A questão torna-se qual delas tem maior probabilidade de criar demonstrações financeiras consistentemente comparáveis. Assim, embora as informações criadas usando os princípios possam ser mais relevantes, as baseadas em regras podem ser mais confiáveis e, se formos obrigados a escolher entre relevância e confiabilidade, o contador deve optar pela confiabilidade, deixando o tomador de decisão interpretar os dados, divulgando como tal informação foi gerada (Ashley W. Burrowes PhD., Woodbury University, carta n. 138, tradução nossa)⁵⁹.

A substância econômica na execução do contrato é representada pelas expectativas da administração. Ofertas e contrapropostas feitas durante as negociações podem indicar o valor para a entidade de uma obrigação de desempenho. Pela minha experiência, contadores não são tipicamente incluídos nas negociações e não têm acesso a informações de negociação. Como a administração valorou uma obrigação específica é difícil de determinar. Acredito que é improvável que um processo de alocação baseado na Contabilidade reflita a estimativa da administração da substância econômica no início do contrato ou durante a vida do contrato. Na conclusão do contrato, a substância econômica deriva do contrato como um todo. Acredito que os contadores poderiam agregar valor aos relatórios financeiros

⁵⁸ “[...] the revised ED still appears to me to be far too complex and, as with a number of standards, takes too much of an academic rather than a commercial view to the subject. [...] Thus, the idea of allocating strictly part of the consideration to specific elements based on some external judgement of what the fair market price might be is at odds with the rationale used to negotiate the whole contract” (R K Graham, letter n. 306).

⁵⁹ “The central argument reverts back to the distinction between the US GAAP being rules based and the IASB’s IFRS being principals based. Although rules based guidelines have been correctly criticized for sometimes being manipulated and not always being relevant for a particular situation, principals based is open to subjective biases. The question becomes which is more likely to create consistently comparable financial statements. Accordingly, although the information created using principals may be more relevant, rules based may be more reliable, and if one is forced to choose between relevance and reliability the account should opt for reliability leaving the decision maker to interpret the data given full disclosure of how such information was created” (Ashley W. Burrowes PhD., Woodbury University, letter n. 138).

divulgando recebimentos de caixa e pagamentos em dinheiro esperados no total por ano de todos os contratos **executados**. As estimativas mudam ao longo do tempo à medida que a experiência com os entregáveis é realizada e os contratos alterados, adicionados ou encerrados (Caroline Walker, carta nº 162, grifos originais do autor, tradução nossa)⁶⁰.

Análise Multivariada

Conforme planejado nos procedimentos metodológicos, a partir da classificação dicotômica dos respondentes, dispostos em tabelas de contingências, as hipóteses H1a e H1b foram testadas por estatística descritiva, com teste Qui-quadrado de independência de Pearson (χ^2). Em seguida, devido às citadas limitações destas técnicas, as demais hipóteses foram testadas pelo método de regressão logística (Carmo, 2014). As análises foram realizadas com o auxílio do ambiente estatístico R (*R Development Core Team*), versão 3.3.1.

As Tabelas 6 e 7 apresentam os resultados do teste Qui-quadrado de independência de Pearson (χ^2) entre o fato de o IASB acatar ou não as preferências dos lobistas e a categoria em que está classificado. Avaliou-se a possível associação entre o resultado do processo regulatório e os grupos básicos em que foram classificados os lobistas (preparadores, profissionais, reguladores, usuários e acadêmicos). O teste foi aplicado para a amostra contendo todas as 4 questões selecionadas para o estudo e para a amostra contendo apenas as questões para as quais houve mudança de posicionamento (questões 2, 3 e 4). Por conta da pequena quantidade de respostas das categorias de Usuários e Acadêmicos (com 13 e 52 respostas, respectivamente), estas foram consideradas em conjunto nas análises seguintes.

É possível observar que, no total, 65% dos respondentes tiveram suas opiniões acatadas pelo IASB, enquanto apenas 35% dos comentários não estavam alinhados com as decisões tomadas pelo regulador. Avaliando por categorias, nota-se que as preferências relatadas por preparadores e reguladores foram aceitas em 70% e 67% dos casos, respectivamente, enquanto tal porcentagem cai para 58% e 51% entre os profissionais contábeis e usuários/acadêmicos, nesta ordem.

⁶⁰ “*Economic substance at contract execution is represented by management’s expectations. Offers and counteroffers made during negotiations may indicate the entity’s value of a performance obligation. From my experience, accountants are not typically included in negotiations and do not have access to negotiation information. How management valued a specific obligation is difficult to determine. I believe that an accountant-driven allocation process is unlikely to reflect management’s estimation of economic substance at the start of the contract or during the contract’s life. At contract completion, economic substance derives from the contract taken as a whole. I believe that accountants could add value to financial reporting by disclosing cash receipts and cash payments expected in total by year from all executed contracts. Estimates would change over time as experience with deliverables was realized and as contracts were amended, added or terminated*” (Caroline Walker, letter n. 162, author’s original bold).

Tabela 6 - Alinhamento entre regulador e respondentes por categoria básica – todas as questões

| Comentários | Categoria | | | | Total |
|--------------|-------------|--------------|-------------|-----------------------|-------------|
| | Preparador | Profissional | Regulador | Usuários e acadêmicos | |
| Não aceito | 139 30% | 115 42% | 44 33% | 33 49% | 331 35% |
| Aceito | 329 70% | 157 58% | 90 67% | 35 51% | 611 65% |
| Total | 468 100% | 272 100% | 134 100% | 68 100% | 942 100% |

Pearson χ^2 (3) = 17,819, p < 0,001

De acordo com os resultados do teste Qui-quadrado, há evidências amostrais suficientes de que a aceitação dos comentários está associada significativamente com a categoria do respondente, ao nível de 5% de significância (Pearson χ^2 (3) = 17,819, p < 0,001, N = 942).

Quando consideradas apenas as questões com mudança de posicionamento, como apresentado na Tabela 7, nota-se que apesar de a maioria dos comentários terem sido aceitos, a porcentagem é inferior à verificada para a amostra completa, de apenas 61%. Ainda, observa-se que para os profissionais contábeis e usuários/acadêmicos, tal porcentagem é igual ou inferior a 50% (50% entre os profissionais e 45% entre os usuários/acadêmicos). Por outro lado 64% das opiniões dos reguladores e 68% das opiniões dos preparadores foram acatadas pelo *board*.

Tabela 7 - Alinhamento entre regulador e respondentes por categoria básica – questões com mudança de posicionamento do IASB

| Comentários | Categoria | | | | Total |
|--------------|-------------|--------------|-------------|-----------------------|-------------|
| | Preparador | Profissional | Regulador | Usuários e acadêmicos | |
| Não aceito | 114 32% | 102 50% | 36 36% | 28 55% | 280 39% |
| Aceito | 240 68% | 101 50% | 65 64% | 23 45% | 429 61% |
| Total | 354 100% | 203 100% | 101 100% | 51 100% | 709 100% |

Pearson χ^2 (3) = 23,389, p < 0,001

Novamente os resultados do teste Qui-quadrado indicaram a rejeição da hipótese de que a decisão de aceitar ou não o comentário do respondente independe da categoria básica em que ele está classificado, ao nível de 5% de significância (Pearson χ^2 (3) = 23,389, p < 0,001, N = 709).

Assim, mesmo observado que as decisões do IASB são condizentes com o desejo manifestado da maioria, existe associação entre estas decisões e a característica básica do

lobista. Esta associação é confirmada tanto quando analisadas as 4 questões, como quando analisadas as questões nas quais o IASB mudou seu posicionamento na emissão da IFRS 15. Tal resultado corrobora com os achados de Carmo (2014, p. 122) referentes às fases anteriores do mesmo processo.

A seguir, na Tabela 8, são apresentados os resultados do alinhamento entre a decisão tomada pelo regulador e os comentários dos respondentes de acordo com as outras características avaliadas, para ambas as amostras.

Tabela 8 - Alinhamento entre regulador e respondente – outras características

| Variável | Amostra com todas as questões | | Amostra com questões modificadas | | |
|----------|-------------------------------|------------|----------------------------------|------------|-----------|
| | Aceito | Não aceito | Aceito | Não aceito | |
| Preua | 114 (67%) | 56 (33%) | 88 (66%) | 45 (34%) | |
| For500 | 39 (61%) | 25 (39%) | 29 (57%) | 22 (43%) | |
| Big7 | 18 (64%) | 10 (36%) | 11 (52%) | 10 (48%) | |
| RegAng | 20 (71%) | 8 (29%) | 14 (67%) | 7 (33%) | |
| Adv | 49 (63%) | 29 (37%) | 36 (61%) | 23 (39%) | |
| FinEsc | 0 | 564 (65%) | 302 (35%) | 397 (61%) | 254 (39%) |
| | 1 | 37 (61%) | 24 (39%) | 25 (54%) | 21 (46%) |
| | 2 | 3 (100%) | 0 (0%) | 3 (100%) | 0 (0%) |
| | 3 | 7 (58%) | 5 (42%) | 4 (44%) | 5 (56%) |
| MemB | 412 (67%) | 207 (33%) | 292 (63%) | 175 (37%) | |

Pela Tabela 8, nota-se que, com exceção daqueles classificados na categoria 3 em relação ao *FinEsc* na amostra com questões modificadas, a aceitação dos comentários dos respondentes pelo regulador foi majoritária em todas as características selecionadas, tanto quando consideradas todas as questões da amostra, quanto quando consideradas apenas as questões onde ocorreram mudanças na opinião do regulador. Ainda, vê-se que os comentários dos reguladores Anglo-Americanos, identificados com *RegAng*, tiveram um maior alinhamento com o posicionamento do regulador (71% na amostra completa e 67% na reduzida).

Carmo (2014, p. 125) observou um aumento da influência do lobista financiador do IASB a medida que a contribuição aumentava. De forma intrigante, este fato não é observado nesta amostra. Apesar de que todos os comentários relativos a empresas classificadas na categoria 2 em relação ao *FinEsc* foram acatados em ambas as amostras. O fato de as contribuições financeiras não aumentarem o percentual de aceitação do comentário do lobista, adicionado à redução da aceitação dos comentários dos respondentes que fazem doações maiores de 200.000 libras, poderia ser investigado em análises futuras.

Até aqui foi possível evidenciar a relação de influência entre a maioria das características gerais dos lobistas e a decisão final do *board*. Para identificar o efeito

individual de cada uma destas características, fazendo relações de comparações entre elas, é preciso empregar o modelo de regressão logística.

Inicialmente, para avaliar a multicolineariedade entre as variáveis explicativas, cuja ausência é um dos pressupostos do modelo de regressão logística (Gujarati, 2006), foram construídas as matrizes de correlação entre as mesmas, apresentadas na Tabela 9.

As correlações entre as variáveis explicativas, para ambas as amostras, apresentam valores superiores a 50%, em módulo, entre as variáveis *Prep* e *Prof* (- 63%); *Preua* e *For500* (54% e 55%); e *Big7* e *FinEsc* (60%). Observa-se ainda que nenhuma das correlações observadas foi severa, com coeficiente superior a 80%. Essas correlações poderiam exercer certo efeito sobre os coeficientes da regressão.

Tabela 9 - Matrizes de correlação das variáveis explicativas do modelo

| | Prep | Prof | Regul | Preua | For500 | Big7 | RegAng | Adv | FinEsc | MemB |
|---------------|-------------|-------------|--------------|--------------|---------------|-------------|---------------|------------|---------------|-------------|
| Prep | 1,000 | | | | | | | | | |
| Prof | -0,633 | 1,000 | | | | | | | | |
| Regul | -0,405 | -0,259 | 1,000 | | | | | | | |
| Preua | 0,472 | -0,299 | -0,191 | 1,000 | | | | | | |
| For500 | 0,246 | -0,144 | -0,110 | 0,542 | 1,000 | | | | | |
| Big7 | -0,174 | 0,275 | -0,071 | -0,082 | -0,047 | 1,000 | | | | |
| RegAng | -0,174 | -0,112 | 0,430 | -0,082 | -0,047 | -0,031 | 1,000 | | | |
| Adv | -0,129 | 0,047 | 0,142 | -0,101 | -0,081 | 0,310 | -0,053 | 1,000 | | |
| FinEsc | -0,021 | 0,123 | -0,076 | -0,056 | -0,010 | 0,603 | -0,045 | 0,286 | 1,000 | |
| MemB | 0,217 | -0,117 | -0,224 | 0,316 | 0,195 | -0,242 | 0,074 | -0,189 | -0,130 | 1,000 |

| Amostra com questões modificadas | | | | | | | | | | |
|---|-------------|-------------|--------------|--------------|---------------|-------------|---------------|------------|---------------|-------------|
| | Prep | Prof | Regul | Preua | For500 | Big7 | RegAng | Adv | FinEsc | MemB |
| Prep | 1,000 | | | | | | | | | |
| Prof | -0,632 | 1,000 | | | | | | | | |
| Regul | -0,407 | -0,258 | 1,000 | | | | | | | |
| Preua | 0,481 | -0,304 | -0,196 | 1,000 | | | | | | |
| For500 | 0,257 | -0,152 | -0,113 | 0,551 | 1,000 | | | | | |
| Big7 | -0,174 | 0,276 | -0,071 | -0,084 | -0,049 | 1,000 | | | | |
| RegAng | -0,174 | -0,111 | 0,429 | -0,084 | -0,049 | -0,031 | 1,000 | | | |
| Adv | -0,127 | 0,046 | 0,140 | -0,106 | -0,084 | 0,309 | -0,053 | 1,000 | | |
| FinEsc | -0,016 | 0,119 | -0,078 | -0,049 | 0,004 | 0,595 | -0,045 | 0,279 | 1,000 | |
| MemB | 0,219 | -0,117 | -0,226 | 0,323 | 0,200 | -0,243 | 0,073 | -0,192 | -0,125 | 1,000 |

Além da correlação, também foi avaliada a estatística VIF (Fator de Inflação da Variância), que quantifica o aumento da variância de cada coeficiente da regressão causado pela multicolinearidade, sendo seus resultados dispostos na Tabela 10.

Observa-se que nenhuma das variáveis consideradas, nos dois casos, apresenta VIF superior a 5, limítrofe que caracteriza-se como ponto de corte para a existência de uma maior relação linear entre as variáveis explicativas, já que resultariam em problemas de multicolinearidade no modelo.

Tabela 10 - Diagnóstico de multicolinearidade entre as variáveis explicativas do modelo

| Variável | Todas as questões | Questões modificadas |
|---------------|-------------------|----------------------|
| Prep | 4,04 | 4,17 |
| Prof | 3,47 | 3,57 |
| Regul | 2,81 | 2,90 |
| Preua | 1,92 | 1,97 |
| For500 | 1,48 | 1,53 |
| Big7 | 1,89 | 1,83 |
| RegAng | 1,28 | 1,29 |
| Adv | 1,21 | 1,20 |
| FinEsc | 1,72 | 1,65 |
| MemB | 1,31 | 1,32 |

Posteriormente, o modelo de regressão logística foi estimado para as duas amostras da pesquisa, por meio de dois métodos: o método *enter*, ou de entrada forçada, que considera todas as variáveis do modelo; e o método *stepwise*, pelo procedimento *backward*, que considera apenas as variáveis estatisticamente significativas, a partir de um nível de significância determinado previamente, fixado em 10%, solucionando possíveis problemas de multicolinearidade (Carmo, 2014, p. 127). Os resultados dos modelos aplicados são apresentados na Tabela 11.

Pela Tabela 11, nota-se que todos os modelos estimados foram significativos, de acordo com os resultados do teste de razão de verossimilhanças (LR), ao nível de 5% de significância. Os modelos apresentam poder de discriminação aceitável, de acordo com a área sob a curva ROC, com valores entre 0,5 e 0,8⁶¹. Apesar de baixos, os valores obtidos do Pseudo R² foram considerados suficientes para o objetivo de testar a significância das variáveis explicativas e a intensidade de suas associações com a variável resposta, isto em concordância com as considerações de Carmo (2014, p. 129).

Pela análise dos resultados do **modelo completo (*enter*)**, para a amostra com todas as quatro questões em análise, depreende-se que apenas as variáveis *Prep*, *Regul* e *MemB* apresentaram parâmetros com valores considerados significativos, ao nível de 10% de significância, isto é, preparadores, reguladores e respondentes de países membros votantes do IASB apresentam efeito estatisticamente diferente de zero na probabilidade de aceitação de seus comentários pelo regulador internacional.

⁶¹ “A curva ROC (*Receiver Operating Characteristic*) é uma medida sobre a capacidade do modelo em discriminar as categorias da variável dependente e, segundo Fávero et al. (2014), valores abaixo de 0,5 indicam que o modelo não consegue fazer a discriminação, e valor acima de 0,8 indicam que a discriminação é considerada excelente. Valores de curva ROC entre 0,5 e 0,8 são apenas aceitáveis.” (Carmo, 2014, p. 128)

Tabela 11 - Estimação do modelo de regressão logística

$$P(\text{coment}, 1) = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 \text{Prep} + \beta_2 \text{Prof} + \beta_3 \text{Regul} + \beta_4 \text{Preua} + \beta_5 \text{For500} + \beta_6 \text{Big7} + \beta_7 \text{RegAng} + \beta_8 \text{Adv} + \beta_9 \text{FinEsc} + \beta_{10} \text{MemB} + \varepsilon)}}$$

| Variável | Amostra com todas as questões | | | | | Amostra com questões modificadas | | | | |
|-----------------------------|-------------------------------|---------|-------------------------------|---------|------------------|----------------------------------|---------|-------------------------------|---------|------------------|
| | Modelo Completo (Enter) | | Modelo Stepwise (p = 0,10) | | | Modelo Completo (Enter) | | Modelo Stepwise (p = 0,10) | | |
| | Coef. | Sig. | Coef. | Sig. | Razão de Chances | Coef. | Sig. | Coef. | Sig. | Razão de Chances |
| Prep | 0,97 | < 0,001 | 0,60 | < 0,001 | 1,82 | 1,07 | < 0,001 | 0,79 | < 0,001 | 2,21 |
| Prof | 0,29 | 0,303 | - | - | - | 0,24 | 0,455 | - | - | - |
| Regul | 0,79 | 0,018 | 0,46 | 0,033 | 1,58 | 0,91 | 0,018 | 0,64 | 0,009 | 1,89 |
| Preua | -0,22 | 0,390 | - | - | - | -0,01 | 0,984 | - | - | - |
| For500 | -0,39 | 0,227 | - | - | - | -0,58 | 0,112 | - | - | - |
| Big7 | 0,84 | 0,130 | - | - | - | 0,58 | 0,337 | - | - | - |
| RegAng | 0,05 | 0,912 | - | - | - | -0,20 | 0,966 | - | - | - |
| Adv | -0,07 | 0,804 | - | - | - | 0,14 | 0,666 | - | - | - |
| FinEsc | -0,20 | 0,340 | - | - | - | -0,23 | 0,316 | - | - | - |
| MemB | 0,30 | 0,070 | - | - | - | 0,29 | 0,119 | - | - | - |
| Constante | -0,18 | 0,521 | 0,26 | 0,017 | - | -0,44 | 0,17 | -0,05 | 0,707 | - |
| LR Qui-quadrado (10) | 25,49 | 0,004 | 16,74 | < 0,001 | - | 29,60 | 0,001 | 22,88 | < 0,001 | - |
| Pseudo R² | | 0,02 | | 0,01 | | | 0,03 | | 0,02 | |
| Curva ROC | | 0,60 | | 0,57 | | | 0,61 | | 0,59 | |

Quando aplicado o procedimento *stepwise*, somente *Prep* e *Regul* foram variáveis significativas para o modelo. As demais variáveis não revelaram efeitos significativos sobre o evento de interesse. As estatísticas de razão de chances, calculadas para tais variáveis, indicam que os comentários enviados por preparadores e reguladores tem chances 1,82 e 1,58 vezes maiores (acréscimo de 82% e 58%, respectivamente) de terem seus comentários aceitos pelo regulador, se comparados aos comentários enviados por outros participantes, mantidas as demais características constantes.

Ao analisar o **modelo completo (enter)**, para a segunda amostra, com as questões nas quais o IASB mudou seu posicionamento final, é possível observar que apenas as variáveis *Prep* e *Regul* apresentaram parâmetros com valores considerados significativos, ao nível de 10% de significância. Isto é, os comentários dos preparadores e dos reguladores apresentam efeito estatisticamente diferente de zero na probabilidade de aceitação de seus comentários pelo regulador internacional. Quando aplicado o procedimento *stepwise*, novamente *Prep* e *Regul* foram significativas para o modelo. As demais variáveis não revelaram efeitos significativos sobre o evento de interesse.

As estatísticas de razão de chances, calculadas para tais variáveis, indicam que os comentários enviados por preparadores e reguladores, respectivamente, tem 2,21 e 1,89 vezes

(acréscimo de 121% e 89%) mais chances de serem aceito pelo IASB/FASB, se comparados aos comentários enviados por outros participantes, mantidas as demais características constantes.

Apesar da análise de Carmo (2014) das fases anteriores do *due process* da IFRS 15 ter também evidenciado que a aceitação dos comentários dos respondentes pelo IASB está associada à categoria destes, tal qual confirmado nesta pesquisa, o efeito individual de cada uma destas características, e as relações de chances entre elas apresentaram resultados diferentes. Nesta última fase do RED foi verificada certa significância das variáveis preparadores, reguladores e respondentes de países membros votantes do IASB. Enquanto nas duas primeiras fases de participação externa do processo, analisadas em conjunto, Carmo (2014) evidenciou que, além dos preparadores, também preparadores estadunidenses, as Big 7 e financiadores do IFRS Foundation apresentaram chances de terem seus comentários aceitos pelo normatizador.

Teste das hipóteses de pesquisa

Conforme evidenciado por Carmo (2014, p. 131), os resultados encontrados não confirmam, com segurança, a existência de influência do respondente, em suas características, nas decisões do IASB/FASB. Em realidade, estes resultados evidenciam uma associação entre os comentários de cada respondente, tal qual este foi classificado, com o resultado do processo regulatório. Esta associação sugere um impacto dos comentários nas decisões do *board*, impactos estes associados ao *lobbying*. Esta associação está suportada pelos pressupostos e hipóteses teóricas desenvolvidas na literatura que investiga o tema.

As hipóteses formuladas e testadas na tese de Carmo (2014), sobre as primeiras fases do processo de emissão da norma para reconhecimento de receita, foram testadas nesta dissertação para a última fase do processo, a do RED prévio à emissão da IFRS 15. Estas associações entre os comentários e as decisões finais do regulador, identificadas na análise multivariada, foram utilizadas para testar as hipóteses, conforme resultado apresentado no quadro 18.

A premissa 1, de que o sucesso do lobista está relacionado ao tipo de participante que ele representa, foi evidenciada no teste Qui-quadrado (tabelas 6 e 7). Este rejeitou a hipótese de que a decisão do *board* na emissão das normas é independente da característica do respondente. Na regressão logística (tabela 11), foi analisado o efeito individual de cada uma destas características, fazendo relações de comparações entre elas.

Na análise das informações obtidas pela regressão logística foi possível identificar associação entre os comentários dos respondentes classificados como **regulador nacional** (variável *Regul*) e classificados como **preparador** de demonstrações (variável *Prep*), ou seja, as empresas. Tal chance de associação não foi identificada para os outros respondentes, ou seja, para as demais variáveis.

Portanto, a hipótese de que as cartas enviadas pelos reguladores nacionais tem mais chance de estarem associadas às decisões do IASB, a hipótese H1a, não pôde ser rejeitada. A variável *Regul* apresentou 1,58 vezes mais chances de ter seu comentário associado à decisão final do IASB do que os demais participantes do processo, quando consideradas todas as questões analisadas. Esta razão de chances cresce para 1,89 vezes se forem considerados os casos em que o *board* mudou seu posicionamento inicial.

Quadro 18 - Resultado dos testes das hipóteses da pesquisa

| Premissa | Hipótese | Resultado |
|---|---|----------------------|
| 1) O sucesso do lobista está associado ao tipo de <i>stakeholder</i> que ele representa. | H1a: As cartas enviadas pelos reguladores tem mais chance de estarem associadas às decisões do IASB. | Não rejeitada |
| | H1b: As cartas enviadas pelas empresas em geral tem maior chance de serem aceitas do que as demais. | Não rejeitada |
| 2) A cumplicidade ideológica entre lobista e regulador constitui elemento de influência no processo. | H2a: Comentários de reguladores anglo-americanos tem maior chance de aceitação do que de reguladores de outros países. | Rejeitada |
| | H2b: Cartas enviadas pelas Big 7 tem mais chance de ter seu comentário associado às decisões do IASB. | Rejeitada |
| 3) O potencial efeito da regulação sobre os procedimentos contábeis do preparador aumenta a chance do comentário influenciar o <i>board</i> . | H3a: Empresas estadunidenses tem maior chance de que seus comentários estejam associados às decisões do <i>board</i> . | Rejeitada |
| | H3b: Cartas enviadas pelas 500 maiores empresas do mundo tem maior associação com as decisões do <i>board</i> do que as das demais empresas. | Rejeitada |
| 4) O sucesso do <i>lobbying</i> está associado com o impacto do lobista na viabilidade financeira e operacional do IASB. | H4a: A presença de membros da mesma nacionalidade do lobista aumenta as chances de seus comentários serem aceitos. | Rejeitada |
| | H4b: A presença do lobista no conselho consultivo aumenta a chance de seus comentários estarem associados à decisão do <i>board</i> . | Rejeitada |
| | H4c: Quanto maior a contribuição financeira para o IASB maior será a associação de seu comentário com as decisões do <i>board</i> . | Rejeitada |

Fonte: dados da pesquisa (hipóteses adaptados de Carmo, 2014).

Da mesma forma, a hipótese H1b também não pôde ser rejeitada. Isto, pois a associação identificada entre os comentários enviados pelos preparadores de demonstrações

contábeis (variável *Prep*) e a decisão final do IASB na emissão da norma é 82% maior do que a de outros respondentes, na amostra completa. Quando consideradas apenas as questões nas quais o regulador internacional mudou seu posicionamento, esta associação passa a ser 2,21 vezes, expressivos 121%, maior do que a de outros participantes do processo. Demonstrando que os comentários dos preparadores tem uma associação maior com a decisão final do IASB do que os comentários dos reguladores nacionais.

As demais hipóteses foram rejeitadas pelos critérios apresentados e para a amostra analisada. Nenhum outro *stakeholder* apresentou coeficientes significativos que implicassem em maior chance de que seus comentários fossem associados a decisões do IASB. Tal resultado não pode descartar os aspectos teóricos estabelecidos nas premissas apresentadas. Há que se considerar o fato de que esta análise possui limitações. Entre estas limitações destacam-se o fato de esta pesquisa analisar apenas um recorte do processo de emissão da IFRS 15 (*due process*), o *Revised Exposure Draft*; e a exclusão das questões que não puderam ter a decisão final do IASB confirmadas na própria norma IFRS 15. Pesquisas futuras poderiam verificar a totalidade do processo de emissão da norma para reconhecimento de receita, minimizando o efeito de tais restrições.

4.1.4 Conclusões da análise funcionalista

Zeff (1978) destaca a existência de consequências econômicas relacionadas à informação contábil, que justificam um dilema vivido pelos reguladores desta: ponderar variáveis diversificadas, incluindo o desejo de atores, da Contabilidade ou não, em seus interesses diversos (Zeff, 1978, p. 63). A partir deste pressuposto, a influente Teoria Positivista da Contabilidade de Watts e Zimmerman (1978, 1979) demonstra, através da pesquisa empírica, que enquanto as normas contábeis detiverem o poder de afetar economicamente as empresas, a normatização através de organismos privados, como o IASB, estará sujeita ao *lobbying* corporativo (Watts & Zimmerman, 1978, p. 132).

Esta análise objetivou compreender a implementação da norma internacional para reconhecimento de receita, a IFRS 15, a partir de um olhar funcionalista. Dentro desta corrente paradigmática, corrobora-se com a epistemologia positivista, anti-normativa e pluralista, tal qual sugerida por Watts e Zimmerman (1979). No positivismo os temas podem ser abordados tanto de forma qualitativa, quanto quantitativa, abordagem escolhida para a investigar a problemática desta análise funcionalista. Entretanto, ambas as abordagens devem

ser orientadas pela busca da explicação e da predição da realidade, dada pela regularidade das relações causais entre as variáveis que forma esta realidade.

Nesta pesquisa avaliou-se a associação entre as características dos respondentes da segunda minuta de exposição da IFRS 15, como parte do processo de regulação do IASB, e as decisões finais tomadas pelo *board*. Empiricamente, esta análise quantificou o alinhamento entre as decisões do IASB e a opinião dos participantes do processo, reforçando as hipóteses teóricas de existência de *lobbying* na regulação contábil (Carmo, 2014; Watts & Zimmerman, 1978).

Em 2014, pouco antes da emissão da normativa final, Carmo (2014) desenvolveu em sua tese um modelo, para então analisar o impacto associado ao *lobbying* nas decisões do IASB, mudando ou não suas propostas prévias à IFRS 15. A presente pesquisa buscou dar continuidade a este trabalho, estudando a última fase deste processo, fora do escopo do autor, através da aplicação de seu modelo.

Seguindo metodologia semelhante à empregada por Carmo (2014), foi realizado um levantamento do conteúdo do total de 361 cartas recebidas pelo IASB em 2012, última fase de consulta formal ao público prévia a emissão da norma. Depois de categorizados os respondentes, em características que pudessem representar um meio de pressão, eles foram quantificados em suas respectivas opiniões relativas aos questionamentos do normatizador (a favor, contra ou ausente). Estas manifestações foram comparadas às decisões tomadas pelo regulador internacional na emissão final da norma, em 2014.

Os resultados evidenciam que o IASB decidiu a favor da opinião da maioria dos respondentes. O teste de Chi-quadrado rejeitou a hipótese de independência entre as decisões tomadas pelo regulador e as características dos respondentes do RED. Ou seja, foi confirmada a afirmação teórica de que existe associação entre a participação no processo de elaboração das normas do IASB e as decisões e mudanças de posicionamento do *board*, e que esta associação é influenciada pelo tipo de *stakeholder* que o participante representa.

Corroborando com os principais achados de Carmo (2014, p. 145), esta pesquisa reforça a tese de que existe *lobbying* na regulação contábil e que este está associado às características do lobista. À luz da teoria dos grupos de interesse (Becker, 1983), adicionado aos resultados obtidos nesta análise, é possível concluir que a Contabilidade regulada por organismos privados internacionais, é um processo conduzido na tentativa de equilibrar os desejos dos seus diversos participantes.

As empresas, como preparadoras de demonstrações, os profissionais da área, as grandes firmas de auditoria, reguladores, acadêmicos e demais usuários das informações

contábeis, são interessados na regulação contábil e disputam em favor de seu próprio benefício. Os reguladores também possuem seus objetivos e ideologias e buscam por sua legitimação e continuidade. Mesmo o IASB tendo a intenção de mediar as disputas de interesses na emissão das Normas Internacionais, em certa medida, acaba por ceder à preferência dos que melhor o convencerem. Determinadas características dos remetentes das cartas comentários enviadas em resposta às minutas de exposição prévia à emissão de uma Norma Internacional de Contabilidade podem ser argumentos de convencimento. “A regulação é resultado da junção dessas ideologias com os efeitos da pressão de interessados sobre os reguladores” (Carmo, 2014, p. 148).

Entretanto, na amostra analisada, alguns respondentes demonstraram ter maior chance do que outros de terem suas preferências atendidas pelo *board*. Pela análise da regressão logística, pôde ser testada a associação individual de cada um dos respondentes com as decisões do IASB, tal qual foram classificados. A comparação das chances de aceitação das opiniões analisadas confirmou a associação dos comentários das empresas preparadoras de demonstrações e dos reguladores com a decisão final na emissão da norma. Verificou-se que, se a empresa preparadora de informações contábeis discordar da proposta do IASB, sua opinião tem 121% de chances a mais de ser aceita, em relação aos demais respondentes. Já a opinião contrária emitida por parte dos reguladores, tem 89% de chances de ser aceita.

Na análise das primeiras fases do *due process* da IFRS 15, Carmo (2014) evidenciou que, além dos preparadores em geral, também preparadores estadunidenses, as Big 7 e financiadores do IFRS Foundation apresentaram chances de terem seus comentários aceitos pelo normatizador, quando apresentaram posicionamento contrário à proposta. O teste das mesmas hipóteses em fases diferentes do mesmo processo de emissão da IFRS 15 apresentou conclusões em certa medida diferentes. Estas diferenças não reduzem a validade e a integridade das pesquisas, apenas contrapõe resultados da análise de recortes diferentes de um mesmo objeto. É preciso considerar este recorte amostral na análise dos resultados aqui apresentados. Adicionalmente, os resultados finais, inclusive as hipóteses rejeitadas, devem ser considerados com ponderação.

A evidenciação de um padrão generalizável de resultados, na busca de uma desejável regularidade acerca do *lobbying*, explicando e predizendo tal fenômeno, deveria focar na redução desta limitação amostral. Sugere-se a realização de outras análises, para esta mesma norma ou outras normas internacionais, ou mesmo para outros processos nacionais de regulação contábil. Então, a partir de um número considerável de resultados empíricos, sugere-se utilizar técnicas de integração de conclusões, sintetizando os achados destas

pesquisas empíricas acerca do *lobbying*, como com a utilização de técnicas de meta-análise (Glass, 1976, 1977; Light & Smith, 1971).

4.2 PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA ESTRUTURALISTA RADICAL: AS INTERFERÊNCIAS POLÍTICAS NESTE PROCESSO DE REGULAÇÃO CONTÁBIL

Da mesma forma que na pesquisa funcionalista, o pesquisador estruturalista radical está interessado no conhecimento adquirido a partir de evidências objetivas do mundo real, entendido como uma realidade dada, externa ao indivíduo. Sua intenção também é explicar a realidade por meio de relações causais entre os elementos que a constituem, como por exemplo, nas abordagens positivistas. Entretanto, orientado por um paradigma Estruturalista Radical, o pesquisador está focado nos conflitos estruturais que fazem parte deste mundo real e objetivo e busca criticar esta estrutura da sociedade contemporânea, a favor da mudança radical, através de crises e conflitos econômicos e políticos (Burrell & Morgan, 1979).

Portanto, os radicais estruturalistas buscam a “revolução” para o novo, enquanto os funcionalistas buscam apenas pela “evolução” e manutenção do *status quo*. Esta é a principal diferença destes dois paradigmas. Apesar desta diferença, os radicais estruturalistas consideram-se inseridos no mesmo “fazer ciência” defendido pela epistemologia positivista, através da descoberta de padrões e regularidades que caracterizariam o mundo social (Burrell & Morgan, 1979).

Uma das fundamentações teóricas deste paradigma está na abordagem de Marx sobre a economia política do capitalismo – *Grundrisse*, 1850s e *Capital*, 1960s (Burrell & Morgan, 1979). A estrutura deste paradigma se divide em uma série de diferentes correntes teóricas, que Burrell e Morgan (1979) resumem em duas principais, no campo dos estudos organizacionais: uma influenciada por Marx e seus estudos de economia política e outra por Weber, sobre a burocracia. A abordagem organizacional Estruturalista Marxista se preocupa com a análise das estruturas econômicas da sociedade capitalista, como é tratado na estrutura do capitalismo monopolista (Burrell & Morgan, 1979, p. 387 e p. 389).

Em sua análise Estruturalista Radical, Hassard (1991) estudou as relações estruturais de trabalho em uma organização de corpo de bombeiros, através de uma análise documental, identificando um conflito estrutural entre o Capital e o Trabalho, em relação aos contratos de trabalho. Mais especificamente, o autor identificou o conflito padrões versus sindicato trabalhista em relação às horas trabalhadas pelos bombeiros. O autor ilustrou as ações

concretas do Trabalho, do Capital e do Estado no processo de trabalho (Hassard, 1991, p. 294).

Também à luz deste paradigma, Lewis e Grimes (1999, p. 680) definiram a tecnologia de produção avançada como uma ferramenta para dominação e controle do trabalho. Os autores buscaram revelar como ela reforça a assimetria do poder dentro da organização e racionaliza e reduz as habilidades dos trabalhadores.

Para compreender a implementação da IFRS 15 por lentes estruturalistas radicais faz-se necessário compreender o processo de regulação contábil por organismos privados. Estes organismos atuam em um ambiente político e institucional de normatização, contexto que define as regras estruturais do processo de implementação da nova normativa contábil. Assim, faz-se necessário contextualizar o cenário político nacionalmente e investigar o pressuposto de que a implementação da IFRS 15 é um processo sujeito a interferências políticas, tal qual teorizado por Königsgruber (2010) e Zeff (1978, 2002).

Ao analisar a implementação da IFRS 15 por meio desta ótica teórica, este objeto amplo passa a ser delimitado como: um processo sujeito a interferências políticas, fruto das consequências econômicas da Contabilidade⁶², e que ferem a desejável imparcialidade dos reguladores contábeis.

4.2.1 Referencial teórico, problemática e objetivos da análise estruturalista radical

Em princípio, o estabelecimento da regulação contábil por organismos exteriores às organizações surgiu de um desejo da própria sociedade na busca pela mediação, com desejável neutralidade e objetividade, dos conflitos de interesses na divulgação contábil entre investidores e gerentes. Ou seja, como minimizador justo do denominado problema fundamental da Contabilidade Financeira, defendendo os interesses dos investidores e, conseqüentemente, os interesses sociais (Scott, 2003).

Aqueles que defendem a necessidade da regulação contábil argumentam que o mercado é imperfeito e que as forças de mercado isoladamente não são suficientes para proteger o investidor e a sociedade em sua necessidade por informação. Este argumento

⁶² O termo consequências econômicas da divulgação contábil foi definido, inicialmente, por Zeff (1978, p. 56): *“By ‘economic consequences’ is meant the impact of accounting reports on the decisionmaking behavior of business, government, unions, investors and creditors. It is argued that the resulting behavior of these individuals and groups could be detrimental to the interests of other affected parties. And, the argument goes, accounting standard setters must take into consideration these allegedly detrimental consequences when deciding on accounting questions”*. Sobre esta definição, Scott (2003, p. 261) explica que *“The essence of the definition is that accounting reports can affect the real decisions made by managers and others, rather than simply reflecting the results of these decisions”*.

favorável à regulação da Contabilidade considera ainda a existência de conflitos de agência, do problema do risco moral, da seleção adversa e da pressão exercida sobre os gestores pelos custos proprietários envolvidos na divulgação contábil (Verrechia, 1983).

Entretanto, tais argumentos ignoram que a regulação contábil também é permeada por conflitos. Por exemplo, a validade dos processos de regulação, as interferências políticas e econômicas sofridas pelos órgãos que coordenam este processo, em sua necessidade de legitimação, os *due process* de normatização participativos e os demais custos da regulação contábil põem em cheque a defesa da regulação da Contabilidade por organismos privados (Hendriksen & Van Breda, 1999; Königsgruber, 2010; Scott, 2003; Zeff, 1978, 2002; Watts & Zimmerman, 1978, 1979).

Hendriksen e Van Breda (1999, pp. 129-130) explicam que este custo da produção da informação regulada recai diretamente sobre a empresa e é repassado, de forma indireta, à sociedade. Se este custo for suprimido pela não obrigação de publicar informações irrelevantes, não apenas a empresa, mas a sociedade também se beneficiará. Scott (2003, p. 433), corroborando com estes autores, explica que se o regulador contábil errar na quantidade de informação requerida para divulgação, dado o impacto da informação na produção, finanças e nas decisões de investimentos da empresa, os custos para a sociedade podem ser altos. Zeff (1978, 2002) tratou este impacto da informação contábil como consequências econômicas da divulgação contábil.

Se excessiva, a regulação por parte dos organismos contábeis pode forçar empresas a um nível de divulgação elevando seus custos proprietários, prejudicando, indiretamente, toda a sociedade. Pela teoria da divulgação (Verrechia, 1983) existe um equilíbrio na divulgação discricionária, independente da regulação contábil, uma vez que o mercado reconhece que os custos proprietários de divulgação podem ultrapassar o custo da sua não divulgação.

Por exemplo, é possível citar a carta comentário enviada ao IASB/FASB durante o devido processo de implementação da IFRS 15 (*Revised Exposure Draft*, IASB, 2011), finalizado em 2012, pela empresa preparadora de demonstrações estadunidense, a Emerson (2011, carta n. 320). A empresa se manifesta contra a proposta de divulgação de informações relativas a contratos onerosos (questão 4 do RED, IASB, 2011). Este comentário ilustra o ponto de vista das empresas frente a um possível caso de regulação excessiva proposto na última minuta da norma:

Existem razões comerciais legítimas para uma empresa entrar em um contrato oneroso ou precificar uma parte de um contrato com prejuízo, e a proposta de divulgação da natureza, quantia, tempo e justificativa para obrigações onerosas pode exigir que uma entidade divulgue informações proprietárias. Uma entidade pode

reduzir os preços para expandir sua base de produtos instalados, obter novos clientes ou vender um produto com prejuízo para motivar um cliente a comprar produtos de maior margem adicional no futuro. A informação de precificação é desenvolvida de um ponto de vista estratégico e muitas vezes é altamente sensível [...]. Este requisito ignora a economia geral do contrato conjuntos ou agrupados, focando indevidamente em perdas artificiais e pode enganar os investidores sobre as perspectivas de desempenho futuro de uma entidade (Schluter, carta n. 320, tradução nossa)⁶³.

Zeff (1978 e 2002) destaca que estas consequências econômicas influenciam as interferências políticas sofridas pelos órgãos normatizadores (como o IASB) por parte de terceiros, afetados economicamente por possíveis mudanças das normas contábeis (Zeff, 2002). Esta interferência política tem sido criticada:

Os normatizadores de Contabilidade costumam ser criticados por dar uma influência indevida a atores individuais, principalmente corporativos e que estão sujeitos à captura regulatória. Um acréscimo recente às críticas expressas é o medo de muita interferência política que impede os padrões contábeis "objetivos" (Königsgruber, 2010, p. 277, tradução nossa)⁶⁴.

Neste cenário, além de se preocupar com a redução da assimetria da informação e a utilidade da informação, os organismos normatizadores precisam considerar se suas normas serão aceitas. Ou seja, existe uma necessidade de legitimação dos organismos reguladores da Contabilidade (Zeff, 1978, 2002). “O *board* é, portanto, confrontado com um dilema que requer um equilíbrio delicado das variáveis contábeis e não contábeis” (Zeff, 1978, p. 63, tradução nossa)⁶⁵. Scott (2003, p. 262, tradução nossa) resume que:

Em suma, os órgãos normatizadores devem operar não apenas no domínio da teoria contábil, mas também no domínio político. [...] sem uma teoria para guiar a escolha da política contábil, precisamos encontrar uma maneira de chegar a um consenso sobre as políticas contábeis. Em um cenário democrático, isso implica envolvimento no domínio político⁶⁶.

⁶³ “There are legitimate business reasons for a company to enter into an onerous contract or price a portion of a contract at a loss, and the proposed disclosure regarding the nature, amount, timing and rationale for onerous obligations could require an entity to disclose proprietary information. An entity may lower pricing to expand its installed product base, obtain new customers, or sell one product at a loss to motivate a customer to buy additional higher margin products in the future. Pricing information is developed from a strategic viewpoint and often highly sensitive (...) This requirement ignores the overall economics of the bundle contract, improperly focuses on artificial losses and could mislead investors about the prospects for an entity’s future performance (Schluter, letter n. 320).

⁶⁴ “Accounting standard setters have often been criticised for giving undue influence to individual, mostly corporate, actors and being subject to regulatory capture. A recent addition to the criticisms voiced is the fear of too much political interference preventing ‘objective’ accounting standards” (Königsgruber, 2010, p. 277).

⁶⁵ “The board is thus faced with a dilemma which requires a delicate balancing of accounting and nonaccounting variables” (Zeff, 1978, p. 63).

⁶⁶ “In short, standard setting bodies must operate not only in the accounting theory domain, but also in the political domain. [...] without a theory to guide accounting policy choice, we must find some way of reaching a consensus on accounting policies. In a democratic setting, this implies involvement in the political domain” (Scott, 2003, p. 262).

Conforme Scott (2003, p. 448), na tentativa de mediar este dilema os normatizadores, como o IASB e o FASB, dão grande atenção aos seus *due process*. Como no longo e altamente participativo *due process* da norma para reconhecimento de receita, a IFRS 15 (ver Carmo, 2014; e seção 2.5.1 desta dissertação).

Entretanto, nem sempre as empresas, ou outras instituições impactadas pela regulação contábil, terão interesse em levar a público seus comentários sobre uma nova normativa participando formalmente do devido processo de sua implementação (Königsgruber, 2010, p. 278), processo tão estudado pelos pesquisadores do *lobbying* na regulação contábil (por exemplo, Carmo, 2014; Santos, 2012; Tavares, 2016; Watts & Zimmerman, 1978). Por vezes, as intenções de um gerente em manter seu poder de decisão sobre o que divulgará (permitindo a retenção de informações negativas, ou o gerenciamento da receita, por exemplo) podem ser expressas ao abordarem os atores políticos, em vez de participarem de tal processo de envio de *feedback* formal e público (Königsgruber, 2010).

A isto Königsgruber (2010) denomina “*lobbying* político”. O autor afirma que é possível que ocorra mais *lobbying* “nos bastidores” do que se imagina⁶⁷. Ele sugere que o poder de veto às normas contábeis propostas, detido por atores políticos envolvidos com o processo de normatização, incentiva a ação lobista por meio destes atores. Sustentando tal sugestão, o autor elenca pesquisas científicas internacionais, confirmações empíricas de que contribuições monetárias a políticos com este poder teriam relações com este tipo de *lobbying* (Königsgruber, 2010, p. 278):

Ramanna (2008) concluiu que as empresas que têm incentivos para fazer *lobby* contra a eliminação do *pooling* como um método contábil aceitável para combinações de negócios podem ser vinculadas por meio de contribuições políticas a congressistas envolvidos na proposta do Financial Accounting Standards Board (FASB). Johnston e Jones (2006) identificam três questões contábeis significativas sendo consideradas pelo FASB de 1999 a 2000 e descobriram que os gastos políticos de *lobby* das empresas estão associados aos seus interesses nessas questões. Ambos os estudos apresentam evidências de influência política sobre os padrões contábeis em um regime de normatização contábil por organismos privados (Königsgruber, 2010, p. 278, tradução nossa)⁶⁸.

O autor segue exemplificando que mesmo órgãos representativos de classes exercem este tipo de influência política (Königsgruber, 2010, pp. 278-279, tradução nossa):

⁶⁷ However, more lobbying may go on “behind the scenes” and recent work has begun to use monetary contributions to politicians as a proxy for political lobbying (Königsgruber, 2010, p. 278).

⁶⁸ “Ramanna (2008) finds that firms that have incentives to lobby against the elimination of pooling as an acceptable accounting method for business combinations can be linked via political contributions to Congresspersons who became involved against the Financial Accounting Standards Board (FASB) proposal on this issue. Johnston and Jones (2006) identify three significant accounting issues under consideration by the FASB from 1999 to 2000 and find that firms’ political lobbying expenditures are associated with their interest on those issues. Both studies present evidence of political influence on accounting standards under a private sector standard setting regime” (Königsgruber, 2010, p. 278).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) é bastante aberto sobre seus esforços para influenciar a formulação de políticas públicas em Washington. Em seu jornal, orgulha-se de ter influência sobre os resultados das políticas, compreendendo o processo de formulação de políticas e sendo capaz de fornecer informações oportunas (Lee e Rudd, 1988; Lee, 1988). Sem surpresa, um estudo empírico das contribuições do comitê de ação política constatou que os membros da profissão contábil deram contribuições significativamente maiores aos legisladores que eram membros de comitês com jurisdição sobre assuntos contábeis (Thornburg e Roberts, 2008)⁶⁹.

Estes estudos citados pelo autor são condizentes com a hipótese da Teoria dos Grupos de Interesses, que prediz que grupos fazem doações com a intenção de manterem-se em uma posição na qual possam prover informações consideradas relevantes para os normatizadores/legisladores (Becker, 1983). Scott (2003, pp. 468-469) também afirma que, devido ao problema fundamental da Contabilidade Financeira, o processo de emissão de normas contábeis é consistente com a Teoria dos Grupos de Interesses.

Segundo Most (1986, p. 12, tradução nossa), “nos últimos anos, ocorreram uma variedade de intervenções de natureza política no processo contábil”⁷⁰. Exemplificando esta intervenção política, o autor cita a existência de órgãos federais, como a *Security and Exchange Commission* – SEC nos Estados Unidos da América. O autor complementa que, mesmo com o sincero desejo de garantir aos usuários informações contábeis confiáveis, é cada vez mais notável um espírito de barganha, semelhante com um processo político, no estabelecimento de princípios e orientações contábeis (Most, 1986, p. 12).

O fato é que os ambientes econômico e político interferem na Contabilidade (Hendriksen & Van Breda, 1999, p. 114). Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 168), no processo de fixação de padrões contábeis, organismos como o IASB e o FASB estão sob pressão constante, resultante da necessidade de conciliar três elementos: precedentes (costumes e convenções), preceitos (princípios e pronunciamentos) e pressões (políticas e da comunidade).

Atentando para este aspecto político, Zeff (2002) e Königsgruber (2010) relatam fatos reais de interferência política no histórico de normatização do FASB e do IASB. Os autores fazem severas críticas a esta interferência na normatização contábil, que impede padrões

⁶⁹ “The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) is quite open about its efforts to influence public policy making in Washington. In its journal it prides itself of having influence on policy outcomes by understanding the policy-making process and by being able to deliver timely information (Lee and Rudd, 1988; Lee, 1988). Unsurprisingly, an empirical study of political action committee contributions found that members of the accounting profession gave significantly greater contributions to legislators who were members of committees having jurisdiction over accounting affairs (Thornburg and Roberts, 2008)” (Königsgruber, 2010, pp. 278-279).

⁷⁰ “recent years have seen a variety of interventions of a political nature in the accounting process” (Most, 1986, p. 12).

contábeis verdadeiramente objetivos e livres de viés. Vale destacar que “tais pressões políticas não podem ser ignoradas, e os indivíduos e as empresas devem ter uma oportunidade para serem ouvidos; todavia a política contábil não deve ser estabelecida apenas pelo processo político” (Hendriksen & Van Breda, 1999, p. 168).

Modelo de regulação contábil em um contexto de influência política

Ao pesquisar a interferência do ambiente político na regulação da Contabilidade, como fruto da configuração institucional do país (por exemplo, em suas raízes jurídicas *common law* ou *code law*), Königsgruber (2010) analisou o processo de regulação contábil a partir de dois diferentes contextos políticos: o Europeu e o Norte-Americano. O autor realizou uma análise teórica do processo político de normatização nestas jurisdições a fim de identificar situações nas quais os preparadores de demonstrações tem incentivos para o *lobbying* através de atores políticos, fora do processo formal de emissão de normas (*due process*).

Para isto, Königsgruber (2010) estudou a participação política e a ação lobista na regulação contábil, estabelecendo um modelo matemático de interesses que procurou explicar este processo político. Este modelo determinaria o incentivo para o *lobbying* quando prediz que: a utilidade (ou o ganho percebido) da normatização contábil (U) para um ator (i) afetado por tal norma (U_i) é inversa à diferença entre o resultado final do processo de normatização (\hat{s}) e o resultado ideal para este ator (s_i). Assim, tem-se:

$$U_i = -|\hat{s} - s_i|$$

U: utilidade da informação contábil (ganho percebido)

i: ator envolvido/afetado pela nova regulação contábil

\hat{s} : resultado final do processo de normatização

s_i : resultado ideal para o ator “i”

Fonte: Königsgruber (2010, p. 283)

Analisando o modelo é possível compreender que se a normatização final emitida for superior à considerada ideal para o ator, ou seja, exigir mais do que o ator considera ótimo, a utilidade desta norma, ou o ganho pelo ator percebido, será negativo. A utilidade negativa seria, segundo Königsgruber (2010), um incentivo ao *lobbying* político. Assim:

*Se $\hat{s} > s_i$, então $U_i = \text{negativa} \therefore$ maior incentivo ao *lobbying**

*Se $\hat{s} < s_i$, então $U_i = \text{positiva} \therefore$ menor incentivo ao *lobbying**

U: utilidade da informação contábil (ganho percebido)

i: ator envolvido/afetado pela nova regulação contábil

\hat{s} : resultado final do processo de normatização

s_i : resultado ideal para o ator “i”

Fonte: elaborado pela autora, com base em Königsgruber (2010).

Vale ressaltar que para a análise do modelo cada ator representado por um organismo público ou privado é considerado como um grupo de preferência única, desconsiderando as preferências individuais que possam existir dentro de cada um deles (Königsgruber, 2010, p. 283). Adicionalmente, Königsgruber (2010, p. 288) explica que o modelo se torna ainda mais realístico se considerasse os custos da interferência política na emissão de normas contábeis pelo regulador⁷¹. Um exemplo de tais custos pode ser o criticismo recebido pelo ator político ao se envolver em uma área fora de sua competência. Entretanto o autor argumenta que isto não muda as conclusões qualitativas do modelo inicial que propõe, que deliberadamente objetiva uma estrutura conceitual mais simplista (Königsgruber, 2010, p. 288).

Este modelo é utilizado por Königsgruber (2010) para analisar as relações de poder na regulação contábil, nos dois contextos institucionais por ele estudados: o norte-americano e o da União Europeia. O autor parte da premissa de que o poder de influência, ou seja, a efetividade do *lobbying*, está relacionado ao poder de veto da proposta normativa, ou de rejeição ao seu endosso, pelo ator.

Ao identificar os atores e suas relações hierárquicas dentro de cada um dos dois processos de normatização analisados, elaborando uma possível distribuição de suas preferências, o autor argumenta que, mesmo o IASB e o FASB tendo processos idênticos para o desenvolvimento de novas normas, e com os mesmos interesses, os resultados dos processos de regulação contábil nestes dois contextos políticos são diferentes (Königsgruber, 2010, p. 292).

⁷¹ *The base model outlined above is deliberately kept parsimonious in order to present political forces affecting accounting standards in as simple a framework as possible. It is, however, straightforward to extend the model by adding some more “realistic” features without altering its qualitative conclusions. Evidence shows that politicians pay at least lip service to letting accounting standard setting remain in the private sector. This fact can be incorporated into the model by including costs of political mingling in the standard setting process. All actors’ utility function would then be $U_i = -|\hat{s} - s_i| - \sum_k (b_k \cdot C_{ik})$ where $C_{ik} \geq 0$ denote the costs to actor i if actor k gets involved in standard setting and b_k is a dummy variable with $b_k = 1$ indicating involvement by actor k. $C_{ii} > 0$ implies that it is costly to the (political) actor herself to get involved in standard setting (Königsgruber, 2010, p. 288).*

O autor explica que o que ocorre não é um ambiente de emissão de novas normas com frequentes vetos, o que seria difícil de imaginar. Em realidade, vigora um cenário de jogo no qual os atores antecipam potenciais vetos, e o normatizador só emitirá uma nova norma se entender que os indivíduos com poder de veto a preferem em detrimento à norma corrente (Königsgruber, 2010, pp. 284-288).

Königsgruber (2010) conclui, a partir da aplicação de seu modelo, que o ambiente político Europeu (na emissão das IFRS pelo IASB), com um modelo *code law*, é mais influente do que nos Estados Unidos (FASB), majoritariamente *common law*, conferindo mais peso aos atores políticos europeus em qualquer processo de regulação para harmonização contábil (Königsgruber, 2010, p. 292). Isto por que o IASB atua em um ambiente político onde há participação de maior número de indivíduos com poder de veto às suas normativas do que o FASB nos Estados Unidos (Königsgruber, 2010).

Pressupostos, questão de pesquisa e objetivo do estudo

A revisão da literatura sobre a interferência política na regulação contábil (Ball, 2006; Bushman & Landsman, 2010; Hendriksen & Van Breda, 1999; Scott, 2003; Zeff, 1978, 2002) destaca aspectos que caracterizam este fenômeno e reforça o pressuposto de que a implementação da IFRS 15 é um processo sujeito a interferências políticas, tal qual teorizado por Königsgruber (2010) e Zeff (1978, 2002). Estes aspectos teóricos são condizentes com os pressupostos assumidos por Königsgruber (2010) na elaboração de seu modelo, que destaca a influência dos atores políticos de uma jurisdição na implementação de uma norma contábil.

Para compreender a implementação da IFRS 15 no Brasil, a partir de um paradigma estruturalista radical, faz-se necessário compreender o ambiente político e institucional de harmonização da normatização contábil nacionalmente. Na condução de tal análise corrobora-se com as mesmas premissas de Königsgruber (2010), na sua análise do ambiente norte-americano e do ambiente europeu. Estes pressupostos são as hipóteses de acesso deste estudo, apresentados no quadro 19.

A partir da contextualização deste existente conflito estrutural na regulação contábil, fruto das interferências de interesse político, e com base nos pressupostos do modelo que teoriza a ocorrência deste conflito (Königsgruber, 2010), torna-se instigante compreender este cenário nacionalmente. A análise das influências políticas para o *lobbying* no FASB e no IASB, a partir do modelo desenvolvido por Königsgruber (2010), chama a atenção para um problema estrutural na normatização contábil.

Este problema pode afetar o Brasil, quer pela adoção das normas internacionais, carregadas do viés político original dos órgãos reguladores (do IASB e do FASB, no caso da IFRS 15), confirmado pela literatura (Ball, 2006; Bushman & Landsman, 2010; Hendriksen & Van Breda, 1999; Scott, 2003; Zeff, 1978, 2002); quer pela própria estrutura política e institucional que regula a Contabilidade no país, referenda as normas e influencia questões subjetivas relativas a elas (por exemplo, na emissão de interpretações e orientações). Este cenário nacional carece ser pesquisado.

Quadro 19 - Pressupostos teóricos

| Pressupostos teóricos | Referencial teórico |
|--|---|
| 1. A possibilidade de exercer influência política varia de acordo com o país, ou seja, com o sistema político e institucional em que o regulador opera. | Pressuposto defendido por Königsgruber (2010). O autor exemplifica que, apesar das similaridades do processo de emissão de normas contábeis entre o FASB e o IASB, as diferenças dos sistemas políticos e institucionais onde cada um dos organismos atua, influenciam de maneira diferente os incentivos para o <i>lobbying</i> e são suscetíveis de conduzir a emissão de normas diferentes. |
| 2. O poder de veto (ou de recusa de endosso) à proposta norma está diretamente relacionado à efetividade do <i>lobbying</i>. | Königsgruber (2010) parte da premissa de que o poder de influência, ou seja, a efetividade do <i>lobbying</i> , está relacionado ao poder de veto da proposta normativa, ou de rejeição ao seu endosso. Seu modelo pretende determinar como este poder de veto influencia o processo de normatização contábil. Por exemplo, autor prediz que “A presença de maior número de participantes com poder de veto implica em um maior peso dos atores políticos na Europa” (Königsgruber, 2010, p. 277, tradução nossa) ⁷² |
| 3. O poder de criação ou extinção do órgão normatizador está diretamente relacionado à efetividade do <i>lobbying</i>. | Königsgruber (2010, pp. 280-281) explica que nos EUA o Congresso (legislador) deu poderes relativos à regulação do mercado financeiro à SEC, que então delegou o poder de emissão da normatização contábil para um organismo privado, o FASB. Ambos o Congresso e a SEC podem remover este direito do FASB, criando uma relação agente-principal entre Congresso e a SEC e entre a SEC e o FASB. |

Fonte: Elaborado pela autora com base em Königsgruber (2010).

Considerando que a implementação da IFRS 15 é um processo sujeito ao *lobbying* político, questiona-se: **o ambiente político e institucional brasileiro caracteriza-se de forma a possibilitar a influência política e institucional na implementação da IFRS 15 nacionalmente?**

Assim, o objetivo desta pesquisa é reunir características do ambiente político-contábil do Brasil, interpretando-as de acordo com o modelo de Königsgruber (2010), contextualizando o ambiente nacional de implementação da IFRS 15. Ao cumprir este objetivo é possível refletir sobre o ambiente político da regulação contábil brasileira. Se este

⁷² “The presence of more veto players implies greater weight of political actors in Europe” (Königsgruber, 2010, p. 277).

seria mais suscetível ao *lobbying* político (como observado no modelo da Europa Continental por Königsgruber, 2010) ou menos suscetível (como identificado nos Estados Unidos – Königsgruber, 2010), levantando questões contraditórias acerca da estruturação da regulação contábil nacional contemporânea.

A compreensão do cenário político onde a Contabilidade brasileira está inserida é essencial ao estudar o processo de implementação da IFRS 15. Esta necessidade dos reguladores nacionais de balancear suas decisões torna o estudo do processo de implementação de normas contábeis desafiador e interessante (Scott, 2003, p. 262). A importância e a indesejável escassez da pesquisa que destaca os aspectos políticos da normatização contábil é reforçada por Königsgruber (2010, p. 293):

Embora o lobby formal na normatização contábil por meio de cartas comentário seja um assunto muito pesquisado, os estudos sobre os aspectos políticos são raros, apesar de sua importância reconhecida. Tanto trabalhos conceituais quanto empíricos sobre a interferência política na definição de padrões contábeis representam uma área frutífera para a pesquisa (Königsgruber, 2010, p. 293, tradução nossa)⁷³.

4.2.2 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa trata-se de um estudo empírico, com fins de cunho descritivo, *ex post facto* (Martins & Theóphilo, 2009; Severino, 2007). Segue uma abordagem qualitativa (Severino, 2007), pela análise de conteúdo objetivamente estruturada (Bardin, 2011) e, em certa medida, quantitativa, pela aplicação de um modelo matemático para compreender uma dada realidade social (Königsgruber, 2010).

A coleta dos dados utilizados seguiu procedimentos de análise de conteúdo em sua vertente qualitativa, fundamentada na técnica de análise categorial, pela codificação temática do conteúdo qualitativo analisado. Não existiu preocupação com a frequência da ocorrência do tema e seus indicadores, mas com a presença (ou ausência) do indicador e as inferências contextuais tomadas a partir dela (Bardin, 2011). Para Bardin (2011, p. 144) “a presença (ou a ausência) pode constituir um índice tanto (ou mais) frutífero que a frequência de aparição”.

Segundo Bardin (2011, p. 37), “a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações”. Para a autora, mesmo que não se trate de uma metodologia rígida,

⁷³ “While direct lobbying of the accounting standard setter via comment letters is a much researched subject, studies on the political aspects are rare despite their acknowledged importance. Both conceptual and empirical work on the politics of accounting standard setting represent a fruitful area for research” (Königsgruber, 2010, p. 293).

sua operacionalização deve ser organizada. Nesta organização a autora sugere 3 fases: a pré-análise; a exploração do material; e o tratamento e interpretação dos resultados (Bardin, 2011, p. 124). A seguir cada uma destas fases é descrita, estabelecendo os passos metodológicos que guiaram a realização da presente análise.

1. Pré-análise

Fase inicial de organização da análise. Tem o objetivo de tornar operacional e sistematizar as primeiras ideias. A pré-análise engloba as fases de (a) escolha de documentos, (b) formulação de hipóteses (quando houver) e objetivos e a (c) elaboração de indicadores para a interpretação final (Bardin, 2011, p. 124).

Nesta fase foi realizada uma leitura inicial dos documentos que se pretendeu analisar. Esta leitura é denominada por Bardin (2011) leitura “flutuante”. A partir dela, para responder à questão de pesquisa – se o ambiente político e institucional brasileiro caracteriza-se de forma a possibilitar a influência política na implementação da IFRS 15 – foi estabelecido o objetivo de reunir características do ambiente político-contábil do Brasil, contexto de implementação da IFRS 15, interpretando-as de acordo com o modelo de Königgruber (2010).

Para identificar tais características foi analisado o conteúdo de leis, decretos e outros documentos legais, à luz dos pressupostos teóricos apresentados (quadro 19). A seleção documental, ou seja, a formação do *corpus*, buscou cumprir as regras da exaustividade, representatividade da amostra, homogeneidade e pertinência (Bardin, 2011, pp. 126-128). Corroborar-se com as fontes utilizadas também em outras pesquisas de cunho histórico-político na Contabilidade (Franco, 1988; Iudícibus & Ricardino Filho, 2002; Niyama, 2014; Peleias & Bacci, 2004).

Assim, congruente com os marcos da intervenção política e da regulação da Contabilidade no Brasil, a seleção inicial da amostra analisada distinguiu duas fases: a histórica e a contemporânea. Primeiramente foram selecionados documentos oficiais históricos que relatam os acontecimentos políticos e jurídicos da normatização contábil no Brasil, estes estabelecem as características de formação do ambiente político e institucional brasileiro. Então, na segunda fase, foram selecionadas as leis e normativas relativas ao processo de adoção das normas internacionais no País, para fins de compreender as relações e a hierarquia entre os atores da normatização contábil contemporânea, contexto da implementação da nova norma para reconhecimento de receita.

Para a amostra da primeira fase considera-se o início da regulação contábil no Brasil a data de 25 de Junho de 1850, quando foi emitido o primeiro Código Comercial Brasileiro (Lei nº 556/50). Este marco obrigou as empresas a manterem uma escrituração contábil pela primeira vez no País. Dez anos depois, com a Lei 1.083, de 1860, exigiu-se que esta escrituração contábil, ou seja, as demonstrações contábeis, fosse publicada, sendo esta considerada a primeira Lei das Sociedades Anônimas (Iudícibus & Ricardino Filho, 2002).

Uma antiga lei, de número 1.083, datada de 22 de Agosto de 1860, dez anos após a publicação do Código Comercial Brasileiro, e de certa forma editada para corrigi-lo em alguns aspectos, determinava a obrigatoriedade de publicar e remeter ao Governo, nos prazos e pelo modo estabelecido nos seus Regulamentos, os balanços, demonstrações e documentos que por estes forem determinados... Essa lei, que viria a ser regulamentada pelo Decreto Nº 2.679, orientou, ao longo dos oitenta anos seguintes, as publicações ocorridas em todo território nacional (Iudícibus & Ricardino Filho, 2002, p. 8).

Ainda dentro desta primeira fase de análise histórica dos aspectos políticos contábeis brasileiros está o Decreto-Lei nº 2.627, de 1940, que regulamentou as sociedades por ações e a divulgação de suas demonstrações, sendo considerado o início da fixação de princípios contábeis no Brasil (Franco, 1988, p. 89). Seis anos depois, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pelo Decreto Lei nº 9.295, de 1946, além da criação do conselho, este decreto lei definia atribuições do contador e do então guarda-livros, dando também outras providências.

Em 1976 foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) pela lei nº 6.385, de 07 de Dezembro de 1976. E, por fim, a primeira fase amostral é finalizada com a Lei nº 6.404, emitida neste mesmo ano, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, substituindo as normativas vigentes até então. Portanto, a fase histórica da análise contempla os citados documentos, listados no Quadro 20.

Quadro 20 - Constituição do *corpus* – fase histórica

| Documento | Descrição |
|---|--|
| Lei nº 556, de 25 de Junho de 1850. | Primeiro Código Comercial Brasileiro. |
| Lei nº 1.083, de 22 de Agosto de 1860. | Primeira Lei das Sociedades Anônimas. |
| Decreto nº 2.679, de 3 de Novembro de 1860. | Impõe aos Bancos e outras Companhias e sociedades anônimas a obrigação de remeter em certas épocas às competentes Secretarias de Estado seus balanços e outros documentos. |
| Decreto Lei nº 2.627, 26 de Setembro de 1940. | Dispõe sobre as sociedades por ações. |
| Decreto Lei nº 9.295, de 27 de Maio de 1946. | Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. |
| Lei nº 6.385, de 07 de Dezembro de 1976. | Criação da Comissão de Valores Mobiliários. |
| Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. | Dispõe sobre as Sociedades por Ações. |

Para a amostra relativa à adoção das normas internacionais, segunda fase da análise, tomou-se por base o estudo de Dantas et al. (2005) em sua descrição dos que denominaram “fatos marcantes” no processo de harmonização aos padrões contábeis internacionais no Brasil:

(...) a edição da Circular nº 3.068, de 8.11.2001, por parte do Banco Central do Brasil (BCB), determinando critérios para classificação e avaliação de títulos e valores mobiliários de acordo com preceitos das normas internacionais; a criação, em 2005, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos com vistas ao processo de convergência aos padrões internacionais; a edição da Instrução CVM nº 457/2007, determinando que a partir do exercício findo em 2010, as companhias abertas devem apresentar demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional – normas do IASB; a promulgação da Lei nº 11.638, de 28.12.2007, alterando dispositivos relativos ao processo de elaboração e de divulgação das demonstrações financeiras (Dantas et al., 2005, p. 4).

A estas normativas foi incluído o Regimento Interno do CPC⁷⁴ como fonte de informações relativas a poderes de veto ou extinção do mesmo, tal qual orientam as premissas teóricas desta análise (quadro 19). Assim, a amostra inicialmente estabelecida para o momento de emissão da IFRS 15 é composta pelos documentos no quadro 21.

Quadro 21 - Constituição do *corpus* – fase contemporânea

| Documento | Descrição |
|--|---|
| Circular nº 3.068, de 8 de Novembro de 2001 (BCB). | Determinando critérios para classificação e avaliação de títulos e valores mobiliários de acordo com preceitos das normas internacionais. |
| Resolução CFC nº 1.055, de 7 de Outubro de 2005. | Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. |
| Regimento Interno do CPC, de 2005. | Rege o CPC. |
| Instrução CVM nº 457, de 13 de Julho de 2007. | Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB). |
| Lei nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. | Dispõe sobre as Sociedades por ações. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. |

Ainda, neste primeiro momento da análise de conteúdo, ou pré-análise, é requerida a elaboração de indicadores. Isto implica no estabelecimento de índices, a partir dos pressupostos teóricos, que podem, por exemplo, ser a menção de um tema. O indicador da presente análise foi a ocorrência do tema no *corpus* (Bardin, 2011, p. 130). Orientado pelo objetivo geral, o tema define-se como: as características que representam incentivos ao

⁷⁴ Fonte: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno> Acesso em: 31.01.2018.

lobbying político na estrutura da regulação contábil do País. Estas características são estabelecidas pelos pressupostos teóricos, derivados principalmente de modelo de Königsgruber (2010), que foram apresentados no quadro 19.

2. Exploração do material

Esta é a fase que Bardin (2011, p. 131) define como a aplicação sistemática das definições tomadas na fase de pré-análise. É a aplicação da técnica de análise de conteúdo escolhida em si. Na presente pesquisa foi utilizada a técnica de análise categorial que “funciona por operações de desmembramento do texto em unidades, em categorias segundo reagrupamentos analógicos” (Bardin, 2011, p. 201).

A operacionalização da análise categorial deve iniciar pela codificação. Na codificação os dados brutos do conteúdo em análise devem ser transformados e agrupados sistematicamente em unidades de registro. Este agrupamento deve permitir descrição das características do conteúdo, pertinentes aos objetivos da análise (Bardin, 2011, p. 133). Elegeu-se a categorização pela investigação dos temas, ou seja, a análise temática como procedimento para esta pesquisa. Sobre a análise temática Bardin (2011, p. 135) explica que:

Na verdade, o tema é a unidade de significação que se liberta naturalmente de um texto analisado segundo certos critérios relativos à teoria que serve de guia à leitura. [...] Fazer uma análise temática consiste em descobrir os ‘núcleos de sentido’ que compõem a comunicação e cuja presença, ou frequência de aparição, podem significar alguma coisa para o objetivo analítico escolhido. O tema, enquanto unidade de registro, corresponde a uma regra de recorte (do sentido e não da forma) que não é fornecida, visto que o recorte depende do nível de análise e não de manifestações formais reguladas.

Na presente análise, a ênfase foi dada ao conteúdo relacionado às categorias elaboradas a partir dos pressupostos teóricos, descritas no quadro 19. Assim, as categorias temáticas estabelecidas, que repartem os elementos encontrados na análise do conteúdo analisado, são: **sistema político e institucional observado, hierarquia da normatização, poder de veto e poder de criação ou extinção do órgão normatizador.**

3. Tratamento dos resultados e interpretações

Os achados da análise de conteúdo foram sistematizados por meio de planilha eletrônica (Microsoft Excel®). As categorias temáticas estabelecidas foram dispostas em colunas e cada linha da planilha representou um dos documentos analisados. Estes resultados

são apresentados no Quadro 22, que busca condensar e evidenciar as informações obtidas pela análise.

Após a apresentação dos resultados da análise de conteúdo, a sistematização destes e o contexto a eles relacionado suportaram a criação de um fluxograma da hierarquia da normatização contábil nacional durante a emissão da IFRS 15. Por fim, os resultados foram interpretados pelo modelo proposto por Königsgruber (2010). Este modelo e seus pressupostos teóricos tornam-se a principal contextualização na interpretação dos resultados da análise de conteúdo.

Conforme sugerido por Bardin (2011, p. 132), as conclusões para extração das temáticas resultantes da análise, bem como as inferências e interpretações destas, surgiram de uma confrontação sistemática contextual. Desde o estabelecimento das categorias de classificação, que se pressupõe influenciar o *lobbying* político, até as inferências e interpretações que se fez do conteúdo, considerou-se o contexto em análise. Portanto, os resultados apresentados a seguir foram obtidos pela análise de conteúdo categorial temática e relacionam-se ao contexto interno do documento analisado e ao contexto exterior a este, dado principalmente pela análise bibliográfica.

4.2.3 Resultados da análise de conteúdo e discussões

A seguir são apresentados os resultados da análise categorial do conteúdo da amostra documental. Estes resultados são apresentados nos Quadros 22 e 23 e discutidos a seguir. A partir deles, corroborando com a análise de Königsgruber (2010), é então desenvolvida uma representação simplista dos principais atores envolvidos na elaboração de normas contábeis brasileiras, no período de implementação da IFRS 15.

Por fim, o modelo de Königsgruber (2010) é testado no ambiente brasileiro. Este modelo de processo político pretende determinar como o poder de veto influencia o processo de normatização contábil, a partir da análise da utilidade da norma percebida pelo ator, culminando em situações de incentivo ao *lobbying* político.

Tanto na fase histórica, quanto na fase contemporânea de análise da normatização contábil foi possível perceber a influência da contextualização política do Brasil, o que guiou as inferências para síntese da categorização, conforme metodologia indicada por Bardin (2011).

Na fase histórica, primeiro grupo amostral analisado, é notável a transformação política do Brasil, refletida nos documentos acessados. Em um primeiro momento, o sistema

político e institucional vigente no período imperial (1822-1889) culminou em leis corporativistas, que cobriam os interesses dos principais juristas e comerciantes da época, como na Lei nº 556/1850, o primeiro Código Comercial Brasileiro (Iudícibus & Ricardino Filho, 2002, pp. 12-14).

Após o fim do tráfico de escravos, reduzidas as oportunidades de investimento no País, os detentores do capital buscaram por investir em novos negócios ou em títulos, através do Banco do Brasil (criado em 1851, inicialmente com o nome de Banco do Commercio e da Indústria do Brasil), uma sociedade anônima. A geração de riqueza no País neste período trouxe acesso à cultura, à arte e a uma maior liberdade de expressão, uma ameaça aos interesses do governo imperial, pelas ideologias mais liberais que surgiam (Iudícibus & Ricardino Filho, 2002, pp. 12-14).

Assim, em 1860, o governo lançou mão da Lei nº 1.083 e do Decreto nº 2.679 impondo regulações controladoras e autoritárias aos bancos e outras sociedades anônimas. Isto é possível observar no conteúdo da Lei nº 1.083/1860, que, além de exigir que a criação de qualquer banco ou sociedade anônima passasse pelo aval do governo, estabeleceu elevada fiscalização e sanção às empresas por parte do governo imperial:

§ 7º Em cada hum dos Bancos creados por Decretos do Poder Executivo haverá hum fiscal da nomeação do Governo, ao qual competirá:

1º Fiscalisar todas as operações do Banco e as deliberações de seu Conselho Administrativo, e da Assembléa Geral dos Accionistas, e suspender a execução das que fôrem contrárias aos estatutos e á presente Lei, dando immediatamente conta ao Governo para que este decida se devem ser ou não executadas. [...]

4º Examinar a escripturação do Banco todas as vezes que fôr a bem do interesse publico (Brasil, 1860).

Desta forma, os três primeiros documentos analisados referentes a este período foram categorizados por trazerem em sua temática características de um sistema político e institucional *code law*, no qual a regra era seguir o texto da lei, altamente centralizada no governo imperial. Não existiam órgãos normatizadores da Contabilidade, portanto, foram consideradas não aplicáveis as categorias de poder de veto e poder de criação ou extinção do órgão normatizador para estes documentos.

Com a proclamação da república, no golpe de estado militar, em 15 de Novembro de 1889, encerrou-se o período imperial. Foi o início do governo republicano presidencialista, conhecido como Primeira República Velha, que perdurou até 1930. Neste período nenhuma normatização contábil importante é destacada na literatura (Franco, 1988; Iudícibus & Ricardino Filho, 2002; Niyama, 2014; Peleias & Bacci, 2004).

Entre 1937 e 1945, na chamada Era Vargas, ou Estado Novo, o País viveu um período de mudanças, inclusive na regulação contábil (Franco, 1988; Iudícibus & Ricardino Filho, 2002; Niyama, 2014; Peleias & Bacci, 2004). Entretanto, nesta época vigorou a centralização da emissão de normas no poder executivo, assemelhando-se ao que se via no governo imperial. Diniz (1999, p. 10) descreve que, na tomada de poder por Getúlio Vargas:

[...] o Legislativo aprovou medidas que implicaram o fortalecimento do Executivo e que conduziram a um gradativo fechamento do regime. A escalada repressiva iniciada em 1935 teve como desfecho o golpe de 10 de novembro de 1937, que deu origem ao Estado Novo. Naquele dia, alegando que a Constituição promulgada em 1934 estava “antedatada em relação ao espírito do tempo”, Vargas apresentou à Nação nova carta constitucional, baseada na centralização política, no intervencionismo estatal e num modelo antiliberal de organização da sociedade (Diniz, 1999, p. 10).

O Decreto Lei 2.627 de 1940 (que regulava as sociedades por ações) e o Decreto Lei nº 9.295 de 1946 (que criou o CFC e regulamentou a profissão de contador), documentos da análise que regulavam a Contabilidade neste período do governo Vargas, refletem estas características. A Constituição Federal de 1937 dispunha que “Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União” (Brasil, 1937, Art. 180). Sustentadas por estes argumentos, ambas as leis são classificadas nesta análise como *code law*.

Na análise da Lei 2.627/1940, ainda não se destaca uma hierarquia na normatização contábil, já que o governo era responsável por qualquer normatização, inclusive contábil. Tida por muitos como a primeira lei das sociedades por ações nacionalmente (a Lei 2.627/1940), corrobora-se com Iudícibus e Ricardino Filho (2002, p. 8):

Na ocasião, esse diploma legal estabeleceu procedimentos para a Contabilidade nacional, tais como regras para avaliação de ativos e para a apuração e distribuição de lucros. Determinou, ainda, a criação de reservas e os padrões para a publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas. Os autores que defendem o pioneirismo da lei estão absolutamente corretos no que diz respeito a avaliação dos ativos e as regras para apuração e distribuição de lucros, porém, o mesmo não se dá com os padrões para a publicação dos balanços.

Em 1946, com o decreto-lei nº 9.295, a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) formaliza uma primeira hierarquia na normatização contábil. Entretanto, o caráter centralizador do governo perdura. O artigo 4º da lei trata da constituição do CFC e destaca a influência do governo na presidência do comitê.

Art. 4º O Conselho Federal de Contabilidade será constituído de nove (9) membros brasileiros, com habilitação profissional legalmente adquirida, e obedecerá à seguinte composição:

a) um dos membros designado pelo Governo Federal e que será o presidente do Conselho (Brasil, 1946).

Ainda, no artigo 7º da lei é possível observar o poder de veto nas mãos do representante eleito pelo governo. “Art. 7º – Ao Presidente compete, além da direção do Conselho suspensão de qualquer decisão que o mesmo tome e lhe pareça inconveniente” (Brasil, 1946). No artigo 8º observa-se o governo como participante em uma das ações mais relacionadas ao incentivo para o *lobbying* segundo os teóricos: o financiamento dos órgãos normatizadores (Bushman & Landsman, 2010; Carmo, 2014; Königgruber, 2010; Watts & Zimmerman, 1978; Zeff, 2002). Pelo artigo 8º “Constitui renda do Conselho Federal de Contabilidade: (...) c) subvenções dos Governos” (Brasil, 1946).

A queda do Estado Novo, em 1946, não representou o fim de seu legado. Conforme Diniz (1999, p. 29), os resquícios da Era Vargas, marcaram o novo regime democrático que seguiu após seu governo:

É preciso lembrar que a redemocratização do país, no período pós-45, não afetou de forma substancial o centralismo administrativo e o estilo de gestão introduzidos por Vargas. Ao contrário, preservou-se, em grande parte, o arcabouço institucional do governo deposto. Executivo forte, controle do processo decisório pela alta burocracia, subordinação dos sindicatos ao Ministério do Trabalho, desenvolvimento de uma classe empresarial atrelada aos favores do Estado e marginalização política dos trabalhadores rurais persistiriam como elementos centrais do novo regime (Diniz, 1999, p. 29).

Nestas circunstâncias, após uma experiência democrática entre 1945 e 1964, o golpe de 1964 reintroduz outro regime autoritário no país, a ditadura militar. Ainda segundo Diniz (1999, p. 29), o legado da Era Vargas persistiu, influenciando o tipo de presidencialismo que se seguiu no País e a formação das instituições representativas de classes:

Durante os 21 anos de ditadura militar, alguns dos aspectos centrais desse modelo foram acentuados, notadamente a centralização do poder do Estado, o fortalecimento do Executivo paralelamente ao debilitamento do Legislativo e dos partidos, a representação dos interesses pela via do corporativismo estatal e o reforço do padrão insulado e fragmentado de negociação entre as elites empresariais e estatais. Expandiu-se consideravelmente o número de conselhos técnicos com representação empresarial. (...) Essa estreita associação entre corporativismo estatal, Estado intervencionista e debilidade da estrutura representativa foi acentuada pelo tipo de presidencialismo que se configurou historicamente. No decorrer do tempo, sobretudo sob o impacto das longas fases de autoritarismo, construiu-se um sistema fortemente concentrador das prerrogativas da autoridade presidencial, consagrando o desequilíbrio entre um Executivo sobredimensionado e um Legislativo crescentemente esvaziado em seus poderes (Diniz, 1999, p. 29).

Dentro deste cenário político, em 1976, foram promulgadas a Lei nº 6.385 (que regulou o mercado de valores mobiliários e criou a Comissão de Valores Mobiliários) e a Lei nº 6.404 (substituindo as demais regulações para as sociedades por ações). Apenas neste momento a Contabilidade brasileira foi estruturada em um modelo contábil mais abrangente,

além de serem instituídos formalmente os princípios fundamentais da Contabilidade pelo CFC (Tavares & Anjos, 2014, p. 67).

Quadro 22 - Categorização dos resultados da análise de conteúdo – amostra histórica

| DOCUMENTO | CATEGORIZAÇÃO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO | | | |
|---|---|--|---------------------------------------|---|
| | Sistema político e institucional | Hierarquia da normatização | Poder de veto à normativa | Poder de criação/extinção do órgão normatizador |
| Lei nº 556/1850 (Primeiro Código Comercial). | <i>Code law</i> . Período Imperial (1822-1889). | Centralização no governo. | (não se aplica) | (não se aplica) |
| Lei nº 1.083/1860 (Primeira Lei das Sociedades por Ações no Brasil). | <i>Code law</i> . Período Imperial (1822-1889). | Centralização no governo. | (não se aplica) | (não se aplica) |
| Decreto nº 2.679/1860 (Regulamentou a Lei nº 1083). | <i>Code law</i> . Período Imperial (1822-1889). | Centralização no governo. | (não se aplica) | (não se aplica) |
| Decreto Lei nº 2.627/1940 (Lei das Sociedades por Ações no Brasil). | <i>Code law</i> . Estado Novo - Era Vargas (1937 - 1946). | Centralização no poder Executivo. | (não se aplica) | (não se aplica) |
| Decreto Lei nº 9.295/1946 (Criação do CFC e regulamentação da profissão). | <i>Code law</i> . Estado Novo - Era Vargas (1937 - 1946). | Centralização no poder Executivo. | Centralização no poder do Estado. | Centralização no poder do Estado. |
| Lei nº 6.385/1976 (Regula o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários). | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Ingresso de agentes na regulação contábil (CVM). | Centralização no poder do Estado. | Centralização no poder do Estado. |
| Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Aumento da ação de agentes (CVM e CFC). | Centralização no poder: Estado e CVM. | Centralização no poder: Estado e CVM. |

Inicialmente com a criação do CFC em 1946 e, posteriormente, com a CVM, em 1976, fica mais óbvia a construção de uma hierarquia na normatização contábil. O Estado, principalmente por meio de instituições por ele reguladas como o Conselho Monetário Nacional (CMN), dá competência à CVM e ao CFC. Esta competência, aliada à participação em cadeiras dentro da instituição e ao apoio financeiro, implica em um poder implícito de veto das decisões e normativas destes, ou mesmo no poder de revogar a própria criação destes representantes, nos termos teorizados por Königsgruber (2010).

Em síntese, os resultados da análise de conteúdo contextualizada desta primeira fase da amostra, apresentados no quadro 22, justificam a classificação *code law* do sistema político brasileiro, que contextualizam a normatização contábil no País. Ao mesmo tempo em que evidenciam o início de uma estrutura de instituições representativas, caracterizada por vezes como debilitada pela influência de um poder executivo autoritário (Diniz, 1999, p. 29). Portanto, como observado em outras análises históricas da regulação contábil,

[...] mais uma vez se confirma o contexto e as origens legalistas sempre presentes na evolução da Contabilidade brasileira, fruto de uma herança cultural ibérica onde o que vale é o que está escrito na lei em detrimento das soluções que melhor atendam o exercício das atividades profissionais (Ludícibus & Ricardino Filho, 2002, p. 24).

Deve-se esclarecer que, ao categorizar o sistema político e institucional do Brasil, não é possível defini-lo precisamente pela comparação com um modelo de outro país, ou outro modelo teórico. Esta fase histórica da política e da formação institucional do Brasil, uma mistura de modelos internacionais, moldados pelos fatos históricos e culturais peculiares do País, formam o que denomina-se neste análise de *Code Law* brasileiro. Conforme explica Mendes (2008, p. 14-15), ao tratar do sistema de jurisdição constitucional do Brasil:

Assim, mais do que modelos estanques fundados nos clássicos sistemas norte-americano ou europeu-continental, a jurisdição constitucional nos diferentes países é caracterizada por modelos híbridos, construídos de forma criativa de acordo com a heterogeneidade cultural que caracteriza a região. (...) o modelo brasileiro de controle de constitucionalidade é exemplo dessa heterogeneidade e da contínua evolução por que tem passado os diferentes sistemas de jurisdição constitucional pelo mundo (Mendes, 2008, p. 14-15).

Nos anos 1980 o Brasil passou de ditadura à democracia, destacando-se nesse período a participação popular, inclusive com eleições diretas. A Constituição Federal de 1988, que rege a nação até os dias atuais, caracteriza-se pelo corporativismo, com a criação de instituições, ou agências, como o Ministério Público, com certa independência dada para a ação destes organismos (Taylor, 2015).

É neste contexto, um tanto mais democrático, porém corporativista, que a amostra relativa à fase contemporânea da normatização contábil foi analisada. O resultado de tal análise é apresentado no Quadro 23. Evidencia-se uma normatização fortemente marcada pela internacionalização da Contabilidade no País e pela presença de inúmeros reguladores setoriais que, de certa forma, concorrem com a observada centralização da normatização em um único organismo regulador, o CPC. Segundo Taylor (2015), o fortalecimento destas agências até os dias atuais contrasta com um problema de representatividade de interesses que torna difícil a concordância destas em um terreno comum. Segundo o pesquisador, neste

contexto, “qualquer reforma que mexa com muitos interesses vai ser mais difícil” (Taylor, 2015, 8:08 min).

A circular nº 3.068/2001 do Banco Central do Brasil iniciou o processo de adequação das normas do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif) aos parâmetros das normas internacionais. Principalmente no que tange ao registro e à avaliação contábil de títulos e valores mobiliários (Dantas et al., 2005).

Mas foi a Resolução do CFC nº 1.055/05 que oficialmente criou a figura do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, centralizando a elaboração das normas contábeis em um único organismo. Entretanto, a resolução busca manter o desejável caráter aberto e participativo deste processo, conforme seu artigo 6º:

Art. 6º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) deverá submeter à audiência pública as minutas dos Pronunciamentos Técnicos.

Parágrafo único. No processo de audiência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) consultará outras entidades e/ou instituições, como: Secretaria da Receita Federal, agências reguladoras, associações ou institutos profissionais, associações ou federações representativas da indústria, do comércio, da agricultura, do setor financeiro, da área de serviços, de investidores, instituições de ensino e/ou de pesquisa de Contabilidade e outras que tenham interesse direto nas questões definidas nos objetivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), devendo, para cada uma delas, haver uma correspondência direta e individualizada (CFC, 2005).

A análise do Regimento Interno do CPC também evidenciou a intensão de demonstrar um caráter participativo na sua formação e na presença de entidades convidadas em suas reuniões.

Art. 1º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BM&FBOVESPA S.A. – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras foi, por expressa solicitação desses seus membros componentes iniciais, formalmente criado pela Resolução nº. 1.055, de 07 de outubro de 2.005 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, para que este, além de dele participar, lhe desse a infra-estrutura de apoio que viabilizasse o atingimento de sua missão. (CPC, 2005).

Art. 9º Serão sempre convidados a participar das reuniões do CPC até dois representantes de cada uma das seguintes entidades: Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central do Brasil – BACEN, Superintendência dos Seguros Privados – SUSEP, Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN e Confederação Nacional da Indústria – CNI (CPC, 2005).

Dois anos depois, em 2007, a CVM passa a exigir que as empresas abertas sigam os procedimentos contábeis emitidos pelo CPC, devendo ser estes plenamente convergentes com as IFRS, emitidas pelo IASB. De acordo com a Instrução nº 457/2007:

Art. 1º As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board – IASB (CVM, 2007).

§ 1º Para fins de atendimento ao disposto no caput deste artigo, as demonstrações financeiras consolidadas das companhias abertas deverão ser elaboradas com base em pronunciamentos plenamente convergentes com as normas internacionais, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e referendados pela CVM. As demonstrações financeiras consolidadas das companhias abertas serão denominadas ‘Demonstrações Financeiras Consolidadas em IFRS’ (CVM, 2007).

Em consonância com o que se espera de um sistema *code law*, o estado sanciona a Lei nº 11.638/2007 que, alterando a legislação vigente a regular as sociedades por ações, a Lei 6.404/1976, ratifica a instrução da CVM e a imposição legal para que os pronunciamentos do CPC sejam seguidos. Sendo aplicável tanto para as sociedades abertas quanto para as sociedades de grande porte. De acordo com a lei:

Art. 177, § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de Contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários (Brasil, 2007).

Assim, a análise de conteúdo dos documentos contemporâneos da regulação contábil no Brasil evidencia um sistema político e institucional *code law*, em suas características brasileiras. A categoria composição hierárquica da normatização, nesta fase contemporânea da análise, foi construída à medida que cada documento foi analisado, culminando em uma hierarquia definida por: resquícios de um governo autoritário e centralizador, que por vezes participa das instituições normatizadoras em cargos decisórios; pela CVM, na posição de reguladora dos mercados de valores; pelo CFC, como regulador da classe contábil, criador do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e participante ativo deste; e pelo poder de interferência no processo pelas diversas agências reguladoras setoriais. Esta hierarquia contextualiza os poderes de veto, criação e extinção da normatização contábil. O quadro 23 apresenta os resultados desta segunda fase da análise de conteúdo discutida.

Königsgruber (2010, p. 280) descreveu a hierarquia da normatização norte-americana, na qual o governo (legislador) dotou a SEC com poderes de regulação da normatização de divulgação contábil e esta delegou o poder de emissão das normas ao FASB, criando uma relação de agência entre Congresso - SEC e SEC - FASB. Para o autor, uma vez que o direito

de regular pode ser removido pelo órgão que o proveu, a regulação contábil pode ser vista dentro desta relação principal-agente.

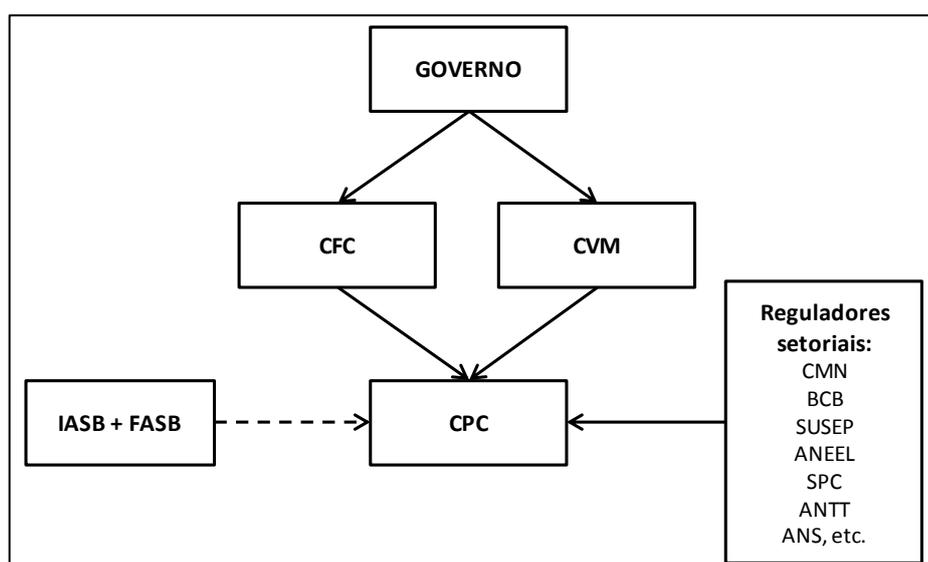
Quadro 23 - Categorização dos resultados da análise de conteúdo – amostra contemporânea

| DOCUMENTO | CATEGORIZAÇÃO DA ANÁLISE DE CONTEÚDO | | | |
|--|--------------------------------------|---|---|--|
| | Sistema político e institucional | Hierarquia da normatização | Poder de veto à normativa | Poder de criação ou extinção do órgão normatizador |
| Circular nº 3.068/2001 (Regula registro e avaliação de títulos e valores mobiliários) | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Reafirmada a ação de agentes (BCB). Influência internacional (IASB). | Estado e CVM. | Estado e CVM. |
| Resolução CFC nº 1.055/2005 (Criação do CPC) | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Centralização da elaboração das normas em um único organismo. Influência internacional (IASB). Sujeição à aprovação de reguladores das diversas indústrias. | Estado, CVM, CFC, demais reguladores de indústrias. | Estado, CVM, CFC. |
| Regimento Interno do CPC/2005 | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Centralização da elaboração das normas em um único organismo. Influência internacional (IASB). Sujeição à aprovação de reguladores das diversas indústrias. | Estado, CVM, CFC, demais reguladores de indústrias. | Estado, CVM, CFC. |
| Instrução CVM nº 457/2007 (Determina a adoção do padrão contábil internacional na elaboração das demonstrações) | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Centralização da elaboração das normas em um único organismo. Influência internacional (IASB). Sujeição à aprovação de reguladores das diversas indústrias. | Estado, CVM, CFC, demais reguladores de indústrias. | Estado, CVM, CFC. |
| Lei nº 11.638/2007 (Altera a lei das SA - 6404/76 - impondo a divulgação contábil em concordância com os padrões internacionais, o que estendeu-se às sociedades de grande porte). | <i>Code law</i> Brasileiro. | Resquícios da centralização no poder executivo. Centralização da elaboração das normas em um único organismo. Influência internacional (IASB). Sujeição à aprovação de reguladores das diversas indústrias. | Estado, CVM, CFC, demais reguladores de indústrias. | Estado, CVM, CFC. |

De acordo com as características do *code law* brasileiro, a figura do governo criou, por meio do Decreto Lei nº 9.295/1946, o CFC, como emissor das Normas Brasileiras de

Contabilidade, e a CVM (Lei nº 6.385/1976), como reguladora do mercado. O CFC, por sua vez, criou o CPC (Resolução CFC nº 1.055/2005) delegando ao comitê plenos poderes na emissão de normas de Contabilidade nacionalmente. A CVM também referenda a atuação do CPC (Instrução nº 457/2007). De forma um pouco mais complexa do que identificado por Königsgruber (2010, p. 280) na regulação contábil norte-americana, no Brasil esta relação principal-agente existe entre: governo-CFC, governo-CVM, CFC-CPC e CVM-CPC, conforme figura 6.

Figura 6 - Representação hierárquica da normatização contábil nacional



Legenda:

—> Influência por poder de veto da norma, não homologação desta ou destituição do órgão normativo.
 - -> Interferência política original na emissão da norma (por atores políticos e institucionais estadunidenses, europeus e pelo processo formal participativo e internacional de emissão das normas).

Quando considerada a ação dos reguladores setoriais neste processo, nota-se um processo menos direto do que o norte-americano, por vezes mais similar ao Europeu. Cada pronunciamento emitido pelo CPC precisa ser referendado por diversos representantes de seguimentos industriais e reguladores setoriais. Esta diversidade de atores interfere no processo de regulação nacional, conforme explicam Dantas et al. (2005, p. 24):

Isso porque os pronunciamentos do CPC, para terem força coercitiva, precisam ser homologados/referendados por órgãos reguladores abrangentes como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), além de diversos outros de natureza setorial, com poderes de regular segmentos econômicos específicos, tais como: o Conselho Monetário Nacional (CMN) ou Banco Central do Brasil (BCB); a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); a Secretaria de Previdência Complementar (SPC); Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT); Agência Nacional de Saúde (ANS); entre outros. Essa estrutura complexa pode,

eventualmente, fazer com que determinado pronunciamento seja referendado por alguns órgãos, mas não por outros.

Esta força coercitiva exercida por estas instituições sobre a regulação do CPC põe um grande número de atores com interesses diversos neste processo. Adicionalmente, Dantas, et al. (2005)⁷⁵ destacam que muitos pronunciamentos ainda não foram aprovados por todos os reguladores, existindo o risco de que um regulador faça adições aos pronunciamentos emitidos pelo CPC⁷⁶. Mesmo a própria estrutura conceitual (CPC 00), tão importante em uma normatização orientada por princípios, ainda não foi referendada por todos os reguladores setoriais.

Até este momento da análise dois fatos que caracterizam a normatização contábil no Brasil foram tratados: o poder de veto a uma nova normativa detido pelo governo, pelo CFC e pela CVM; e a força coercitiva exercida pelas demais instituições reguladoras setoriais. Em um terceiro ponto destaca-se que, tanto no caso do Brasil, como dos outros países que adotam as IFRS, os pronunciamentos do regulador nacional (como o CPC), em princípio, estariam diretamente sujeitos às interferências políticas exercidas sobre a emissão da IFRS original. Uma vez que a IFRS deveria ser adotada integralmente pelos países, como se nenhuma outra interferência política local pudesse exercer influência nas normas contábeis.

Entretanto, mesmo a IFRS original sendo carregada da influência política sofrida por seu regulador original (IASB e FASB)⁷⁷, influência que seria transferida na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade por um determinado país, o que se vê na prática é que cada regulador nacional faz suas próprias interpretações, traduções e, até mesmo adaptações. Muitos reguladores nacionais, inclusive o CPC, participam do processo de emissão das Normas Internacionais e também podem levar os interesses políticos locais neste processo (Azevedo & Tavares, 2017). É, inclusive, possível um país selecionar quais normas do IASB serão adotadas e em que termos, como no caso da adoção dos padrões internacionais na China (Peng & Bewley, 2010). A linha pontilhada na figura 6 procura ilustrar não apenas uma interferência herdada do IASB em conjunto com o FASB, em seus ambientes políticos e institucionais, característica peculiar da implementação da IFRS 15, no pronunciamento

⁷⁵ Também disponível em Niyama (2014, pp. 67-94).

⁷⁶ Outra situação que também pode ocorrer é determinado regulador adaptar alguns pronunciamentos do CPC, incorporando outros parâmetros/requerimentos em suas normas. É o caso, por exemplo, das normas previstas no Cosif para o reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação dos instrumentos financeiros, que contemplam aspectos bem mais específicos que os dos Pronunciamentos 38, 39 e 40 do CPC. (Dantas, 2005, p. 24).

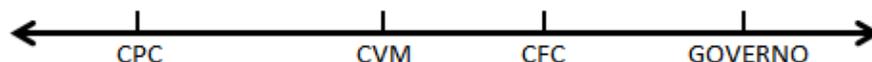
⁷⁷ Conforme tratado por Königsgruber, 2010; Scott, 2003; Zeff, 1978 e 2002; Watts & Zimmerman, 1978, 1979.

emitido pelo CPC, mas certa imposição a este da norma para reconhecimento de receita, carregada do viés político europeu e norte-americano (Königsgruber, 2010).

Por fim, o modelo de Königsgruber (2010) é aplicado ao ambiente brasileiro. Este modelo de processo político pretende determinar como o poder de veto influencia o processo de normatização contábil, a partir da análise da utilidade da norma percebida pelo ator participante no processo, culminando em situações de incentivo ao *lobbying* político.

Similar à análise realizada por Königsgruber (2010), a figura 7 propõe uma linha de distribuição de preferências sobre uma norma contábil no Brasil. Abaixo da linha estão indicadas as organizações nacionais potencialmente envolvidas no processo, resultado da análise de conteúdo apresentada. A localização destas organizações representa o nível ótimo de requisito de uma norma para esta organização. Quanto mais se move para a esquerda menor o valor numérico considerado dentro do modelo. O resultado desta análise, tal qual explicado por Königsgruber (2010), depende de onde na linha a norma corrente (*status quo*, ou SQ) está, já que esta prevalecerá no caso de veto de uma nova norma proposta.

Figura 7 - Distribuição possível de preferências na normatização contábil brasileira



Por exemplo, se a norma corrente (SQ) exigir mais do que o governo considera ótimo, ficando à direita deste, um novo pronunciamento do CPC à esquerda de SQ será aceito. Isto, pois, pelo modelo, o pronunciamento do CPC terá maior utilidade para os atores do que a norma corrente, então:

$$-|S_{CPC} - S_{CVM}| > -|SQ - S_{CVM}|$$

Ou,

$$-|S_{CPC} - S_{CFC}| > -|SQ - S_{CFC}|$$

Ou,

$$-|S_{CPC} - S_{governo}| > -|SQ - S_{governo}|$$

Se, de outra forma, a norma corrente estiver à esquerda da preferência do governo e, portanto, dentro do que o governo considera ótimo, é possível que o novo pronunciamento (*S*) não seja aceito. Pelo modelo a diferença entre a preferência do governo e o novo

pronunciamento seria maior do que a diferença entre a norma corrente e a preferência do governo, diminuindo a utilidade desta nova norma para este ator:

$$-|S - S_{governo}| < -|SQ - S_{governo}|$$

Antecipando uma situação de veto, no processo denominado por Königsgruber (2010, p. 284) como *backward induction*, o CPC irá impor sua preferência apenas se todos os atores preferirem a nova norma ao *status quo*. Nacionalmente neste processo, as leis (ou seja, o governo) tem mais autoridade do que a CVM e o CFC. Portanto, a CVM e o CFC, também por *backward induction*, não irão vetar um pronunciamento se entenderem que seu veto poderá ser revertido por lei. Assim, o resultado final \hat{S} de um processo de normatização nacional será:

$$\hat{S} = S_{governo} - |SQ - S_{governo}|$$

Portanto, antecipando um veto, o CPC irá adotar uma norma mais próxima da sua preferência possível, sem ser vetado, prevendo a utilidade desta para o governo. Ainda, o Comitê tem que lidar com a força coercitiva dos reguladores setoriais. Depois de promulgado um pronunciamento os reguladores setoriais vão decidir se irão referendar, ou recusar seu endosso, ou ainda fazer exigências maiores do que a normativa emitida pelo CPC.

Na tentativa de comparar o modelo brasileiro com o Europeu e o norte-americano, tal qual descritos por Königsgruber (2010), constrói-se sobre o argumento do autor de que, mesmo FASB, IASB e CPC sendo organizações privadas com propósitos e processos semelhantes, eles se diferenciam por estarem inseridos em ambientes políticos distintos. A análise de conteúdo realizada revela que o CPC possui uma gama de normas que não serão vetadas maior do que o europeu IASB. Entretanto, ele lida com mais atores interessados na normatização da Contabilidade e com força coercitiva do que o norte-americano FASB. Esta análise sustenta que a regulação contábil nos moldes contemporâneos “é uma atividade inerente à premissa de que os agentes agirão para maximizar seu bem estar e sua utilidade esperada” (Tavares & Anjos, 2014, p. 63).

4.2.4 Conclusões da análise estruturalista radical

A regulação contábil sustenta-se e cresce, apesar dos problemas políticos-estruturais que enfrenta, a citar o *lobbying* político e a necessidade de legitimação dos reguladores contábeis (Bushman & Landsman, 2010; Königsgruber, 2010; Leuz & Wysocki, 2008; Most, 1986; Scott, 2003; Watts & Zimmerman, 1978; Zeff, 2002). Esta hegemonia da regulação é evidente no processo de harmonização internacional da Contabilidade, notável também na emissão da IFRS 15. A alta regulação, em certa medida, negligencia seus próprios conflitos políticos-estruturais.

A literatura a respeito da regulação contábil evidencia uma estrutura de normatização contábil por organismos privados, permeada por conflitos e subjugada a contextos políticos e institucionais altamente influenciadores (Bushman & Landsman, 2010; Hendriksen & Van Breda, 1999; Königsgruber, 2010; Leuz & Wysocki, 2008; Most, 1986; Scott, 2003; Watts & Zimmerman, 1978; Zeff, 1978, 2002). É neste contexto que a norma internacional para reconhecimento de receita é implementada no Brasil, estando sujeita a estes conflitos, como por exemplo, ao citado *lobbying* político (Königsgruber, 2010).

A partir destas premissas, esta pesquisa buscou reunir as características do ambiente político-contábil do Brasil, com a finalidade de contextualizar e melhor compreender este cenário de implementação da IFRS 15. Por meio da análise de conteúdo (Bardin, 2011) dos principais documentos legais que orientaram e orientam a normatização contábil no Brasil, foi possível identificar a característica *code law* do sistema político e institucional brasileiro, os atores que o integram e a hierarquia da normatização contábil no país. A posterior análise destes dados, a partir do modelo de utilidade da normatização contábil desenvolvido por Königsgruber (2010), possibilitou confirmar a existência de um ambiente político e institucional com características que reforçam o *lobbying* político na regulação contábil nacional. Por exemplo, foram apresentados diversos atores nacionais envolvidos neste processo com capacidade de veto, ou de não homologação de uma nova norma.

Pelo modelo de Königsgruber (2010) o regulador agirá antecipando potenciais vetos, em um esquema de jogos, e irá emitir a nova norma o mais próximo possível da sua preferência, sem ser vetado. Observa-se pela análise realizada que na hierarquia da normatização contábil brasileira a norma final tende a ser aquela que, em última instância, não fere a preferência do governo (legislador). Adicionalmente, após a emissão de uma nova normativa, o CPC ainda está sujeito à aprovação por parte dos vários reguladores setoriais.

Especificamente na implementação da IFRS 15, conclui-se que o ambiente político e institucional brasileiro caracteriza-se de forma a possibilitar a influência política e institucional neste processo. Tal conclusão sugere a implementação de uma norma para reconhecimento da receita enviesada, que não necessariamente atende a seus principais interessados. Fere-se o desejo da sociedade na busca pela mediação neutra e objetiva dos conflitos de interesses na divulgação contábil, que tem justificado a necessidade da nomeação de organismos privado para a regulação contábil.

Observa-se que tanto o governo, quanto os reguladores abrangentes (CVM e CFC) e os setoriais (como o CMN, o BCB, etc.) participam da elaboração dos pronunciamentos do CPC, quer como parte dos membros que o formam, quer participando do processo por outras formas, o que reforça o exercício de pressões e influências. Ao evidenciar sistematicamente tais características do sistema político brasileiro, esta pesquisa torna mais robustas as críticas à imparcialidade da normatização contábil contemporânea, por vezes de tom teórico. Por exemplo, conforme concluem Tavares e Anjos (2014, p. 63), a orientação democrática e a própria formação dos *boards*, em suas ideologias e experiências subjetivas, impossibilitam a neutralidade absoluta na elaboração de normas contábeis.

De forma extraordinária a IFRS 15 surgiu de um trabalho conjunto do IASB e do FASB o que a torna uma normativa ainda mais sujeita a interferências políticas. Sobre o trabalho conjunto entre IASB e FASB, Königsgruber (2010, p. 288) explica que qualquer norma que os dois normatizadores elaborem em conjunto deve cumprir a exigência de não ser vetada pelos atores políticos com tal poder em ambos os ambientes, de forma concatenada.

Estas conclusões, aliadas à elevada importância do tema reconhecimento de receitas para os interessados nas demonstrações contábeis, levam à reflexão de que a interferência do *lobbying* político pode ser ainda mais forte no processo de implementação da IFRS 15 do que nas demais Normas Internacionais.

Ao evidenciar que as características do ambiente político e institucional brasileiro exercem pressões sobre o processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no país (sobre o CPC), e que estas pressões também são exercidas, de forma distinta, nos Estados Unidos (sobre o FASB) e na Europa (sobre o IASB), destaca-se uma variável que pode afetar a harmonização da Contabilidade mundialmente. Ou seja, a pressão exercida por meios políticos e institucionais pelos diversos interessados na adoção de uma normativa contábil em um país pode influenciar sua efetiva implementação. Neste sentido, é possível inferir que, para o caso brasileiro, há duas saídas possíveis no processo de adoção das IFRS, como na IFRS 15: se a norma proposta pelo IASB for considerada útil para os atores nacionais, serão

adotadas normas enviesadas pelo desejo de atores políticos de outras jurisdições, no caso da IFRS 15, o IASB e o FASB, desejos nem sempre condizentes com o que seria melhor para o Brasil; ou, se existir uma maior influência dos atores nacionais, que não veem utilidade na nova norma internacional, esta tenderá a ser adaptada e não chegaremos à plena convergência das normas contábeis.

A este respeito, Ball (2006, p. 2) defende a maior ocorrência desta segunda opção na tentativa de harmonização contábil, ou seja, a maior influência dos atores locais: “A Contabilidade é moldada por forças econômicas e políticas. (...) Mas a maioria das forças políticas e de mercado permanecerá local no futuro previsível, portanto, não está claro quanta convergência na elaboração de relatórios financeiros irá (ou deverá) ocorrer” (Ball, 2006, p. 2, tradução nossa)⁷⁸.

As perspectivas teóricas nesta análise tratadas e a evidenciação deste jogo político capaz de enviesar a implementação da IFRS 15 no país reforçam o argumento de que não se deve tomar como verdade única a necessidade da regulação da Contabilidade por organismos privados (Scott, 2003, p. 411). Não dentro da atual estrutura política e institucional.

Contudo, não se sabe empiricamente se o bem-estar social proposto pela teoria do interesse público é de fato alcançável e se a normatização de padrões contábeis gera um resultado mais satisfatório do que a não normatização, para o bom funcionamento da sociedade como um todo (Niyama, 2014, pp. 62-63).

Não existe uma confirmação empírica generalizável para afirmar que a normatização contábil traz mais benefícios à sociedade como um todo do que a não normatização (Tavares & Anjos, 2014, pp. 62-63). Entretanto, a não regulamentação poderia ser um caminho para a livre inovação e competição, que beneficiariam a sociedade. “[...] pode-se argumentar, por analogia com outras indústrias onde a regulamentação foi abrandada, que a desregulamentação da ‘indústria’ de informações resultaria em uma enxurrada de inovação e competição, para a vantagem da sociedade” (Scott, 2003, p. 433, tradução nossa)⁷⁹.

⁷⁸ “Accounting is shaped by economic and political forces. (...) But most market and political forces will remain local for the foreseeable future, so it is unclear how much convergence in actual financial reporting practice will (or should) occur” (Ball, 2006, p. 2).

⁷⁹ “[...]it can be argued, by analogy with other industries where regulation has been eased, that deregulation of the information ‘industry’ would result in a flood of innovation and competition, to society’s advantage” (Scott, 2003, p. 433).

4.3 PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA INTERPRETATIVISTA: A EXPERIÊNCIA DO SUJEITO

A preocupação principal do pesquisador Interpretativista, mesmo nas mais diversas abordagens teóricas dentro desta linha de pensamento, é entender a experiência subjetiva do indivíduo. De forma oposta ao funcionalismo, o pesquisador interpretativista não se vê como um observador externo, mas como um pesquisador que se coloca “dentro” do contexto, do ponto de vista do indivíduo ator (Burrell & Morgan, 1976, p. 253).

Este interesse pelo ponto de vista do indivíduo é resultante de uma ontologia nominalista, que considera a realidade relativa, como produto da mente do sujeito: as coisas são conforme o sujeito as compreende. É o homem como criador do seu ambiente defendido pelo voluntarismo. Por isto, abordar a realidade por regularidades e situações causais objetivas é algo equivocado para os interpretativistas, que seguem epistemologias anti-positivistas.

Entretanto, neste paradigma existe uma preocupação comum ao funcionalismo, o da sociologia da regulação. Interpretativistas, assim como os funcionalistas, trazem a perspectiva de que o indivíduo ator negocia, regula e vive sua vida no contexto do *status quo* (Burrell & Morgan, 1976, p. 245).

De acordo com Burrell e Morgan (1976, p. 255), a própria visão de ciência e de paradigmas introduzida por Kuhn (2013/1962) é em essência interpretativista. Kuhn (2013/1962) corrobora com a construção social do conhecimento científico, também socialmente sustentado, uma vez que o autor afirma que a significância e o significado do conhecimento científico só existem a partir de um contexto social.

Sob esta perspectiva interpretativista, Hassard (1991, p. 286) aplicou uma análise etnometodológica em seu estudo multiparadigmático em uma organização de corpo de bombeiros. Sua intenção era compreender as rotinas de trabalho dos bombeiros, examinando suas atividades diárias. Hassard (1991) fez uma observação não participante das rotinas diárias dos bombeiros, pedindo a eles, em entrevistas, descrição e explicação acerca de suas atividades diárias. A apresentação etnográfica, com as descrições de eventos rotineiros dentro da organização, trouxe conclusões acerca de como os participantes criam regras para cumprir suas rotinas. Na pesquisa de Hassard (1991, p. 288) os resultados que obteve sob a ótica interpretativista desconstruíram resultados anteriores obtidos em um questionário psico-motivacional funcionalista, sugerindo que a organização em estudo era um fenômeno cultural sujeito a um processo de contínua promulgação.

Dentro deste mesmo paradigma, Lewis e Grimes (1999, p. 680) definiram a tecnologia de produção avançada como uma construção contínua de experiências intersubjetivas. Para isto, buscaram compreender como os atores desenvolvem conhecimento das tecnologias de produção avançada.

Considerando que o pesquisador interpretativista enxerga a realidade social como um processo emergente, consequência da consciência humana e das experiências subjetivas (Burrell & Morgan, 1976, p. 253), e em linha com a definição de objeto proposta por Lewis e Grimes (1999, p. 680), o processo de implementação da IFRS 15 em análise é definido como: um processo de construção de experiências subjetivas que racionalizam a ordem social deste.

4.3.1 A Etnometodologia no contexto da pesquisa realizada

Burrell e Morgan (1976, pp. 234-235) definem a estrutura do paradigma interpretativista em quatro visões teóricas: solipsismo, fenomenologia, sociologia fenomenológica e hermenêutica. Dentro da sociologia fenomenológica os autores destacam duas vertentes: a Etnometodologia e o Interacionismo Simbólico Fenomenológico. A Etnometodologia, abordagem também utilizada por Hassard (1991) em sua pesquisa multiparadigmática, está fundamentada no estudo detalhado das atividades diárias do cotidiano. Nesta perspectiva, as atividades usuais do cotidiano recebem atenção, diferente do que normalmente se observa nas pesquisas sociais aplicadas, que acabam por focar eventos extraordinários (Burrell & Morgan, 1976, p. 247).

Gil (1989, p. 37) explica que algumas teorias nas ciências sociais de grande alcance chegam a subordinar outras teorias e sugerir normas de procedimento científico, podendo ser designadas como método. Este é o caso da Etnometodologia. Angrosino (2009, p. 31 e p. 37) define Etnometodologia como a teoria sobre a forma de estudar o comportamento humano, que se preocupa basicamente com a vida cotidiana e rotineira dos indivíduos que estuda. Esta sugere seus próprios procedimentos metodológicos, a Etnografia ou os métodos etnográficos.

Como método, a pesquisa etnográfica é baseada em pesquisa de campo, conduzida no local onde vivem os indivíduos estudados, no dia-a-dia de suas atividades rotineiras. Ela obtém dados através de duas ou mais técnicas de coleta, sendo a observação uma das preferidas entre os pesquisadores (Angrosino, 2009, p. 31). Jönsson e Macintosh (1997, p. 370) explicam que a metodologia exige a convivência por um tempo prolongado com o grupo social que se pretende estudar: “A pesquisa, em geral, envolve observação participante intensiva, cara-a-cara, em ambientes naturais, por longos períodos de tempo (...). "Andar

como eles, falar como eles e escrever sua história" é o lema desta pesquisa" (Jönsson & Macintosh, 1997, p. 370, tradução nossa)⁸⁰.

Esta metodologia de pesquisa seria inviável nesta dissertação, principalmente pelo tempo disponível para a realização desta e pela dificuldade em encontrar organizações locais dispostas a contribuir com tal tipo de pesquisa na área contábil, dentro deste curto período de tempo. Talvez esta seja a razão para o pequeno número de pesquisas deste tipo na área contábil. Portanto, não se tem a intenção de realização de uma pesquisa com métodos etnográficos, porém uma análise interpretativista (Burrell & Morgan, 1976) e exploratória (Severino, 2007) sustentada pelos pressupostos teóricos da Etnometodologia, que tem a contribuir com esta análise do objeto em estudo.

O objetivo da Etnometodologia é explicar o sentido de realidade dentro de um grupo, ou seja, como o que é tido como verdade dentro deste grupo é construído, mantido ou transformado (Angrosino, 2009, p. 25). Para alcançar este objetivo, Jönsson e Macintosh (1997, p. 330) estabelecem que a pesquisa etnográfica é demarcada por **representação, interpretação e retórica**.

Ao classificá-la como representativa, os autores sugerem que a pesquisa etnográfica visa contar histórias, fazendo narrações com contextualização de forma substantiva. Ela é interpretativa, pois o pesquisador visa definir categorias, fazer comparações e interpretar símbolos e rituais. E, finalizam os autores, é retórica, pois o pesquisador deve trazer um mundo social distinto, de uma forma que agrade ao leitor, produza um relato concreto e que persuada o leitor a confiar em tal relato, como um fato da vida real. Jönsson e Macintosh (1997, p. 330, tradução nossa) destacam que "A validade da narrativa não se baseia em nenhuma teoria ou base de dados específica, mas na sua plausibilidade e apelo estético"⁸¹. Estes pressupostos teóricos orientam a realização desta análise.

O produto deste tipo de análise, segundo Angrosino (2009, p 32) pode ser em tabelas, gráficos, diagramas e, principalmente, em textos narrativos que buscam descrever a experiência vivida da comunidade em estudo, como o apresentado nesta análise interpretativa. "A forma de narrativa mais comum é a prosa, que lança mão, com frequência (conscientemente ou não), de algumas técnicas literárias comuns à arte de contar histórias" (Angrosino, 2009, p. 32).

⁸⁰ "Ethnographic research in general involves intensive, face-to-face participant observation in natural settings over long time periods (...). 'Walk their walk, talk their talk, and write their story' is the research motto" (Jönsson & Macintosh, 1997, p. 370).

⁸¹ "The narrative's validity rests not on any specific theory or data base, but on its plausibility and aesthetic appeal" (Jönsson & Macintosh, 1997, p. 330).

A Etnometodologia é especialmente útil quando se deseja conhecer questões ou comportamentos sociais ainda não completamente compreendidos; ou quando se considera importante conhecer a perspectiva do sujeito sobre a questão em investigação (Angrosino, 2009, p. 36). Nas principais situações nas quais a pesquisa etnográfica é utilizada, não existe um problema de pesquisa, mas uma situação social não compreendida por completo. O resultado da pesquisa etnográfica pode ser a formulação de um problema de pesquisa anteriormente desconhecido, a identificação de novas variáveis, a formulação de novas hipóteses, ou a contextualização de levantamento de dados quantitativos, contribuindo como pesquisa exploratória e fundamentando pesquisas futuras (Angrosino, 2009, pp. 37-42).

O processo de implementação da norma internacional para reconhecimento de receita, a IFRS 15 - como seria o de qualquer outra norma contábil internacional, em seu caráter exploratório e orientado por uma visão interpretativista - requer compreender a atividade de mudança estabelecida pela nova normativa em seus fundamentos subjetivos. O entendimento de como está sendo tratada a recente adoção da IFRS 15 dentro das rotinas do profissional da Contabilidade, parece ser, a partir deste paradigma, a forma mais adequada de entender como esta realidade é construída socialmente.

A partir deste entendimento, esta pesquisa interpretativista identificou os pressupostos assumidos como verdade pelos profissionais contábeis e que caracterizam o processo de implementação da IFRS 15, descrevendo-os por meio de uma narrativa. Este objetivo é alcançado por meio da realização de entrevistas semi-estruturadas (Severino, 2007), formuladas e posteriormente analisadas com base nos principais conceitos teóricos da Etnometodologia (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997). Ressalta-se que, conforme anteriormente justificado, a investigação por meio dos métodos etnográficos está fora do escopo desta.

Por buscar compreender as realizações contínuas geradas pela interação entre os sujeitos, entendendo-as a partir de “dentro” de seu contexto, a Etnometodologia é, por vezes, relacionada a pesquisas de diferentes povos, diferentes culturas, tribos isoladas, etc. Entretanto, Burrell e Morgan (1976, p. 248) deixam claro que o trabalho do etnometodologista concentra-se em identificar os pressupostos assumidos como verdadeiros e que caracterizam qualquer situação social. Como por exemplo, a proposta situação da implementação de uma nova normativa contábil, que implica em uma reformulada situação social, principalmente no ambiente organizacional. Angrosino (2009, p. 17) também fala sobre o emprego desta teoria em comunidades modernas, como nos negócios. Chua (1988),

Dent (1991) e Jönsson e Macintosh (1997) tratam especificamente da aplicabilidade da pesquisa etnográfica na Contabilidade Gerencial.

Uma das premissas que orienta o presente trabalho como um todo, conforme citado na primeira seção deste, é que a Contabilidade deve ser estudada no contexto social em que ela atua (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983 e 2007; Major, 2017; Walker, 2016), com base neste pressuposto teórico justifica-se esta análise interpretativista. Adicionalmente, uma nova normativa, e mais ainda pela complexidade e relevância da IFRS 15, instiga curiosidades relacionadas aos meios pelos quais os indivíduos envolvidos, através de suas práticas diárias, racionalizam esta nova atividade. Tais achados fornecem um campo rico de informação para os interessados na IFRS 15 e em seu processo de adoção; além de estabelecerem um marco inicial para futuras pesquisas orientando e justificando a escolha de variáveis, situações causais, indivíduos, hipóteses e de questões de pesquisas acuradas.

4.3.2 As entrevistas sob a ótica da Etnometodologia

Do ponto de vista dos funcionalistas é questionável a ausência de preocupação do pesquisador interpretativista em explicar estruturas ordenadas, ou padrões de eventos, ou ainda, regularidades, dadas somente por meio das pesquisas empíricas que estes pesquisadores defendem, na defesa da ambicionada generalização de resultados. Em uma realidade oposta, segundo Burrell e Morgan (1976, p. 250), os interpretativistas estão focados em prover uma explanação da forma com que o indivíduo-ator parece ordenar seu mundo através de suas práticas.

Considerando que no interpretativismo não se busca por generalização, mas por um conhecimento aprofundado subjetivo, definiu-se a realização desta pesquisa a partir de entrevistas com dois profissionais atuantes em Contabilidade. Estes profissionais trabalharam na controladoria de uma mesma organização, durante o processo de adequação prévia aos requisitos da IFRS 15, que entrou em vigor a partir de Janeiro de 2018. Em um primeiro momento, a organização foi escolhida devido ao seu porte e atuação global, por sua localização e facilidade de acesso da pesquisadora, e por sinalizar a existência de um processo formal de adequação às Normas Internacionais de Contabilidade, inclusive à IFRS 15.

Apesar de a investigação acontecer fora do ambiente organizacional, por cautela, foi realizado um processo informal de comunicação prévia com os gestores da empresa, quando estes indicaram os profissionais mais atuantes no processo em análise para participação nas entrevistas. As duas entrevistas foram realizadas em momentos distintos e tiveram duração de

cerca de 30 minutos cada. Elas ocorreram completamente fora do ambiente organizacional e independente da organização. Assim, esta pesquisa não se caracteriza como pesquisa etnográfica em seus métodos (Angrosino, p. 43), apenas em seus princípios teóricos.

A pesquisa foi devidamente aprovada pelo Comitê Permanente de Ética em Pesquisa (COPEP) envolvendo seres humanos da UEM, conforme Parecer Consubstanciado do CEP, sob o número: 2.628.788 (ANEXO B). Dentro deste processo, as entrevistas foram formalizadas por um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), tal qual modelo apresentado no APÊNDICE A. O TCLE foi assinado pelos entrevistados e pela pesquisadora, manifestando o esclarecimento de todos quanto aos objetivos, benefícios e riscos inerentes à pesquisa, bem como a concordância e o caráter voluntário da participação. Também foi acordado o sigilo quanto à identificação da empresa e dos entrevistados.

Os dados obtidos foram transcritos a partir da gravação das entrevistas. Ambos os voluntários tem entre 30-40 anos de idade e possuem experiência substancial em auditoria (entrevistado 1) e Contabilidade e finanças (entrevistados 1 e 2), estando, em média, a mais de 8 anos atuando nas atividades de Contabilidade e finanças.

A entrevista 1 foi realizada com um contador de formação acadêmica, especialista em Contabilidade e Finanças, supervisor de controladoria e contador responsável pelas operações nacionais da companhia onde atua. Profissional no ramo da Contabilidade desde a sua formação, em 2004, o entrevistado também tem experiência anterior na área de auditoria. Durante a análise das entrevistas ele será referenciado como **entrevistado 1**.

A entrevista 2 foi realizada com uma analista de controladoria, graduada em administração de empresas, com MBA em finanças, com experiência nas áreas financeira e contábil. A entrevistada, doravante denominada **entrevistada 2**, informou estar dedicada a um projeto global da empresa onde atuava para adequação à IFRS 15, representando os interesses do centro brasileiro de suporte aos negócios da empresa nesta atividade.

Tal qual pesquisa realizada por Hassard (1991) e sugerido pela Etnometodologia (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997), foram seguidos procedimentos de entrevista semi-estruturada (Severino, 2007). A intenção principal foi deixar os entrevistados livres para descrever suas atividades cotidianas (Angrosino, 2009). O quadro 24 apresenta resumidamente o guia utilizado para tal entrevista, os principais objetivos desta, congruentes com o objetivo proposto para a pesquisa; as questões-guia para a entrevista relacionadas e orientadas por cada um destes objetivos; e a racionalidade assumida para cada um dos objetivos.

As entrevistas foram analisadas qualitativamente pela análise do discurso, orientadas pelos pressupostos teóricos da Etnometodologia (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997). Os resultados são apresentados de forma narrativa, pela exposição dos eventos de rotina de preparação para a mudança de orientação para reconhecimento de receita, tal qual descritos pelos entrevistados. Busca-se revelar como os sujeitos racionalizam suas ações (como um grupo social que forma as ações “da companhia”) no processo de implementação da IFRS 15, formando as práticas socialmente construídas deste processo, no ambiente em análise (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997).

Quadro 24 - Guia da entrevista não estruturada – pesquisa interpretativista

| Objetivos | Questões | Racionalidade |
|--|--|--|
| 1. Caracterização do sujeito | 1.a. Formação 1.b. Cargo ou função atual 1.c. Experiência com Contabilidade 1.d. Experiência com reconhecimento de receita e com a IFRS 15 | Compreender e caracterizar o sujeito e reunir suporte para contextualização e análise do discurso das respostas. |
| 2. Compreensão da rotina de reconhecimento de receita na percepção do sujeito. | 2.a. Descreva como é sua rotina atual quanto a reconhecimento da receita (por exemplo, quais suas ações, políticas seguidas na prática, premissas no reconhecimento da receita, etc.). | Compreender como é a rotina de reconhecimento de receita atual a partir da percepção do sujeito. |
| 3. Compreensão da percepção do sujeito da mudança (ou não) de rotina para adaptação à IFRS 15. | 3.a. Descreva a sua rotina de trabalho relativa à adaptação à IFRS 15 (por exemplo, quais são as ações internas para esta adaptação, que tipos de estudos acerca da futura norma existem, quais as mudanças previstas em sua rotina de reconhecimento de receita, etc.). | Compreender como é a rotina de adaptação no processo de implementação da IFRS 15 a partir da percepção do sujeito. |

Nas primeiras análises do material das entrevistas não foi evidenciada nítida coerência. Por exemplo, pela observância de padrões dos pressupostos assumidos como verdadeiros nas entrevistas 1 e 2, nas perspectivas do supervisor e da analista entrevistados. Porém análises repetidas, e releituras por variadas formas de construção de sentido, como indicado por Dent (1991, p. 711), e a realização de sínteses do conteúdo, formando agrupamentos, revelaram essências similares entre as informações dos entrevistados e as conversas informais na organização.

Através da análise dos discursos, foi possível compreender o ponto de vista dos sujeitos atuantes na preparação para a adoção da IFRS 15 dentro de uma organização, quais as suas visões sobre este processo dentro da realidade que eles vivem, e então refletir sobre os processos através dos quais essa visão é sustentada (Dent, 1991, pp. 710-711).

4.3.3 Análise do discurso do profissional: experiência de implementação da IFRS 15

A organização é uma empresa ferroviária. O estudo concentra-se em sua elite de gerenciamento sênior: um grupo de aproximadamente 120 pessoas, incluindo executivos da matriz, gerentes sênior de linha e pessoas em cargos de chefia (isto é, finanças e engenharia). Antes do estudo, a cultura dominante dentro deste grupo de gestores estava bem estabelecida e centrada em preocupações com a engenharia e a produção. A Contabilidade era incidental nessa cultura: era necessário, no sentido racional técnico, garantir que as receitas fossem contabilizadas e que os fornecedores fossem pagos, mas não era incorporada à cultura da alta administração de maneira significativa. Rituais, símbolos e linguagem celebravam a primazia de uma orientação voltada à engenharia e à produção. Durante o estudo, uma nova cultura surgiu. A orientação anteriormente dominante foi substituída por uma nova preocupação com questões econômicas e contábeis. Novas contas foram criadas. Gradualmente, através da ação e interação, eles foram acoplados às atividades organizacionais para reconstituir interpretações dos esforços organizacionais. A Contabilidade moldou ativamente os significados dominantes dados à vida organizacional, obtendo um significado notável na cultura dos gestores sênior. Um novo conjunto de símbolos, rituais e linguagem surgiu para celebrar uma lógica econômica para a atividade organizada (Dent, 1991, pp. 707-708, tradução nossa)⁸².

A Contabilidade como ciência e como prática cresceu em complexidade e importância, tal qual ilustrado neste texto de Dent (1991). Anteriormente, as empresas costumavam se preocupar com questões de engenharia, produção e com o volume de vendas, mais do que com os números contábeis, ou com questões econômicas. Entretanto, de uma necessidade secundária, a Contabilidade se tornou importante ferramenta de gestão dentro das empresas e de informação para usuários externos. Mas, como a Contabilidade passa de secundária, ou incidental, dentro da cultura de uma organização para ser a nova preocupação dos gestores? Como esta mudança de percepção do sujeito acontece, mudando as regras correntes? Quais são as variáveis a serem medidas e hipóteses a serem testadas para que as novas regras, que definem esta mudança do *status quo*, sejam mapeadas e verificadas em busca de leis regulares e de teorias?

Dent (1991) realizou uma pesquisa etnográfica na companhia ferroviária britânica, a partir de observação participante e de uma série de entrevistas e de conversas casuais, durante

⁸² “The organization is a railway company. The study focuses on its senior management elite: a group of approximately 120 people including head office executives, senior line management and people in senior staff positions (i.e. finance and engineering). Prior to the study, the dominant culture within this management group was well established, and centred on engineering and production concerns. Accounting was incidental in this culture: it was necessary in the technical rational sense of ensuring that revenues were accounted for and suppliers were paid, but it was not incorporated into the culture among the senior management elite in any significant way. Rituals, symbols and language celebrated the primacy of the engineering and production orientation. During the course of the study, a new culture emerged. The previously dominant orientation was displaced by a new preoccupation with economic and accounting concerns. New accounts were crafted. Gradually, through action and interaction, they were coupled to organizational activities to reconstitute interpretations of organizational endeavour. Accounting actively shaped the dominant meanings given to organizational life, ultimately obtaining a remarkable significance in the senior management culture. A new set of symbols, rituals and language emerged to celebrate an economic rationale for organized activity” (Dent, 1991, pp. 707-708).

um período de dois anos, com visitas um ano e dois anos depois, e pôde narrar este momento crucial quando uma nova cultura emerge em uma organização. De outra forma, a partir de metodologias de pesquisa objetivas, Dent teria lançado uma série de tiros no escuro, na tentativa de formular questões de pesquisas e investigar relações e padrões, circundando este tema, até então, pouco explorado por pesquisas empíricas.

Pelo pensamento hegeliano a existência do homem está centrada na sua razão, sob cuja inspiração o mundo da realidade é construído. As coisas são conforme os sujeitos às compreendem e, a partir desta compreensão, dentro de seus grupos sociais, criam-se regras que orientam o *status quo*. De certa maneira, a IFRS 15 pode refletir uma transformação daquilo que é tido como verdade no tratamento e reconhecimento de receitas dentro de uma organização: tanto pelo seu conteúdo (conforme detalhado nas seções 1 e 2.4 desta dissertação), como pelo caráter de mudança nas regras que orientam a ação social dos profissionais contábeis. Explorar a implementação desta norma, e de como os sujeitos compreendem esta transformação, preconiza explorar os pressupostos assumidos como verdadeiros pelos profissionais contábeis neste processo. Como na investigação realizada por Dent (1991).

Então, quais são os pressupostos ou padrões que indicam o que é tido como verdadeiro pelos profissionais atuantes na Contabilidade acerca da implementação da norma de reconhecimento de receita? A pesquisa exploratória e este ato, de intenções indutivas, de compreender o que o sujeito tem a dizer sobre a implementação da IFRS 15, sem teorias ou hipóteses pré-concebidas, parece ser a melhor opção para identificar estes padrões.

A análise dos discursos: as práticas socialmente construídas na implementação da IFRS 15

Se as coisas são conforme os sujeitos as compreendem, como no pensamento hegeliano, saber qual a construção mental que o sujeito tem sobre isto ou aquilo é rica fonte de conhecimento. Se é preciso compreender como o que é tido como verdade em um grupo é construído, mantido ou modificado, é preciso deixar o grupo, pela voz dos sujeitos que o compõem, falar. É preciso observar como seus símbolos, suas interações, comunicação e regras orientam o *status quo* (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997).

Uma barreira para a pesquisa brasileira em Contabilidade é a acessibilidade às organizações para coleta de dados, ainda mais neste sentido interpretativista, que envolvem dados não oficialmente divulgados pelas empresas. Comumente a área financeira e contábil de

uma empresa costuma ser reservada, por deter informações proprietárias. Adicionalmente, não está consolidado na cultura das empresas brasileiras as vantagens mútuas de um trabalho conjunto entre elas e a academia. Tanto para solucionar problemas e realizar pesquisas e desenvolvimento da prática, quanto para a formação de mão de obra qualificada. Este discurso assertivo, que exalta o caráter ganha-ganha do trabalho conjunto entre as organizações e as universidades, foi a chave para o acesso às entrevistas realizadas nesta pesquisa.

A partir de uma visita informal à empresa foco desta análise foi confirmado que a empresa adotou um processo formal, arquitetado no nível de sua matriz, e operacionalizado mundialmente para todas as afiliadas do grupo, inclusive no Brasil, antecipando-se às mudanças requeridas para a implementação da nova norma. Neste momento foi obtida a autorização para a entrevista a profissionais participantes deste processo na empresa, porém, fora de suas dependências e independente desta.

Ressalta-se que, provavelmente devido ao tamanho da empresa e conforme observado nas entrevistas, ela dispunha de recursos humanos e financeiros para este projeto e participou de todo o processo de elaboração da norma junto ao norte-americano FASB, à SEC e à empresa de auditoria independente contratada pela organização pesquisada, a PricewaterhouseCoopers (PWC). O trabalho fundamental de alinhamento aos requisitos da norma foi realizado por um time global na matriz estadunidense.

Na filial do Brasil, a gestão também buscou adequar-se à orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, e assegurar-se da correta implementação da norma. Mantendo uma especial atenção à tradução local da norma, conforme entrevistado 1. Ele também mencionou a participação da afiliada nacional e sua própria participação em:

[...] vários comitês, várias conversas com grupos globais e participei também de alguns... de algumas reuniões técnicas com Price [PricewaterhouseCoopers], com algumas associações, como a ANEFAC [Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade] (entrevistado 1).

A análise dos discursos (Angrosino, 2009; Dent, 1991; Jönsson & Macintosh, 1997) dos entrevistados trouxe a tona um padrão relativo à implementação da norma IFRS 15 na empresa em questão, que pode ser organizado em dois principais pontos: **(a) o impacto na rotina de reconhecimento de receita** esperados pelos sujeitos a partir da nova norma; e **(b) um padrão, uma ordem social, que parece definir pressupostos assumidos como verdade pelos profissionais contábeis e que, portanto, caracterizam este processo de implementação da IFRS 15**. Estes pontos serão abordados na sequência desta narrativa.

Após a caracterização dos participantes, a primeira intenção da entrevista era ter uma definição do processo de reconhecimento de receita na empresa antes da vigência da nova norma. Entretanto, diferente da pesquisa realizada por Dent (1991), os entrevistados sabiam o principal interesse da entrevista, e, frequentemente, tendiam a relacionar suas respostas com o processo de implementação da IFRS 15. Isto mesmo quando a questão era relacionada ao reconhecimento de receita antes da nova norma, questão 2 do guia da entrevista (quadro 24).

Neste tipo de situação corroborou-se com Angrosino (2009, p. 33), que explica que o pesquisador “deve fazer um acordo tácito de ‘ir com a maré’, mesmo que isto não funcione dentro de um roteiro de pesquisa”. O autor adiciona que o pesquisador orientado pela etnometodologia “não pode esperar ter controle de todos os elementos da pesquisa” (Angrosino, 2009, p. 33). Mesmo assim, em poucos trechos, como no citado abaixo, foi possível ter uma noção geral do procedimento de reconhecimento de receita anterior à IFRS 15.

Bom, a empresa que eu trabalho tem um centro de serviços compartilhados, que é o principal negócio dela, e essa não foi afetada muito pelo reconhecimento de receita [pela nova norma]⁸³, por que toda receita dela vem de serviços prestados para outras empresas do grupo, no Brasil e fora do Brasil também. E outro negócio que a gente tem no Brasil está mais voltado a vendas no atacado. Então são empresas que não existem muitas variações na oferta de valor que a companhia faz para os clientes. Então o nosso reconhecimento de receita é bem direto: vende, reconhece e recebe. Nosso tempo de recebimento, o ciclo nosso de operação, é mais ou menos entre 30 e 60 dias é o ciclo que você já vendeu e já está recebendo dos clientes. [...] quando a gente vende o nosso produto a gente não vende com a obrigação de ir lá e apoiar o processo produtivo, é o cliente que é responsável. [...] Não, nenhum casamento. Nessa estrutura, nesse processo que a gente vende aqui no Brasil, não tem. Ainda! (entrevistado 1).

Entretanto, os entrevistados explicam que a companhia presta serviços de controladoria para outras afiliadas do grupo, nas quais o modelo de negócio, de geração de receita, tende a sofrer maiores impactos. E o trabalho de implementação da norma nesta companhia visou principalmente a adaptação dos serviços prestados a estas outras afiliadas, bem como uma revisão dos próprios contratos da afiliada Brasileira, com a criação de novos grupos de contas contábeis e o estabelecimento de novas nomenclaturas (tal qual estabelecidas pela IFRS 15) no cotidiano dos analistas.

[...] além de ser uma indústria petroquímica, e de exploração de petróleo, a gente [referindo-se à empresa globalmente] é também uma empresa de varejo de petróleo. Então nas regiões onde a gente tem esse tipo de negócio, que é fazer vendas para os clientes finais, quando um vendedor, um agente de vendas faz uma proposta de valor para o cliente, ele não vende só o produto, não é só a gasolina, não é só o

⁸³ As informações trazidas entre colchetes (“[]”) nos trechos transcritos das entrevistas foram adicionadas pela autora, com a finalidade de esclarecer pontos dúbios no trecho recortado, traduzir estrangeirismos, transmitir emoções ou outros eventos percebidos pessoalmente durante a entrevista.

lubrificante, ele vende toda uma *expertise* técnica junto com compromissos de descontos, se ele comprar por volume ou, enfim, por *mix* de produto [variedade de produto] que ele compra. Esse tipo de negócio ele é totalmente afetado pela norma, pela nova norma de reconhecimento de receita. Principalmente naquela questão de diferenciar o produto principal dessas opções de novas compras, ou de futuros descontos que a gente vai dar para eles (entrevistado 1).

[...] o que mais afetou a gente, assim diretamente – porque, por mais que a gente não tenha sido afetado diretamente – a companhia [nacionalmente] criou contas contábeis novas, criou processos novos, para capturar eventuais itens que estejam no escopo do reconhecimento de receita. [...] Já foram criadas contas específicas que se você usar esta conta a gente já sabe que é para aquele tipo específico de operação (entrevistado 1).

A exemplo destes negócios de outras afiliadas, contabilizados e reportados pelo time da afiliada em análise, o entrevistado 1 cita um programa de assistência de marketing (denominado *Marketing Assistance Program*). Este programa trata-se de uma ajuda financeira oferecida pela companhia para um de seus clientes, para renovação de comunicação visual, marketing, imagem, etc., em um cliente revendedor dos produtos da Companhia. Segundo o entrevistado:

[...] quando a gente faz essa entrega para o cliente de dinheiro, de *cash*, a gente faz um compromisso de que ele tem que comprar um volume nos próximos quatro ou cinco anos e a gente vai alocar [contabilizar] isso de acordo, conforme ele for cumprindo essa obrigação com a gente. A companhia já fazia, já contabilizava isso como um contrato com o cliente antes da norma. [...] para a gente não teve tanta mudança, porque a gente já fazia uma diferenciação entre o que era *trade receivable* [recebíveis operacionais] mesmo, aquilo que era venda efetivamente versus este *assistance program*, que a gente tinha. Então, a única coisa é que agora a gente tá chamando de contrato com cliente, contrato ativo ou contrato passivo dependendo de qual o posicionamento que a gente está (entrevistado 1).

Outro exemplo, citado pela entrevistada 2, descreve um caso identificado de antecipação da receita a partir da adoção da IFRS 15 relativo ao reconhecimento da receita para mercadorias enviadas por diferentes formas de cobrança dos custos de frete: CIF (*Cost, Insurance and Freight*) e FOB (*Free On Board*). Neste caso é possível observar uma mudança no momento de reconhecimento da receita pela empresa; e a base para tomada de decisão da companhia, a partir do histórico de suas transações. Tal julgamento é esperado para esta norma de orientação por princípios (Almeida, 2016). Segue trecho da entrevista:

Eu sei que para CIF e FOB, onde tinha diferença do reconhecimento, vai ter um alinhamento, então. Mas, de uma forma geral, esse é um dos principais impactos para a companhia a questão de ficarem equivalentes os dois métodos. Quando tiver transporte CIF ou FOB os dois vão antecipar o reconhecimento da receita. Ao invés de reconhecer somente quando a carga chegar no destino, como era feito para a maioria dos casos, agora não. Porque o risco é pequeno, porque já se olhou para o passado e viu que não aconteciam muitos casos de extravio da carga, de roubo, etc. Então nesse caso vai antecipar o reconhecimento da receita e, basicamente, vai ficar tudo como se fosse FOB, *free on board* (entrevistada 2).

Assim, buscando a compreensão da percepção do sujeito da eventual mudança de sua rotina para adaptação à IFRS 15 (questão 3, quadro 24), a argumentação foi, em ambas as entrevistas, condizente com a citada descrição do modelo de receita da companhia. Neste momento é observado um primeiro padrão de comportamento relativo ao ponto de vista dos sujeitos quanto aos impactos das exigências da nova norma, limitado ao modelo de negócio da empresa em questão. Ambos entrevistados são conscientes de que o negócio da afiliada brasileira não deve ser diretamente impactado pela nova norma, mas que a empresa teve de tomar ações para estar precavida em caso de novos contratos de venda diferentes do modelo atual. Entretanto, o serviço de Contabilidade e Finanças que prestam para outras afiliadas do grupo sofrerá mudanças exigindo que os funcionários conheçam e se adaptem à nova norma.

Então a gente nem comentava muito do IFRS 15, a gente falava mais do ASC 606⁸⁴, que era o nosso foco por causa da estrutura da empresa multinacional [estadunidense]. Então para a empresa o que iria mudar era pouquíssima coisa com relação à antecipação do reconhecimento da receita. Basicamente o que ia mudar de fato era ter que abrir o que era atividade *core* da empresa e o que era a atividade secundária, ou seja, o que é de fato atividade gerada pela atividade-fim da empresa mesmo. O *core business* [negócio principal], e o que são outras receitas, *other earning*, como uma venda de um ativo, o recebimento em virtude desta venda de ativo, o recebimento de dividendos, coisas deste tipo. Então o impacto principal realmente foi na abertura adicional que o *standard* [norma], que a IFRS 15, ou a ASC 606, pedem para abrir. Segmentar essas atividades em o que é *customer* [cliente] e *non-customer* [não cliente] (entrevistada 2).

Em síntese, não há uma previsão de elevado impacto, ou grande transformação da rotina diária da companhia, pós-implementação. Além do negócio principal da companhia ser pouco afetado, a empresa trabalha com sistema *Enterprise Resource Planning* (ERP) para registros financeiros e contábeis e um sistema para mapeamento destes registros nas demonstrações contábeis e “a empresa já trabalhava com uma abertura bem similar ao que o novo regulamento exige” (entrevistada 2).

Neste momento da entrevista, a principal mudança de rotina visualizada pelos respondentes está relacionada à preparação prévia à implementação da norma, ao esforço do time para esta adequação. E, portanto, não ao início da vigência da norma propriamente dita. Conforme citado nas entrevistas, este esforço prévio incluiu: a compreensão dos contratos com clientes e diferenciação de outras receitas; adequação às novas terminologias incorporadas pela norma, por vezes conflitantes com as terminologias usuais dentro da empresa; o trabalho de segregação de contas contábeis para refletir estes diferentes tipos de

⁸⁴ A ASC 606 é a *Accounting Standards Codification (ASC)* para *Revenue From Contracts With Customers*, nomenclatura do FASB para a norma correlata à IFRS 15. É a norma válida para as empresas que reportam em US GAAP.

contratos; a adequação dos sistemas de informação internos; e um robusto treinamento para todos os funcionários.

Após esta **(a)** identificação do impacto esperado, **(b)** um padrão ordenado de construção de significados, resultado da síntese dos discursos dos entrevistados (Angrosino, 2009; Dent, 1991; Jönsson & Macintosh, 1997), indica que o processo de implementação da norma IFRS 15, na empresa em questão, é construído a partir de três premissas assumidas como verdades pelos entrevistados: **(1) O extrapolar das funções rotineiras e estritamente contábeis; (2) a necessidade de consulta externa a organismos reguladores e auditores e de legitimação junto a eles; e (3) a educação e os treinamentos para padronização de processos.**

Ao citar o **(1)** “extrapolar” as funções rotineiras contábeis objetiva-se destacar a concordância entre os entrevistados de que a implementação da norma contábil foi além das funções específicas da Contabilidade. Primeiramente, porque muitas decisões envolveriam questões gerenciais, de governança a um nível de gestão corporativa, que podem requerer a participação do setor de Contabilidade, mas nem sempre são por ele decididas. Isto fica claro nos comentários dos entrevistados sobre um time global na matriz, responsável pela análise dos contratos a um nível corporativo e pelas principais diretrizes recebidas pelo departamento de Contabilidade no processo de implementação da IFRS 15.

Essa parte [identificação de contratos com clientes] na verdade nem chegou até mim, né? Porque tinha um time global que estava trabalhando muito antes. Há aproximadamente 5 anos eles já se reuniram e começaram a entrar em contato com as auditoria, com a SEC nos Estados Unidos, para entender o *standard*. [...] E daí a gente tinha... recebia atividades já definidas: o que a gente tinha que investigar para as nossas afiliadas localmente, qual seria o impacto para aquelas afiliadas. Mas a parte de análise de contrato minuciosamente foi feita pela matriz. [...] Então na verdade esse time principal, eles identificaram o que seriam os pontos críticos das transações do nosso mercado. No nosso mercado quais seriam as transações críticas de mudar ou que teriam que fazer uma abertura adicional, do que era feito até então (entrevistada 2).

Em segundo, este processo de implementação da norma foi além das funções contábeis quando nota-se, pelos discursos, que os funcionários no departamento de Contabilidade nem sempre possuíam as informações necessárias para tomar decisões isoladamente, sendo necessário envolver as diversas áreas da companhia. A entrevistada 2 explica que, após identificação dos contratos com clientes corporativos pela gestão corporativa, foram listadas as unidades da empresa que possuíam contratos com clientes dentro do escopo da IFRS 15. A partir desta identificação foi iniciado o trabalho localmente, na controladoria da empresa analisada.

[...] A gente entrava em contato com o responsável por cada uma destas unidades que tinham essas transações, entendíamos exatamente o que era que entrava naquela conta, qual era o fluxo, qual era a contrapartida daquela conta. Para entender se estava alinhado com o como passaria a ser o novo *standard*. [...] a gente fazia esta análise minuciosa, mas por materialidade mesmo, porque era inviável analisar todas as contas de todas as unidades [...]. E daí nisso, às vezes você precisava não somente contatar a pessoa responsável por aquela unidade, mas todas as áreas ali, né? A área de faturamento, contas a pagar, todas as áreas que estavam envolvidas com as transações que fluíam dentro daquela conta, que poderia ser crítica [estar no escopo da norma] (entrevistada 2).

Adicionalmente, a entrevistada destaca este trabalho envolvendo diversas áreas de empresa, ou seja, esta dependência interdepartamental, como uma das dificuldades do processo de implementação da norma.

[...] também o que foi dificuldade foi entrar em contato com as pessoas, entrar em contato com áreas que normalmente eu não tinha muita interação, então eu tive que expandir bastante a minha rede de contatos. Porque eu dependia dessas pessoas para passar a informação certa para o projeto. Caso contrário eu podia estar deixando alguma coisa fora do mapeamento [mapeamento automatizado do sistema ERP para as respectivas linhas dos relatórios de divulgação contábil], que no futuro poderia ser um problema, na hora da divulgação (entrevistada 2).

Prosseguindo, a segunda premissa assumida como verdade pelos entrevistados no processo de implementação da IFRS 15 foi (2) a necessidade da consulta a organismos reguladores e auditores externos e de legitimação frente a eles. Repetidas respostas às entrevistas definiram uma constante busca da empresa por esclarecimentos e pela legitimação das decisões pela empresa tomadas junto a organismos como: a SEC, a empresa de auditoria independente (no caso estudado a PwC), o FASB e o IASB, o CPC, as associações (como a citada ANEFAC) e até outras empresas atuantes no mesmo negócio.

A entrevistada 2 destaca que as decisões globais da empresa foram tomadas em conjunto com a SEC e com membros de empresas de auditoria externa. Identificadas as transações dentro do escopo da norma na companhia globalmente, e principalmente quando eram necessários julgamentos por parte da empresa, estes órgãos e o próprio FASB eram novamente consultados.

O entrevistado 1 destaca que o processo nacionalmente não foi diferente. Segundo ele:

[...] o que a gente fez foi acompanhar a publicação ou a tradução do CPC localmente, enquanto ainda estava em discussão, participando de grupo de estudo de pessoas de auditoria, de grupos técnicos aqui, em associações técnicas também sempre que a gente pode, e usamos o nosso contato, nossa rede de contatos local, com outras empresas que estão no mesmo ramo, ou que são nossos parceiros, os nossos auditores independentes, enfim, para tentar interpretar (entrevistado 1).

Ainda, ele confirma o entendimento da prática de que os cinco passos da norma que definem o procedimento para reconhecimento de receita de contrato com cliente deixam lacunas entre eles, que são ações a serem definidas dentro da empresa, por critérios internos

de julgamento. Segundo ele, durante o processo de implementação da IFRS 15 na empresa as auditorias independentes vem sendo cruciais.

Por fim, a última premissa comum aos entrevistados é **(3)** a necessidade de educação e treinamento para padronização das novas atividades.

Tiveram treinamentos com todas as áreas envolvidas da empresa. Primeiro treinamentos virtuais e, depois, tiveram treinamentos presenciais para todos os funcionários. Então... vieram pessoas de fora para explicar detalhadamente a regra, passavam o dia inteiro explicando. Para as pessoas que iam ter mudança no registro contábil do fato, que iria ter que ocorrer a antecipação da receita, por exemplo, para essas pessoas foi dado um treinamento exclusivo, presencial também, para explicar no detalhe, para treinar essa pessoa. E foi um treinamento bem robusto eu diria e bem organizado (entrevistada 2).

Todo mundo dentro da Empresa teve que passar por esses treinamentos, aprender, para saber quando e como usar esses processos novos (entrevistado 1).

Quando eu entrei para o projeto [implementação da IFRS 15] eu tive que ir **estudar** mais a parte do PL [*profit and loss*, ou DRE], da receita, e daí sim eu comecei a focar mais na parte do resultado e conseqüentemente na receita do que no balanço (entrevistada 2, grifo nosso).

Paralelamente a estes pontos, comuns nos discursos dos entrevistados, que caracterizam o processo de implementação da IFRS 15 na empresa analisada, é notável a distinção entre a perspectiva da supervisão e da operação. Apesar do discurso com essências muito semelhantes, até este momento descritas, a divisão do trabalho estabelecida na empresa, como é comum em outras empresas da sociedade contemporânea, estabelece uma regra social perceptível no material analisado.

O discurso do supervisor de Contabilidade e finanças, o entrevistado 1, apresenta uma visão mais holística da organização, com explicações focadas no modelo do negócio e nas diferentes áreas de atuação da companhia globalmente. Ele relata uma preocupação para as companhias no geral com relação a questões tributárias, adaptação dos controles internos, com a tradução da norma no Brasil e, principalmente, com o uso de estimativas.

Então essas companhias que fazem hoje uma... que vão precisar usar muitas estimativas, que vão ter que se adaptar... enfim, contratos com os clientes, fazer a divisão da oferta de valor que eles fazem e usar muitas estimativas. Eles vão ter que, provavelmente, se adaptar e criar outros tipos de controle. E talvez oferecer a tributação de uma forma diferente do que eles estão reconhecendo efetivamente para fins de reporte [divulgação]. Os controles internos provavelmente vão aumentar, dessas companhias (entrevistado 1).

Enquanto o discurso da analista de controladoria, a entrevistada 2, é mais focado em explicações pontuais e técnicas. Suas respostas ressaltam a operacionalização da implementação da norma. Para a operação, as principais dificuldades estão relacionadas à

comunicação interna (interdepartamental) e à identificação das contas denominadas *customer* e *non-customer*, inclusive com a adoção destes novos termos na rotina operacional contábil.

A supervisão foca seu discurso nas parcerias e consultorias realizadas e nas justificativas das ações da empresa pautadas no modelo de negócio, além de tratar das vantagens para o mercado com as novas exigências de divulgação. Para este profissional, as preocupações são mais relativas à tradução da norma pelo CPC, questões tributárias, o uso de estimativas e os controles internos. Portanto, nesta fase de implementação são estas as preocupação que permeiam as reflexões e a formulação de estratégias pelos supervisores, enquanto a operação sente o fardo das atividades preparatórias:

Entrevistada 2: [...] Mas, para a IFRS 15, ASC 606, foi identificado que o impacto seria baixo mesmo e de fato, conforme foi se investigando, mantiveram a decisão, mantiveram a primeira impressão de que o impacto vai ser leve.

Entrevistadora: Mas mesmo assim deu trabalho?

Entrevistada 2: Mesmo assim, deu trabalho! [risos] (entrevistada 2).

Considerações Finais

A principal preocupação da pesquisa Etnográfica é compreender como os atores constroem significados e interpretam seu mundo social. Ela pressupõe que as estruturas intrínsecas à existência social formam as ações e interações sociais dos atores, inclusive seus padrões de comunicação e discursos (Jönsson & Macintosh, 1997).

Estas entrevistas, com os sujeitos-atores no processo em análise, concluem na definição de um processo de implementação da norma IFRS 15 caracterizado por **ir além das funções rotineiras e estritamente contábeis; pautar-se na consulta e na legitimação junto a organismos externos, como as empresas de auditoria independente e os órgãos reguladores; e na necessidade de educação e treinamento.**

As organizações possuem uma estrutura socialmente definida de rotinas e procedimentos. Dentro desta estrutura, existe um processo decisório próprio, rotinizado, caracterizado pela divisão das tarefas, por padrões de desempenho, por sistemas de autoridade, canais de comunicação, treinamento e doutrinação (Chiavenato, 2003, p. 351). As decisões relativas à implementação da IFRS 15 evidenciaram-se nesta pesquisa adequadas a esta estrutura sócio-organizacional teorizada.

Isto foi observado no discurso dos entrevistados, que relatam como as principais definições do processo foram tomadas a um nível de gestão corporativo e como estas

definições também envolveram a participação de todos que se relacionavam com o processo de reconhecimento de receita, corroborando com a visão da organização como um sistema de decisões onde todos participam, com certa racionalidade, escolhendo e decidindo entre alternativas de ação (Chiavenato, 2003, p. 351).

Um ponto relevante inferido das entrevistas é o aspecto multidisciplinar da atuação do profissional da Contabilidade. Tal característica é observável quando os entrevistados relatam sobre como se deu o processo informacional e decisório dentro da organização na implementação da norma. A análise dos dados obtidos destacou a necessidade de interação interdepartamental e entre os diversos níveis hierárquicos organizacionais. As entrevistas evidenciaram a necessidade deste profissional em participar e contribuir com os processos de gestão e decisão corporativos e de discutir com outros setores que impactam o processo de geração e reconhecimento de receita sobre como implementar a nova norma, tornando-a um padrão aplicável à organização.

A recorrente menção pelos entrevistados sobre a busca por legitimação de suas interpretações e julgamentos acerca da implementação da IFRS 15, principalmente junto a reguladores e empresas de auditorias, demonstra a influência e as limitações advindas das instituições e de outras forças do mercado sobre as organizações. Isto é ainda mais evidente na Contabilidade, uma atividade altamente regulada e inspecionada por tais instituições. Tal qual explicado por Choo (2013, p. 27), nas empresas “as forças e a dinâmica do mercado moldam seu desempenho. Estatutos fiscais e legais definem sua identidade e sua esfera de influência. As regras societárias e a opinião pública limitam seu papel e seu alcance”.

Por fim, a necessidade de educação e treinamento durante a implementação da IFRS 15 reflete uma necessidade das organizações na busca por condicionamento e desenvolvimento (Chiavenato, 2003). Esta necessidade é destacada na Era do Conhecimento (Choo, 2013). Toda organização adquire conhecimento durante seus processos, entretanto, nem sempre este conhecimento é explícito, ou seja, formal, permeando todos os grupos da organização. Muito do conhecimento é mantido tácito, em um nível individual e subjetivo (*know-how*). É essencial que as organizações busquem este conhecimento explícito, mantido e disseminado. A capacidade de adquirir estes conhecimentos, ou seja, a capacidade de aprendizado, é vital no ambiente contemporâneo de mudanças (Choo, 2013, pp. 32-33; McGee & Prusak, 2004, pp. 205-206). “Novos conhecimentos permitem à organização desenvolver novas capacidades, criar novos produtos ou serviços, aperfeiçoar os já existentes e melhorar os processos organizacionais” (Choo, 2013, p. 28).

Adicionalmente a estes principais pontos que caracterizam o processo de implementação da norma internacional, na perspectiva dos profissionais experientes entrevistados, como um padrão relativo ao impacto esperado a partir da adoção da IFRS 15 foi identificado. Segundo os profissionais, após a implementação da norma, não é esperada uma mudança substancial das rotinas de trabalho relativas a reconhecimento de receita. Isto pelo modelo de negócio da empresa onde atuam e porque esta já seguia uma divisão de seus contratos similar à requerida pela nova norma. Os principais esforços percebidos pelos entrevistados, relacionados a esta fase anterior à adoção da norma, são: a verificação e segregação dos contratos com clientes, a adoção de novas terminologias, a criação de contas contábeis, a realização de treinamentos, a adequação dos sistemas de informação, questões tributárias por esclarecer, estabelecimento de novos controles internos, entre outros citados durante a narrativa.

Jönsson e Macintosh (1997, p. 380), explicam que a pesquisa etnográfica em Contabilidade acredita que é preciso ser flexível e sensível às experiências vividas pelos gestores, empregados e contadores, evitando as visões pré-concebidas de mundo. É esta crença que permite explorar os conceitos de uma realidade ainda pouco investigada, tal qual ela é compreendida pelos sujeitos-atores, como a implementação da IFRS 15.

A partir deste tipo de análise interpretativista e exploratória, conforme explicado por Angrosino (2009), foi possível identificar quem são os participantes deste processo, quais as variáveis e suas possíveis relações ou hipóteses, bem como torna-se possível formular novas questões de pesquisas efetivas, dentro de um processo que passa a ser conhecido com mais profundidade em suas estruturas e padrões subjetivos. A partir destes resultados apresentados, pesquisas futuras sobre a IFRS 15 possuem informações mais específicas e uma melhor descrição do processo de implementação desta norma. Inclusive pesquisas de cunho quantitativo, com base nestes achados, passam a encontrar maior significado em suas escolhas (em suas escolhas por variáveis, testes de hipóteses e questões de pesquisa).

Partindo destes resultados, é possível compreender que os principais sujeitos participantes da implementação da IFRS 15 não são apenas os funcionários e supervisores do setor de Contabilidade da empresa, mas também a gestão corporativa, em suas decisões chaves para o processo, além de outros departamentos, como o citado departamento financeiro, que são envolvidos com as transações de geração de receita, em análise durante a implementação da norma.

Ainda, os órgãos de regulação (como o IASB, o FASB, a SEC e o CPC), as associações de classe (como a ANEFAC) e, principalmente, as auditorias independentes

possuem um papel de consultoria e referência, essenciais neste processo. Adicionalmente, o time ou o responsável interno pelos treinamentos nas empresas também passam a representar um importante papel na adoção de uma norma internacional, à medida que contribuem para a disseminação de conhecimento explícito do novo processo, garantindo a sua efetividade e a consolidação da nova doutrina contábil.

A partir desses achados, pesquisas futuras poderiam investigar, por exemplo, o conteúdo e frequência de treinamentos internos e sua relação com problemas enfrentados pós-implementação da IFRS 15, ou mesmo de outra norma contábil. Ou então, poderiam ser relatados os níveis de consultoria (frequência ou tipos de questões) às empresas de auditorias independentes, ou como elas interferem neste processo. Ou, ainda, seria interessante investigar como esta interferência acontece, e quais os seus custos e benefícios. Por exemplo, seria tal consultoria junto a estas empresas de auditoria independente, durante um processo de implementação de normas contábeis, um fator redutor de futuros comentários de auditoria? Existiria indício de *lobbying* informal na regulação contábil através desta consultoria às empresas de auditoria (ou mesmo na consultoria a organismos como o FASB e a SEC) pelas grandes organizações?

Variáveis inerentes à implementação da IFRS 15 também surgem a partir desta pesquisa interpretativa, e que geram vários embriões para pesquisas futuras. Por exemplo, testar a existência ou os níveis da interferência da Contabilidade nas decisões da alta administração relacionadas a processos de adoção de normas contábeis. Qual a influência do setor de Contabilidade nas decisões dos gestores quando na adoção de normas internacionais em seu caráter subjetivo? A variação neste nível de interferência da Contabilidade nas decisões relativas à adoção de uma norma interfere na ocorrência de falhas ou retrabalhos no processo?

Outras variáveis também parecem ser fontes de pesquisas interessantes, como os tipos de instituições prestando consultoria na implementação de uma nova norma contábil, a frequência e complexidade dos treinamentos internos na nova norma, etc. As relações destas variáveis com problemas e dificuldades identificados pelas empresas pós-implementação de uma norma também poderiam ser investigadas.

A partir desta identificação dos pressupostos assumidos como verdade pelos profissionais da Contabilidade, elucidam-se certas práticas socialmente construídas que passam a caracterizar o processo de implementação da IFRS 15, na perspectiva dos sujeitos entrevistados. Qualquer outra pesquisa relativa a este objeto tem, a partir da presente

pesquisa, um tema melhor explorado e parâmetros para a formulação de futuras questões de pesquisa, quer sejam mais aprofundadas, quer sejam mais generalizáveis.

4.4 PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA IFRS 15 SOB A ÓTICA HUMANISTA RADICAL: A SUJEIÇÃO DO DISCURSO DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Este último paradigma traz uma visão totalmente antagônica ao funcionalismo, coberto na análise de *lobbying* realizada. Para o pesquisador humanista radical o mundo social tem natureza relativa, e é um produto da mente do sujeito. De epistemologia anti-positivista, com o emprego de métodos ideográficos, o humanismo radical, tal qual o interpretativismo, busca compreender o sujeito como criador de seu ambiente.

Entretanto, corroborando com a visão social do estruturalismo radical, no humanismo radical o pesquisador tem uma posição contrária à realidade dada, buscando não apenas a evolução, mas a revolução do *status quo* (Burrell & Morgan, 1976). Destaca-se que é a ênfase dada à consciência do homem que difere o humanismo radical do estruturalismo radical. Enquanto este busca compreender a realidade (e revolucioná-la) como um contexto dado, objetivo, no humanismo radical a realidade só pode ser entendida (e revolucionada) por meio do sujeito.

Uma preocupação comum aos teóricos orientados por este paradigma é a liberdade do espírito humano. Burrell e Morgan (1976, p. 306) descrevem que a sustentação desta preocupação se dá pela identificação de uma “patologia da consciência”, através da qual o homem acaba por ser amarrado a um modo de organização social, criada e sustentada pelo homem em seu cotidiano diário. Pesquisadores orientados por esta premissa preocupam-se em compreender de que maneira se dá esta patologia da consciência, reconhecendo que o mundo onde o homem vive mais o reprime do que o desenvolve.

Quando procuram descrever as premissas teóricas deste paradigma nos estudos sociais e organizacionais, nos quais está inserido o estudo da Contabilidade, Burrell e Morgan (1976, p. 310) falam sobre a teoria anti-organizacional. Segundo eles, uma vez que as perspectivas neste paradigma são fundamentalmente opostas ao paradigma funcionalista, esta teoria anti-organizacional é também fundamentalmente oposta à teoria organizacional contemporânea (Burrell & Morgan, 1976, p. 310).

Tomando como exemplo pesquisas multiparadigmáticas realizadas nas ciências sociais aplicadas, Hassard (1991), em sua pesquisa humanista radical, buscou fundamentos nesta teoria anti-organizacional para conduzir um estudo baseado na Teoria Crítica. Sob a premissa

de que as ciências administrativas tem um papel de reprodução do senso comum organizacional (Gramsci, 1977 apud Hassard, 1991, p. 289), o autor descreveu como as teorias das ciências administrativas são utilizadas nos treinamentos gerenciais para os trabalhadores (bombeiros) da organização por ele estudada (Hassard, 1991, p. 289). Ele destacou que a função destes treinamentos gerenciais, sob esta ótica, seria de reprodução ideológica e manutenção das carreiras de classe média. Hassard (1991, pp. 289-290) executou uma análise etnográfica para descrever como o uso de materiais educacionais e programas de treinamento permite que a organização mantenha o controle de suas mensagens. Para tal, o autor analisou as práticas de treinamento, os discursos dos instrutores e as experiências subjetivas dos participantes. Hassard (1991) concluiu que:

Uma noção central é que a consciência humana é corrompida por influências ideológicas tácitas. [...] O trabalho de campo para o estudo humanista radical mostra como os bombeiros não apenas criam arranjos sociais, mas também como eles vem experimentá-los como estranhos, alheios a eles, [...]. A pesquisa observa como a hegemonia da organização é dependente da reprodução de arranjos sociais que servem para restringir a expressão humana (Hassard, 1991, pp. 291-292, tradução nossa) ⁸⁵.

Em outra pesquisa também orientada pelas premissas do paradigma humanista radical, Lewis e Grimes (1999, p. 680) definiram a tecnologia de produção avançada como um veículo para distorção da comunicação. Neste sentido, procuraram descobrir como os atores poderiam negociar entendimentos mais democráticos sobre a tecnologia de produção avançada.

A teoria anti-organizacional de que falam Burrell e Morgan (1976) considera as instituições contemporâneas controladoras da consciência humana. Neste sentido, as organizações e as teorias organizacionais moldam e institucionalizam aquilo que o homem considera ser a verdade, materializado em um discurso tomado pelos sujeitos como verdadeiro.

Nesta mesma linha de pensamento, em 1970, Michel Foucault introduziu sua teoria então denominada A Ordem do Discurso ⁸⁶. Um ponto central desta teoria destaca o poder e os perigos do discurso, que acabam por fomentar a criação de procedimentos sociais de exclusão e controle deste discurso. O filósofo supõe que:

⁸⁵ “A central notion is that human consciousness is corrupted by tacit ideological influences. [...] The fieldwork for the radical humanist study shows how firemen not only create social arrangements but also how they come in turn to experience them as alien, [...] The research notes how the hegemony of the organization is dependent upon the reproduction of social arrangements which serve to constrain human expression.” (Hassard, 1991, pp. 291-292).

⁸⁶ *The Order of Discourse*, Michel Foucault. Aula inaugural ministrada no *Collège de France*, em 2 de dezembro de 1970. Discurso original que foi reproduzido em obra de mesmo nome no ano seguinte (Foucault, 1970 in Young, 1981).

[...] em toda sociedade a produção do discurso é ao mesmo tempo controlada, selecionada, organizada e redistribuída por certo número de procedimentos que tem por função conjurar seus poderes e perigos, dominar seu acontecimento aleatório, esquivar sua pesada e temível materialidade (Foucault, 1999, p. 8).

Foucault reconhece e procura compreender os efeitos do poder e dos saberes à medida que elenca sistemas (externos, internos e condicionais) que objetivam os discursos dos sujeitos (Foucault, 1999). A partir de premissas teóricas humanistas radicais, e com base na teoria do discurso proposta por Foucault (1999), a implementação da IFRS 15 em estudo é compreendida como: um processo que sustenta sua hegemonia na sujeição do discurso do profissional atuante na Contabilidade.

4.4.1 A ordem do discurso de Foucault: problemática na implementação da IFRS 15

[...] o discurso - como a psicanálise nos mostrou - não é simplesmente aquilo que manifesta (ou oculta) o desejo; é, também, aquilo que é o objeto do desejo; e visto que - isto a história não cessa de nos ensinar - o discurso não é simplesmente aquilo que traduz as lutas ou os sistemas de dominação, mas aquilo por que, pelo que se luta, o poder do qual nós queremos apoderar (Foucault, 1999, p. 10).

De acordo com Foucault (1999) a história mostra como o poder está com aquele que detém em seu discurso a característica de verdade e, portanto, detém um privilégio. Ao retomar como fato a importância e o poder do discurso, Foucault (1999) justifica a relevância de sua hipótese de existência de procedimentos sociais de controle, exclusão e apropriação deste. Portanto, “suas teorias estão basicamente relacionadas ao poder e às relações entre poder e conhecimento” (Riccio, Mendonça Neto & Sakata, 2007, p. 16).

A partir de sua hipótese de controle do discurso, o filósofo identificou procedimentos que partem da sociedade para limitá-lo, ou seja, procedimentos externos a ele, e procedimentos que advêm do próprio discurso classificando, ordenando e ditando sua distribuição, aos quais chamou de procedimentos internos. Ainda, o autor identificou um terceiro grupo de procedimentos que impõem regras para os sujeitos dos discursos, determinando as condições de seu funcionamento.

Entre os procedimentos externos o autor cita a interdição da palavra, a segregação da loucura e a vontade de verdade. Segundo Foucault (1999), é notável que nem todos tem o direito de falar sobre o que quiser, na circunstância que quiser. Estes tabus de objetos de discurso, os rituais de circunstâncias e o direito privilegiado do sujeito que fala, definem os procedimentos de **interdição da palavra**. A **segregação da loucura** é a rejeição que se refere à exclusão do discurso do “louco”, como aquele discurso que não atende às exigências sociais.

Em terceiro, o procedimento que, segundo Foucault (1999, p. 19), orienta os dois anteriores, é **a vontade de verdade**. Segundo o autor a vontade da verdade, sustentada pelas instituições que a cercam, exerce pressão sobre os discursos (Foucault, 1999, p. 18). Para explicar tal sistema de exclusão do discurso, o autor toma como exemplo as evoluções científicas que “podem talvez ser lidas, as vezes, como consequências de uma descoberta, mas podem também ser lidas como a aparição de novas formas na vontade de verdade” (Foucault, 1999, p. 16). Ou seja, o discurso que tem valor de verdade. Historicamente, a vontade de verdade passou do reconhecimento de um discurso verdadeiro pelo que ele é (proferido por aqueles a quem todos deveriam se submeter, o discurso de quem tem direito, conforme ritual requerido) para o discurso pelo que ele diz (pelo seu sentido, sua forma). Um exemplo estudado pelo teórico é o discurso dos presídios que, historicamente, deixaram de seguir apenas o que está na lei para atentar para o que diz a psicologia, a psiquiatria, a medicina, etc., “como se a própria palavra da lei não pudesse mais ser autorizada, em nossa sociedade, senão por um discurso de verdade” (Foucault, 1999, p. 19).

Já os procedimentos internos de exclusão do discurso, que são em essência princípios de restrição e coerção, e que limitam os aspectos positivos do discurso, são identificados pelo filósofo como: comentário, autor e disciplina. O **comentário** é o discurso que recorre a outros maiores, que repete o discurso primeiro. Ele limita o acaso do discurso pela “forma da repetição e do mesmo” (Foucault, 1999, p. 29). O **autor**, “como princípio de agrupamento do discurso, como unidade e origem de suas significações, como foco de sua coerência” (Foucault, 1999, p. 26), que limita o acaso do discurso pela “forma da individualidade e do eu” (Foucault, 1999, p. 29). Por fim, a **disciplina**, que delimita o “campo de verdade” no qual o discurso deve estar inserido. Esta define-se por um domínio de objetos, um conjunto de métodos, regras, definições, técnicas e proposições tomadas como verdades. Oposto ao efeito do autor, por sua objetividade. E oposto ao efeito limitador do comentário, já que requer a construção de novos enunciados, dentro deste campo de verdade definido para a disciplina.

Em adição a estes, Foucault (1999) enumerou procedimentos de imposição de regras aos sujeitos dos discursos. Primeiramente, o autor aborda os **rituais** e traz como exemplo os rituais religiosos e jurídicos que, através da definição da qualificação dos indivíduos que falam, gestos, comportamentos e circunstâncias e todos os signos que acompanham o discurso, fixam a eficácia (suposta ou imposta) das palavras. Em segundo, a **sociedade do discurso**, que são grupos com a função de conservar ou produzir discursos em um espaço fechado. Apesar de não comuns atualmente, a ideia de apropriação de segredo e não permutabilidade ainda permeia alguns discursos (são exemplos citados pelo autor a Maçonaria

e o Círculo de Viena⁸⁷). As **doutrinas**, em terceiro, buscam a disseminação do discurso, com a condição de aceitação de uma mesma verdade. Esta, ligando os indivíduos a certos enunciados, os proíbe de todos os outros. As religiões costumam utilizar-se deste tipo de procedimento de apropriação do discurso. E, por fim, a **apropriação social do discurso**, que permite ou impede o acesso aos discursos pela distância, pelas oposições e lutas sociais. Foucault (1999, p. 45) cita, por exemplo, o sistema educacional como uma forma de manter ou alterar a apropriação dos discursos, com os saberes e os poderes que eles trazem consigo.

Quanto aos procedimentos externos de controle do discurso, é mais fácil imaginá-los objetivando os sujeitos em seus discursos. Já sobre os procedimentos internos (autor, comentário e disciplina), conforme explica o filósofo, por mais que certos elementos remetam de forma positiva a uma variedade de discursos possíveis “não deixam de ser princípios de coerção; e é provável que não se possa explicar seu papel positivo e multiplicador, se não se levar em consideração sua função restritiva e coercitiva” (Foucault, 1999, p. 36).

À luz da ordem do discurso, as ditas verdades do discurso contábil também se sujeitam como frutos de (e originadoras de) um discurso moldado, arbitrário, modificável e institucional, quando não proferido sob certa pressão (Foucault, 1999, p. 14). Variadas situações sociais, a exemplo da própria implementação de uma norma contábil, como a IFRS 15, e seus discursos nesta disciplina, resultariam em análises originais, ou até mesmo reveladoras, a partir desta ótica teórica.

A partir desta premissa, a “vontade de verdade” contemporânea da Contabilidade, é moldada pelas instituições que a cercam. É possível destacar arranjos sociais estabelecidos na área e que atuam como instrumentos repressores da expressão humana, à medida que exercem pressão sobre os discursos da disciplina. Estes arranjos incluem o apoio governamental, por meio do poder legislativo, que dão poder e referendam as decisões dos órgãos normatizadores, além das próprias teorias que sustentam a prática e a pesquisa nesta área. Por exemplo, as teorias de influência da globalização, de internacionalização dos mercados e da defendida necessidade da harmonização internacional da Contabilidade (Most, 1986; Barth, Landsman & Lang, 2008); ou mesmo as teorias clássicas, como a Teoria da Agência e os conceitos de assimetria da informação (Eisenhardt, 1989; Jensen & Mekling, 1976); que delimitam o campo da verdade no qual o discurso contábil, como disciplina, deve estar inserido (Foucault, 1999).

⁸⁷ “O Círculo de Viena (em alemão Wiener Kreis) foi o nome como ficou conhecido um grupo de filósofos que se juntou informalmente na Universidade de Viena de 1922 a 1936 com a coordenação de Moritz Schlick.” (Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/C%C3%ADrculo_de_Viena Acesso em: 20.11.2017).

Neste sentido, os organismos de regulação contábil internacional, e os governos que as apoiam, as grandes potências econômicas mundiais e as influentes corporações privadas podem representar instituições com interesses econômicos e políticos nesta “verdade”, exercendo pressão sobre ela e fazendo uso do saber e do poder discursivo (Foucault, 1999).

Tanto os citados processos externos ao discurso, mas que o moldam, como os internos, que surgem do próprio discurso, manifestam-se e podem ser acessados através da análise do discurso do sujeito-ator. Assim, a confirmação de fatores como um discurso que segue procedimentos de comentário, ou que se sujeitam ao campo de verdade da disciplina; ou ainda, de enunciados que remetem a um discurso proferido sob a pressão da apropriação social deste, como aquele moldado pela educação na disciplina de Contabilidade Financeira, pode identificar um discurso subjugado.

Um estudo bibliométrico de Riccio et al. (2007) destacou significativa influência de Foucault na pesquisa contábil, principalmente em trabalhos dentro da perspectiva crítica. Segundo os autores, esta influência concentra-se nas publicações europeias (como nos journals *Accounting, Auditing & Accountability Journal* e *Critical Perspectives on Accounting*), sendo estas pesquisas mais presentes a partir de 1992.

Foucault (1999) explica que, não apenas o citado sistema organizacional, mas diversos outros sistemas fazem uso destes procedimentos de imposição de regras ao sujeito do discurso. Neste sentido, o filósofo questiona a própria função do sistema educacional, como um procedimento condicional do discurso:

O que é afinal um sistema de ensino senão uma ritualização das palavras; senão uma qualificação e uma fixação dos papéis para os sujeitos que falam; se não a constituição de um grupo doutrinário ao menos difuso; se não uma distribuição e uma apropriação do discurso com seus poderes e seus saberes? (Foucault, 1999, pp. 44-45).

Ao transpor as palavras do filósofo a respeito do sistema de ensino (empregáveis também aos “sistemas” dos escritores, ou ao sistema judiciário neste processo) para o processo de implementação da norma IFRS 15, elucida-se um campo a ser explorado. A partir da transposição das palavras do teórico é possível refletir: o que é afinal o processo de implementação de uma nova regulação contábil senão uma ritualização das palavras, que criam, por exemplo, um contexto de necessidade da nova normativa; senão uma qualificação e uma fixação dos papéis para os sujeitos que falam, como os normatizadores e seu corpo de formação, lobistas, governos, etc.; se não a constituição de um grupo doutrinário ao menos difuso; se não uma distribuição e uma apropriação do discurso com seus poderes e seus saberes?

Tais reflexões instigam questões relativas à consciência do profissional contábil a respeito de seu posicionamento frente às normas do IASB. É um passo inicial para desvendar tal questão parte da compreensão de como se dá a sujeição do discurso do profissional contábil sobre o processo de implementação da IFRS 15. Assim, foi proposta desta pesquisa entrevistar profissionais envolvidos neste processo.

A entrevista teve o objetivo de compreender o posicionamento destes atores frente às razões e aos objetivos defendidos pelos reguladores para a implementação de tal norma para reconhecimento de receita. Os discursos obtidos foram analisados a partir dos conceitos teóricos de Foucault (1999) apresentados. Portanto, pretendeu-se identificar a manifestação de procedimentos sociais de controle e exclusão no *corpus* obtido a partir de tais entrevistas.

4.4.2 A formação do *corpus* para a análise

O discurso analisado sucede como continuidade da entrevista Interpretativista anteriormente apresentada. Corrobora-se com a premissa de busca pelo conhecimento aprofundado subjetivo, sem a pretensão por encontrar padrões e generalizações. Portanto, definiu-se a coleta do material analisado por meio de entrevista a dois profissionais da Contabilidade, atuantes em indústrias que buscam adaptar-se à IFRS 15 e conhecedores da norma para reconhecimento de receita antes e após a emissão da IFRS 15.

Assim, os mesmos profissionais entrevistados inicialmente com objetivos orientados por um paradigma interpretativista, foram também entrevistados a partir de um olhar humanista radical. Define-se esta mesma amostra, pelas exigências idênticas e pela otimização e viabilização da obtenção dos dados. Os entrevistados foram um supervisor de controladoria, contador de formação e responsável pelas operações brasileiras da empresa (entrevistado 1); e uma analista de controladoria, graduada em Administração de Empresas, porém com experiência na área financeira e contábil, responsável local pelo projeto global da empresa de adequação à IFRS 15 (entrevistada 2).

A coleta de dados, tal qual pesquisa realizada por Hassard (1991), seguiu procedimentos de entrevista semi-estruturada (Severino, 2007). A pesquisa foi devidamente aprovada pelo Comitê Permanente de Ética em Pesquisa (COPEP) envolvendo seres humanos da UEM, conforme Parecer Consubstanciado do CEP, sob o número: 2.628.788 (Anexo B). As entrevistas foram realizadas fora do ambiente organizacional e independente desta, consoante com o objetivo de conhecer a perspectiva do sujeito. Cada uma delas ocorreu em diferentes momentos e teve duração aproximada de 30 minutos. Após a autorização informal

por parte dos gestores da empresa, o consentimento por parte dos entrevistados foi formalizado pelo Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice A). O termo formaliza o esclarecimento de todos os participantes da pesquisa quanto aos objetivos, benefícios e riscos inerentes a ela, bem como a concordância e o caráter voluntário da participação. Também foi acordado o sigilo quanto à identificação da empresa e dos entrevistados. Tais entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas para análise.

Há na Contabilidade variadas situações sociais e seus respectivos discursos que representam campos frutíferos para análises a partir da ótica foucaultiana. Por exemplo, o discurso dos organismos reguladores da Contabilidade, dos profissionais, pesquisadores e demais usuários da informação contábil, favorável (ou não) à harmonização internacional das normas de divulgação contábil. Ou ainda, o discurso repetido (comentário) que acompanha a emissão da IFSR 15, objeto deste estudo: a necessidade latente de esclarecer, remover inconsistências, e prover um modelo único de reconhecimento de receita, o que, supostamente, melhoraria a comparabilidade da informação contábil⁸⁸.

Neste contexto, a entrevista realizada nesta fase humanista radical da pesquisa teve por objetivo compreender o posicionamento dos profissionais entrevistados frente às razões e aos objetivos defendidos pelos *boards* para a implementação de uma nova norma para reconhecimento de receita, a partir da identificação dos procedimentos de controle e exclusão do discurso - processos internos e externos de sujeição - tais quais teorizados por Foucault (1999). As questões que compõem o guia da entrevista são apresentadas a seguir:

1. Você concorda com o IASB e o FASB sobre a necessidade de esclarecer os princípios para reconhecimento da receita, através da norma IFRS 15?
2. Você acredita que os objetivos listados serão alcançados?
3. Os propostos benefícios são importantes para os registro e divulgação contábil? Eles poderiam ser alcançados de outra maneira?

Para introduzir tais questões a entrevista foi iniciada pelo relato do discurso do IASB e do FASB referente aos objetivos do projeto de normatização do reconhecimento de receita⁸⁹. Isto, pois, supõe-se que, de acordo com a teoria da ordem do discurso (Foucault, 1999), os

⁸⁸ Descrição do projeto de reconhecimento de receita do IASB/FASB. Disponível em: <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx> Acesso em: 01.11.2017.

⁸⁹ IFRS Foundation. *Revenue Recognition: Project objective*. Texto que faz a introdução à apresentação da referida norma no site da IFRS Foundation (disponível em: <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx> Acesso em: 19/09/2017).

boards representam um veículo institucional e que seu discurso exerce influências sobre o discurso do sujeito.

Este discurso do IASB / FASB afirma que: “O objetivo deste projeto era esclarecer os princípios de reconhecimento de receita de contratos com clientes”⁹⁰. Ainda, os *boards* prosseguem:

Os principais objetivos deste projeto foram os seguintes:

- Remover inconsistências e fraquezas nos padrões de reconhecimento de receita existentes, fornecendo princípios claros para o reconhecimento de receita em uma estrutura robusta;
- Fornecer um modelo único de reconhecimento de receita que melhorasse a comparabilidade de uma série de indústrias, empresas e fronteiras geográficas;
- Simplificar a preparação de demonstrações financeiras reduzindo o número de requisitos aos quais os preparadores devem se referir ⁹¹.

Por fim, o IASB e o FASB destacam os princípios centrais da norma IFRS 15 e elencam os benefícios que os *boards* supõem que esta trará à evidenciação contábil:

Os princípios chaves nos quais a norma se baseia - que a receita é reconhecida na transferência para o cliente, medido pelo preço da transação - são consistentes com grande parte da prática atual. Os conselhos acreditam que o Padrão melhorará o relatório financeiro ao:

- Fornecer uma estrutura mais robusta para abordar os problemas à medida que eles surgem;
- Aumentar a comparabilidade entre indústrias e mercados de capitais;
- Fornecer divulgações aprimoradas; e
- Esclarecer a contabilização dos custos do contrato ⁹².

Os dados obtidos da entrevista foram analisados qualitativamente, pela Análise do Discurso (AD), sustentada pela obra de Foucault (1999). Segue uma abordagem teórico-

⁹⁰ “The objective of this project was to clarify the principles for recognising revenue from contracts with customers” (IFRS Foundation. Revenue Recognition: Project objective. Texto que faz a introdução à apresentação da referida norma no site da IFRS Foundation (disponível em: <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx> Acesso em: 19/09/2017)).

⁹¹ “The main objectives of this project were as follows: To remove inconsistencies and weaknesses in existing revenue recognition standards by providing clear principles for revenue recognition in a robust framework; To provide a single revenue recognition model which will improve comparability over a range of industries, Companies and geographical boundaries; To simplify the preparation of financial statements by reducing the number of requirements to which preparers must refer.” (IFRS Foundation. Revenue Recognition: Project objective. Texto que faz a introdução à apresentação da referida norma no site da IFRS Foundation (disponível em: <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-recognition.aspx> Acesso em: 19/09/2017)).

⁹² The key principles on which the Standard is based – that revenue is recognised on transfer to the customer, measured at the transaction price – are consistent with much of current practice. The boards believe the Standard will improve financial reporting by: providing a more robust framework for addressing issues as they arise; increasing comparability across industries and capital markets; providing enhanced disclosures; and clarifying accounting for contract costs (IFRS Foundation. Revenue Recognition: Project objective. Texto que faz a introdução à apresentação da referida norma no site da IFRS Foundation (disponível em: <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-recognition.aspx> Acesso em: 19/09/2017)).

empírica, uma vez que a AD é realizada por meio de um contínuo diálogo entre teoria e o *corpus* da análise.

4.4.3 Resultados da análise do discurso

A seguir serão relatados os principais resultados da análise do discurso do profissional da Contabilidade na implementação da IFRS 15. Estes resultados procuram evidenciar os princípios de conjuração dos poderes e perigos deste discurso, de dominação de seu acontecimento aleatório e condição de seu funcionamento. Assim, tal qual teorizado por Foucault (1999, p. 60), em uma análise dentro do denominado pelo autor conjunto crítico, pretende-se por em prática o princípio de inversão, evidenciando as formas de exclusão, limitação e apropriação do discurso no *corpus*.

Ambos os entrevistados se mostraram conhecedores do discurso do IASB e do FASB, com relação às razões e aos objetivos da IFRS 15, com o qual foram iniciadas as entrevistas. Mais do que isto, mostraram-se favoráveis aos objetivos defendidos pelos reguladores, aos benefícios da nova norma que eles advogam e, conseqüentemente, às premissas que estes objetivos e benefícios incorporam.

Na primeira questão os profissionais foram indagados se concordavam com os normatizadores sobre a **necessidade de esclarecer os princípios para reconhecimento da receita, através da norma IFRS 15**. Ambos concordam com esta necessidade. Entretanto, para eles a principal vantagem da norma, que justifica sua implementação, não é a necessidade de esclarecimento quanto aos princípios de reconhecimento da receita, mas a redução do número de normas a serem seguidas, justificada pelo trabalho conjunto entre IASB e FASB; além do suposto aumento de comparabilidade entre as demonstrações, por exemplo, para diferentes indústrias e mercados. Os trechos das entrevistas destacados abaixo evidenciam isto.

Eu concordo. Eu acho que já é louvável digamos a iniciativa deles [os *boards*] de ter se juntado, pelo menos. A gente tem grandes dificuldades hoje de estar em *compliance* com as duas normas. [...] Então eu acho que, com certeza, vai simplificar sim (entrevistado 1).

Eu acho que isso é muito importante para as empresas. Principalmente as empresas multinacionais acho que vai facilitar muito... do que você ter que fazer reportes diferentes de uma mesma empresa tendo regras tão diferentes, né? E depois terá que comparar empresas que reportam em *standards* [normas] distintos. Então eu acho que isso vai facilitar bastante. Acho que é a tendência no futuro também (entrevistada 2).

Em um segundo momento, os entrevistados foram questionados sobre sua **crença nos objetivos listados** pelo IASB/FASB (objetivos de redução de inconsistências presentes nos padrões anteriores, de trazer um modelo único para reconhecimento de receitas e de reduzir o número de requisitos, simplificando o processo) e se a IFRS 15 seria uma forma para isso. Novamente, ambos os entrevistados alegaram concordância com estes objetivos. Conforme o entrevistado 1 a Contabilidade só irá evoluir, tal qual evoluíram as práticas de negócios da sociedade e da Contabilidade como ciência social, com a evolução das práticas de divulgação contábil de receita, tal qual proposta na IFRS 15. Segundo ele, a adaptação a estas mudanças, mesmo que árdua, “é uma coisa que a gente vai ter que aprender com isso e evoluir junto”. O supervisor de controladoria também destaca inconsistências relacionadas à falta de informação no balanço das empresas, que acredita que serão redimidas com a nova norma, conforme explicou:

Mas, a minha visão como usuário também de informação contábil é que isso vai eliminar, junto com outras normas que estão vindo aí, algumas... como, por exemplo, a de *leasing*... algumas inconsistências que a gente tem de não colocar no balanço informações que permitam quem tá usando a informação a estimar quais serão os resultados futuros da companhia. [...] Com a nova norma eu vou ter mais uma informação, que não é só extrapolar a receita desse ano para daqui a 5 anos. Ou dos últimos cinco para os próximos cinco. Eu vou ter o histórico dela e mais algumas informações do que ela está negociando hoje para daqui a 5 anos. E aí conseguir ter um valor presente dela, um pouco mais apurado (entrevistado 1).

A entrevistada 2 também posicionou-se favorável à norma IFRS 15, como forma de serem alcançados os objetivos propostos pelos *boards*. Ainda, ela adiciona a questão da antecipação da receita, que acredita ser um objetivo não revelado pelo IASB/FASB com a emissão da norma, o que confere um caráter menos conservador ao reconhecimento da receita. Em resposta à segunda questão, a entrevistada 2 disse:

Eu acho que sim. Eu acredito que sim. O que vai acontecer, também que acredito que seja um dos objetivos deles, talvez não claramente divulgado, é a questão da antecipação da receita. De eles serem menos conservadores. Então é um conceito mais agressivo, então, no sentido de que, muitos casos onde a receita era reconhecida posteriormente, ela vai ser antecipada e já vai ser reconhecida já no fato gerador. Então acho que esse é um dos objetivos também que não é muito divulgado, mas que, de fato, as duas normas [referindo-se ao IFRS 15 e à ASC 606] vão ficar menos conservadoras do que eram (entrevistada 2).

Por fim, a última questão procurou avaliar como os benefícios propostos pelo IASB/FASB são compreendidos pelos entrevistados. Principalmente, esta questão objetivou saber se os profissionais de Contabilidade entrevistados relacionam tais objetivos, e o consequente aprimoramento das demonstrações contábeis esperado, à norma proposta. Acreditando ser a nova norma a melhor, ou talvez a única forma de atingir tais benefícios

propostos pelos *boards*. Observou-se que, de acordo com os trechos destacados a seguir, tais objetivos são considerados importantes pelos entrevistados, e que a norma IFRS 15 é defendida como forma singular de atingir tais objetivos.

Se os objetivos são... os benefícios são importantes? Com certeza. Eu acho que tudo que... uma das principais dificuldades que a gente tem - e aí falando de novo como companhia global - é conseguir comparar os nossos relatórios financeiros com os nossos concorrentes. [...] Então você partir do princípio que ‘Olha, ok. Todo mundo vai ter a mesma base e vai estar trabalhando com, pelo menos a parte das receitas, o mesmo conjunto de premissas, já é um passo (entrevistado 1).

Eu acho que a forma mais efetiva de alcançar estes objetivos é através da divulgação de uma nova norma mesmo. Porque caso contrário, caso fosse opcional, por exemplo, não haveria... não necessariamente todas as empresas cumpririam, daí continuaria com os mesmos problemas, nos mesmos *gaps* [lacunas, no sentido de falhas] que já existem hoje. Então eu acho que a melhor forma é sim a divulgação de uma nova norma (entrevistada 2).

Esta concordância geral com a emissão da IFRS 15, como única forma de alcançar os benefícios defendidos pelo IASB/FASB, pode relacionar-se a pressão que a instituição jurídica exerce sobre o discurso do profissional. Assim, observa-se nos resultados da análise dos discursos a sua fundamentação em um suporte institucional, reforçando e constringendo a vontade da verdade da regulação contábil da sociedade atual. Esta vontade da verdade faz parte do primeiro procedimento de exclusão do discurso discutido por Foucault (1999), os procedimentos externos.

No Brasil, este suporte institucional – apoio daquilo que se configura a vontade da verdade da Contabilidade contemporânea – busca sustentação no governo, representado pelo sistema judiciário e na ciência, enfim, nos enunciados tidos como verdadeiros na sociedade. No caso do sistema jurídico a lei confere poderes e saberes aos organismos normatizadores da Contabilidade. Isto é reforçado em um país de tradição histórica e cultural *code law* (Dantas et al., 2005; Mendes, 2008), conforme explicado na análise estruturalista radical desta dissertação. O entrevistado 1 manifesta este caráter impositivo da lei, que demonstra poder do normatizador e sujeição do profissional, em uma deliberada seleção de suas palavras: “É... agora ela já é norma, né? Eu não vou nem... [risos] a proposta é: ou usar, ou usar” (entrevistado 1).

O CFC e a CVM são instituições fortemente atuantes neste processo, que exigem que as demonstrações financeiras emitidas pelas empresas sejam auditadas por auditor independente (NBC T 11 e Lei N° 6.385/1976). Assim, por força de lei e apoio institucional, as empresas de auditoria são também dotadas de poder e saber em seu discurso. Neste sentido, as auditorias formam um suporte institucional evidenciado no *corpus* analisado, e que exercem pressão sobre o discurso do profissional. Segundo o entrevistado 1, “vai ter no

período de transição, um período de adaptação, que vai ser muito importante principalmente a presença das auditorias independentes. Porque elas estão totalmente incluídas com isso” (entrevistado 1). A entrevistada 2 recorda que no processo de implementação da norma na sua experiência profissional a auditoria independente foi consultada, referendando os julgamentos e interpretações dos profissionais. Assim, o processo de julgamento na implementação da IFRS 15 mostra-se construído, apoiado e moldado também pelo discurso das empresas de auditoria.

Também a ciência, em seu discurso repetido e tido como verdadeiro na sociedade atual, defende um contexto econômico e social, no qual a Contabilidade está inserida, permeado por uma estrutura econômica interligada, com volumosas e rápidas transações em um mundo globalizado (Barth, Landsman & Lang, 2008; Coelho & Lins, 2010, pp. 3-5; Most, 1986). Esta produção científica e o discurso dos teóricos que detém o saber científico, em grande parte, advogam pela necessidade de maior harmonização e comparabilidade das demonstrações contábeis mundialmente. Este discurso científico também exerce pressão nos discursos analisados. Mesmo as instituições de auditoria independente emitem discursos que reforçam estas premissas que sustentam a necessidade da normatização do reconhecimento de receita, tal qual proposto pelo IASB e o FASB (PWC, 2014).

Ao aceitar como verdades as intenções e benefícios declarados pelo IASB/FASB com a emissão da IFRS 15, aceitam-se também certas premissas que estes objetivos e benefícios incorporam. Estas premissas são sustentadas pelo discurso de verdade da ciência e das instituições de poder. Estes discursos tratam sobre a globalização, o crescimento da economia em volume e complexidade e a conseqüente necessidade de seguir-se um padrão único, qualquer que seja o cenário de atuação do preparador e do usuário das informações contábeis.

No discurso analisado a dominação de seu acontecimento, ou seja, seu controle ou exclusão por procedimentos internos, mostra-se relacionada à disciplina. Autor e o comentário são influenciados pelo campo da verdade estabelecido na disciplina que rege a regulação da Contabilidade. Mesmo os atores sendo individualmente diferentes, em suas características pessoais e em sua atuação e função dentro da empresa, ambos concordam em um discurso similar, favorável à normativa.

Foucault (1999, pp. 29-36) caracterizou o princípio da disciplina como relativo e móvel, porém dentro de um jogo restrito de regras, definições e um conjunto de proposições consideradas verdadeiras. A adoção das Normas Internacionais da Contabilidade, bem como da IFRS 15, marca determinadas mudanças impostas pela disciplina ao discurso sobre a elaboração de demonstrações financeiras. O desejo e o saber movem-se do conservadorismo e

da objetividade na divulgação contábil para uma orientação por princípios, sustentada pelo uso de julgamentos e estimativas, como no exemplo citado pela entrevistada 2 de antecipação da receita resultante da IFRS 15. Há um deslocamento da vontade da verdade. Estas mudanças fazem parte do discurso de aceitação da nova norma dos entrevistados:

[...] Eu acho que é... se é importante? Sim, nesse sentido: a gente vai ter, pelo menos, bases iguais, um caminho, ele não é muito claro, porque ele se baseia - de novo - em muitas **estimativas**, a gente vai ter que se adaptar a isso, mas que no futuro a gente, todo mundo, vai, pelo menos, trabalhar em um conjunto de normas similares (entrevistado 1, grifos nossos).

Então no começo vai ser super complicado é uma coisa que o primeiro impacto é de que não vai simplificar nada. Pelo contrário, a gente não está muito acostumado a **criar estimativa por conta própria**. A gente precisa de números, precisa de alguma coisa... de nota fiscal [risos] (entrevistado 1, grifos nossos).

O que vai acontecer, também que acredito que seja um dos objetivos deles, talvez não claramente divulgado, é a questão da **antecipação da receita. De eles serem menos conservadores. Então é um conceito mais agressivo** [...] (entrevistada 2, grifos nossos).

Portanto, estes são exemplos de sistemas de controle e exclusão do discurso do profissional da Contabilidade, envolvido no processo de implementação da IFRS 15, tal qual teorizados por Foucault (1999). Conforme evidenciado nos discursos analisados, é possível observar que a regulação contábil procura constituir-se como disciplina apoiando-se principalmente nas instituições de poder (como o governo, o sistema jurídico e a ciência) e na vontade da verdade contemporânea.

4.4.4 Considerações finais da análise humanista radical

A problematização do processo de implementação da IFRS 15 que orientou esta pesquisa, realizada a partir de um paradigma humanista radical, destaca um processo que sustenta sua hegemonia na sujeição do discurso do profissional atuante na Contabilidade. A classificação dos procedimentos de controle e exclusão do discurso teorizada por Foucault (1999) orientou o reconhecimento destes sistemas nos discursos analisados. A partir desta análise foi possível confirmar como a hegemonia do IASB e do FASB é dependente da reprodução de arranjos sociais que servem de restrição à expressão humana. Arranjos estes que objetivam o sujeito, profissional atuante na área contábil.

Em síntese, dentre estes arranjos evidenciados na AD estão o governo, representado pelo sistema político, e o sistema institucional do país, em suas características *code law*; a legislação contábil; as instituições reguladoras (a citar, a CVM, o CFC e o CPC); as empresas

de auditoria independentes; a ciência e seus teóricos; e a própria disciplina contábil, em suas mutações limitadas dentro de seu campo de verdade estabelecido.

O discurso favorável ao processo de implementação de uma normatização internacional, como em relação à IFRS 15, quando em confronto com as limitações da regulação contábil expostas na literatura (Bushman & Landsman, 2010; Hendriksen & Van Breda, 1999; Kam, 1990; Königsgruber, 2010; Leuz & Wysocki, 2008; Scott, 2003; Watts & Zimmerman, 1978; Zeff, 2002), podem representar uma possível sujeição ou patologia da consciência do sujeito contábil. Ou seja, tratam-se de discursos que se formam através ou com o apoio desses sistemas de coerção, exclusão, controle e apropriação (Foucault, 1999).

Ainda durante a análise foi possível notar uma constante aceitação da mudança, sem questionamentos, mesmo quando esta pareça tornar as atividades da Contabilidade ainda mais complexas e penosas. Por diversas vezes os entrevistados demonstraram que acreditam ser preciso aceitar, de forma submissa, as mudanças trazidas pela IFRS 15, até que todos estejam adaptados. Tal aceitação é característica do corpo tornado dócil, conceito introduzido por Foucault em outra de suas obras (Foucault, 1999a, pp. 25-26). Conforme observado nos trechos das entrevistas destacados abaixo:

[...] as empresas vão ter que se adaptar, criar controles internos. Então no começo vai ser super complicado é uma coisa que o primeiro impacto é de que não vai simplificar nada (entrevistado 1).

Aliás, como eu falei antes, vai ter no período de transição, um período de adaptação [...] (entrevistado 1).

Mas, como para qualquer mudança, na sequência, né, depois de passar de um ou dois reportes anuais, eu acho que já vai facilitar bastante e as pessoas já vão começar a encaixar os novos processos, adequar aos novos processos, às novas regras e daí é só a manutenção mesmo (entrevistada 2).

Nota-se na análise do discurso a característica de um profissional que é moldado e subordinado, tornando-se útil para a economia, mas que pouco reflete sobre as situações sociais na qual está inserido. O autor explica que o corpo é tornado dócil como uma forma de utilização de seus saberes e poderes. Para ele “o corpo só se torna força útil se é ao mesmo tempo corpo produtivo e corpo submisso” (Foucault, 1999a, p. 25). Segundo o autor, este saber do corpo, não relativo a seu funcionamento biológico, é utilizado, valorizado ou imposto por diversas instituições ou pelo Estado, como foi observado na análise realizada.

Adicionalmente, Foucault (1999, p. 50) evidenciou o poder do discurso e a conseqüente guerra de interesses, em todos os níveis sociais, pelo controle deste poder. Como observado no decorrer da análise, no sistema social, político e institucional contemporâneos, no qual a Contabilidade e a regulação contábil se inserem, também se faz presente esta guerra

de interesses. O autor descreve como um temor social a constante preocupação de que todo discurso e sua proliferação são, pelo menos em parte, interditados, suprimidos e dominados (Foucault, 1999, p. 50).

Ora, a preocupação com a liberdade do espírito humano deveria ser objetivo maior de cada indivíduo, da ciência, da educação e da sociedade como um todo. Do contrário, poder-se-ia dizer que vivemos em uma sociedade alienada, dominada, enfim, em um mundo de repressão. Este temor de que tratou Foucault (1999, p. 50), pode não ser extinto por completo, mas compreendê-lo e questioná-lo a partir da evidenciação dos procedimentos que o conjuram, como realizado nesta análise, é um primeiro passo contrário à dominação do sujeito.

Este estudo limitou-se à perspectiva crítica da análise sugerida por Foucault (1999), que pretende fazer uma distinção dos citados meios de exclusão, limitação e apropriação do discurso. Entretanto, pesquisas futuras poderiam fazer análises mais profundas sobre a construção do discurso dos profissionais de Contabilidade na regulação desta, através da história, em um nível mais amplo. Esta exploração, denominada genealógica, evidenciaria como se formam as séries de discurso. Tal análise ajudaria a compreender como se formam determinados aspectos inerentes à profissão e que conduzem aos hábitos que tornariam tais corpos dóceis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As críticas ao fascínio da pesquisa em Contabilidade pelo paradigma funcionalista, notável na Contabilidade Financeira, instigam questionamentos. Seria possível, ou mesmo benéfico, a pesquisa em Contabilidade Financeira escapar do seu paradigma dominante? Responder a este tipo de questionamento é, em seu nível mais profundo, pretensão da pesquisa multiparadigmática (Lewis e Grimes, 1999, p. 686). Não apenas a presente pesquisa, como outras dentro deste campo, confirmam que sim, é possível. Entretanto, testar empiricamente se esta análise, com a triangulação de pesquisas a partir de paradigmas múltiplos, possibilita avanços do conhecimento científico na disciplina parece ser uma investigação de maior contribuição e, por certo, desafiadora.

Assim, o objetivo desta dissertação foi a realização de uma pesquisa multiparadigmática, para a análise de um objeto de estudo da Contabilidade Financeira à luz de visões paradigmáticas distintas. Este objetivo estabelecido conduziu à concretização de quatro, análises a partir dos paradigmas da pesquisa social e organizacional definidos no modelo desenvolvido por Burrell e Morgan (1976). O resultado foi apresentado em quatro análises, divergentes em natureza, porém complementares em seus resultados. Métodos, teorias e pressupostos epistemológicos do “fazer ciência” aceitos dentro de cada visão paradigmática foram empregados em cada investigação e concorreram entre si. Mesmo a delimitação deste objeto de pesquisa em cada uma delas foi contrastante. Entretanto, seus achados paradoxais apresentam, em conjunto, uma visão holística do objeto investigado que dificilmente poderia ser formada ao analisá-lo a partir de uma única perspectiva (Poole & Van de Ven, 1989).

Em um primeiro momento, a viabilidade desta pesquisa dependeu da delimitação deste objeto de estudo, com uma amplitude suficiente para gerar metadados analisáveis pelas diferentes técnicas empregadas. O período de preparação desta dissertação coincidiu com o processo de implementação da norma IFRS 15 (correlato ao CPC 47), norma internacional para Reconhecimento de Receita de Contratos com Clientes, vigente a partir de Janeiro de 2018. Oportunamente, a IFRS 15 é evidência do caráter por vezes subjetivo inerente às decisões e escolhas que permeiam a Contabilidade na sociedade e nas organizações contemporâneas. Esta evidência se dá à medida que a norma procura orientar, por meio de princípios, os julgamentos e a subjetividade inerentes ao reconhecimento da receita na prática contábil e organizacional. A literatura advoga que a demanda por julgamentos dos profissionais da área contábil e dos gestores é notavelmente endereçada nesta e em outras

normas internacionais baseadas em princípios (Almeida, 2016; Coelho & Lins, 2010; IASB, 2014a; Martins et al., 2012).

Se a prática contábil, mesmo em sua desejável objetividade, é por vezes subjetiva; e as normas internacionais, como a exemplo da IFRS 15, nos direcionam a um entendimento conceitual e interpretativo dos procedimentos contábeis, nos quais a essência vem antes da forma (Coelho & Lins, 2010); também a pesquisa em Contabilidade deveria preocupar-se tanto com a ontologia realista, quanto com a nominalista (relativista).

As considerações finais desta investigação multiparadigmática, apresentadas a seguir, são setorizadas em três partes. Primeiramente, são expostos os resultados de cada análise paradigmática, elucidando como, quando triangulados, eles contribuem para um entendimento holístico do processo de implementação da IFRS 15. Tal discussão responde à questão de pesquisa que orientou esta dissertação. Então, na segunda parte, serão elaboradas conclusões acerca do processo experimentado no desenvolvimento desta pesquisa multiparadigmática, com vistas a esclarecer a experiência vivenciada neste tipo de produção científica, pouco explorada na pesquisa contábil nacional. Por fim, no terceiro tópico destas considerações finais, serão listadas as principais limitações dos resultados apresentados bem como algumas das pesquisas futuras que esta dissertação instiga.

O conjunto dos resultados das análises multiparadigmáticas

Depois de realizadas as investigações empíricas multiparadigmáticas acerca do processo de implementação da IFRS 15 (CPC 47) no Brasil, a triangulação dos resultados alcançados evidencia como uma pesquisa realizada a partir de diferentes paradigmas que permeiam as Ciências Sociais Aplicadas contribui para o entendimento deste processo.

Até a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil o processo de implementação de uma norma contábil era fortemente atrelado à legislação e às exigências fiscais do país. Atualmente, a implementação de uma norma internacional implica, em um primeiro momento, compreender o devido processo de normatização do IASB, tratado na sessão 2.5 desta dissertação. Um processo formal, aberto e que prioriza a participação de todos os interessados nas normativas, internacionalmente.

A primeira análise realizada nesta pesquisa, sob a ótica funcionalista, interessou-se por este processo formal e participativo de implementação da IFRS 15. Assim, objetivou-se neste primeiro momento compreender a implementação da norma pela evidenciação das possíveis relações entre as características dos respondentes da última minuta de exposição da IFRS 15

com a publicação final da norma, dando seguimento à tese de bases pluralistas desenvolvida por Carmo (2014).

Nesta investigação de *lobbying* na minuta revisada de exposição da IFRS 15 foi evidenciado por métodos estatísticos, considerando o total da população em análise, que o IASB decidiu a favor da opinião da maioria dos respondentes na emissão da norma final. Foi confirmada a afirmação teórica de que existe associação entre a participação no processo de elaboração das normas do IASB e as decisões e mudanças de posicionamento do *board*, e que esta associação é influenciada pelo tipo de *stakeholder* que o participante representa. Entre os participantes do processo, as maiores chances de associação dos comentários com a decisão final do regulador foram evidenciadas com as empresas preparadoras de demonstrações e os organismos reguladores nacionais que participaram do processo (conforme Tabela 11).

Ao replicar o tipo de análise feita por diversos outros pesquisadores, desde Watts e Zimmerman (1979), os resultados obtidos podem reforçar a tese de que a Contabilidade regulada por organismos privados é um processo que busca equilibrar os interesses diversos que o permeiam, fortalecendo ainda mais os pressupostos teóricos da teoria dos grupos de interesse (Becker, 1983).

Entretanto, é apenas quando se analisa tal processo a partir de uma perspectiva crítica que se compreende a implementação da IFRS 15 no Brasil em uma perspectiva que vai além daquilo que está formalmente divulgado no processo de implementação da norma dirigido pelo IASB/FASB. A partir do pressuposto de que o *lobbying* pode ocorrer com mais intensidade fora dos processos formais de participação pública na emissão de normas, através do *lobbying* político (Königsgruber, 2010), a análise estruturalista radical buscou compreender e caracterizar o ambiente político e institucional Brasileiro, contexto no qual a IFRS 15 é implementada.

A partir da análise de conteúdo (Bardin, 2011) dos principais documentos legais que orientaram e orientam a normatização contábil no Brasil, foi possível evidenciar os atores, as hierarquias e poderes e o sistema político no país. Estes dados obtidos foram então analisados por um modelo matemático (Königsgruber, 2010) que procura sistematizar a utilidade de uma mudança na norma contábil para um ator interessado no processo, como um incentivo ao *lobbying* político. Por estas características foi possível identificar a existência de um ambiente político e institucional influente na regulação contábil nacional.

Segundo o modelo utilizado (Königsgruber, 2010), quanto maior o número de atores influentes, pela sua capacidade de veto à normativa emitida pelo regulador, ou de não homologação desta, mais enviesada tende a ser a norma final emitida. Esta premissa torna a

IFRS 15 uma normativa mais subjulgada à interferência política e institucional do que as demais normas internacionais: ela está sujeita a pressões políticas tanto sofridas pelo FASB, no ambiente político e institucional estadunidense, quanto pelo IASB, no ambiente europeu.

Esta investigação ressaltou que tais interferências internacionais são somadas às dos organismos brasileiros, que participam do processo formal de emissão internacional da norma, da tradução da norma no país, o CPC 47, da elaboração de instruções e orientações locais, e de sua homologação por diversos órgãos de classe (como a CVM, o CFC e o BACEN/CMN) que regulam várias indústrias nacionais. Concluiu-se que, na hierarquia da normatização contábil brasileira, a norma final tende a ser aquela que não fere à preferência do governo. Reforçando as críticas à desejável imparcialidade da normatização contábil contemporânea.

Em conjunto, as duas análises positivistas apresentadas, realizadas sob a ótica dos paradigmas funcionalista e estruturalista radical, evidenciam que o processo de implementação da IFRS 15 no Brasil e internacionalmente está longe da absoluta neutralidade e objetividade. Ao buscar um caráter democrático, os normatizadores se colocam em um papel de mediadores de ideologias, experiências e interesses, de seus próprios membros e das demais instituições economicamente afetadas pela regulação contábil (Zeff, 1978, 2002; Tavares & Anjos, 2014).

A Contabilidade está no campo das ciências sociais aplicadas. No que tange à Contabilidade para usuários externos, ou Contabilidade Financeira, nota-se forte atuação no ambiente social e organizacional. Ou seja, são processos socialmente construídos, feito por sujeitos para sujeitos (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983, 2007; Major, 2017; Miller, 1994; Vollmer, 2009; Walker, 2016). Entretanto, as duas primeiras análises apresentadas deliberadamente desconsideram preferências e ações individuais dentro destes grupos de interessados na divulgação contábil e sua regulação. O próprio modelo de utilidade da normatização contábil de Königsgruber (2010) buscou simplificar em uma fórmula matemática interpretações e conclusões de grupos de pessoas, de formação subjetiva e diversificada.

Quando se buscou compreender a implementação da IFRS 15 a partir de como o sujeito profissional da Contabilidade a racionaliza, através da realização de entrevistas e da análise qualitativa destes discursos, surgiram novos achados relativos ao processo. A análise da implementação da norma, a partir da perspectiva dos atores envolvidos com esta prática organizacional, revelou outras problemáticas, ou ainda outros jogos de influências.

A análise interpretativista, terceira investigação realizada, evidenciou a percepção do sujeito profissional da Contabilidade sobre o processo de implementação da norma para

reconhecimento de receita, por meio de entrevistas, orientadas e analisadas pela Etnometodologia (Angrosino, 2009; Dent, 1991; Jönsson & Macintosh, 1997). Este momento do estudo, de epistemologia anti-positivista e voluntarista, identificou um padrão relativo à expectativa dos profissionais entrevistados quanto ao impacto da nova norma; além da formação de uma ordem social deste processo, definida por pressupostos assumidos como verdades por estes profissionais.

Primeiramente, os entrevistados indicaram que não esperam mudanças substanciais nas rotinas de trabalho relativas a reconhecimento de receita a partir da adoção da nova norma, dentro de suas experiências profissionais. Corroborando com a literatura, que também confirma que apenas certo tipo de indústria sofrerá maiores impactos (Almeida, 2016). Em seguida, evidências das entrevistas remeteram a uma ordem social para tal processo. Esta ordem social, tomada como verdade pelos profissionais-atores, é sumarizada em características do processo de implementação da IFRS 15, evidenciadas na análise do discurso dos entrevistados e descritas a seguir:

- Ir além das funções rotineiras e estritamente contábeis, exigindo conhecimento multidisciplinar, boa comunicação empresarial e visão holística e estratégica da organização por parte dos profissionais atuantes na Contabilidade;
- Sustentar-se dentro da organização pela rotinização das tarefas, o que é evidenciado na necessidade de educação e treinamento dos funcionários; e
- Pautar-se na consulta e na legitimação junto a organismos externos, como as empresas de auditoria independente e os órgãos reguladores, o que, de certa maneira, orienta as decisões e interpretações subjetivas dos profissionais, preparadores da informação contábil, durante a implementação da IFRS 15.

A triangulação dos achados das análises funcionalista e estruturalista radical, com estes achados interpretativistas reforça e complementa a conclusão de que o processo de implementação da IFRS 15 é permeado por influências políticas e institucionais. Estas influências que, em certa medida, moldam o processo, são exercidas formalmente pela participação dos diversos atores, lobistas, que enviam comentários públicos aos reguladores em resposta aos seus *due processes*. Informalmente, através dos atores políticos e institucionais com poderes de intervir em tal processo, no denominado *lobbying político* (Königsgruber, 2010). Adicionalmente, e também informalmente, na própria atuação dos profissionais, que operacionalizam a implementação da norma na prática organizacional, através da consultoria e legitimação das decisões e julgamentos profissionais junto a empresas de auditoria independente, reguladores e outros organismos.

Sobre este último aspecto é interessante destacar que a IFRS 15, orientada por princípios, deixa muitas das decisões e julgamentos por conta do preparador final da informação contábil (Almeida, 2016; e entrevistado 1), o que pode conferir maior peso a este último tipo de influência, exercida diretamente sobre a decisão final dos profissionais. É possível, ainda, destacar que a análise funcionalista, de *lobbying* no devido processo de emissão da norma, não evidenciou maior chance de influência das empresas de auditoria (as Big 7) nesta fase da implementação da norma, enquanto que na análise interpretativista este ator mostrou ter uma forte influência aos profissionais na preparação final das demonstrações financeiras.

Diversos estudos abordam o *lobbying* no devido processo formal da regulação contábil, como a primeira análise apresentada nesta dissertação (a citar Azevedo & Tavares, 2017; Carmo, 2014; Silva et al., 2015; Tavares et al., 2014; Watts e Zimmerman, 1978). Poucos tratam do *lobbying* político informal (Königsgruber, 2010; Zeff, 2002). Entretanto, não foi encontrada nenhuma pesquisa contábil no sentido de melhor compreender a influência direta aos sujeitos preparadores da informação, principalmente nos processos mais subjetivos da regulação por princípios, tal qual resultado apresentado pela análise interpretativista. A limitada aplicação do paradigma interpretativista na pesquisa contábil pode justificar tal lacuna nesta pesquisa.

Por fim, ainda sob premissas filosóficas voluntaristas e métodos ideográficos, foi realizada uma análise humanista radical do processo de implementação da norma para reconhecimento de receita. Mais do que um processo influenciado por interesses diversos, a implementação da IFRS 15 enfrenta os temores da sujeição da própria consciência humana observável na sujeição de seus discursos (Foucault, 1999).

A análise foucaultiana do discurso obtido nas entrevistas realizadas com profissionais da Contabilidade identificou arranjos sociais que funcionam como procedimentos de exclusão e controle destes discursos, a citar: o governo, representado pelo sistema político e o sistema institucional do país (*code law*); a legislação contábil; as instituições reguladoras (a citar, a CVM, o CFC e o CPC); as empresas de auditoria independente; a ciência e seus teóricos com seus discursos de poder; e a própria Contabilidade como disciplina.

Ao concluir que a hegemonia do IASB e do FASB – e, conseqüentemente, do CPC – é dependente da reprodução destes arranjos sociais, e que estes arranjos servem de restrição à expressão humana livre, esta última análise mostra que os profissionais, enquanto corpos feitos dóceis (Foucault, 1999a), deixam de ser questionadores para tornarem-se obedientes. Em conjunto com as demais análises, a perspectiva humanista radical, em seu tom

insistentemente crítico e filosófico, chama a atenção para um fato que pode explicar, justificar, ou mesmo facilitar as influências destacadas pelas demais análises neste processo de implementação da norma de reconhecimento de receita.

Faz-se necessário que profissionais e acadêmicos compreendam com base em que procedimentos os discursos da área contábil são proferidos, sob que pressões e quais são os agentes de controle e exclusões destes discursos. Esta quarta e última análise chama a atenção para que os profissionais e demais interessados na normatização contábil sejam, antes de tudo, críticos e conscientes, e não apenas reprodutores automatizados de discursos (e ações) objetivados.

Conclusões

Além de investigar o processo de implementação da norma internacional para reconhecimento da receita, a IFRS 15, esta dissertação também teve como objetivo experimentar empiricamente, a pesquisa multiparadigmática. Conforme eram confrontadas as argumentações da literatura e os resultados das análises para a consecução deste objetivo, a experimentação revelou apontamentos e conclusões.

Ao investigar a implementação da IFRS 15, a partir dos múltiplos paradigmas que permeiam a teoria social e organizacional (Burrell & Morgan, 1976), foi possível – e até natural – evidenciar a complementariedade dos resultados obtidos em cada análise. Cada uma das perspectivas trouxe à tona um aspecto do objeto em estudo, que se relacionam e complementam. Em conjunto, as pesquisas formuladas a partir de paradigmas diversos apresentaram uma visão ampla do objeto, conforme evidenciado pela triangulação dos resultados de cada pesquisa, descrita na seção anterior destas considerações finais.

Por outro lado, foi possível observar como os resultados de cada investigação, individualmente, foram também limitados pelo paradigma que a orientou. Dependendo da orientação filosófica de cada análise, estas limitações envolveram questões relativas à: originalidade da pesquisa, aos avanços científicos e novos conhecimentos obtidos, à desconsideração de variáveis subjetivas, à reduzida capacidade de generalização de resultados e as influências crítico-subjetivas do pesquisador. Evidenciar tais limitações inerentes a cada investigação reforça a necessidade da construção de um corpo de pesquisas multiparadigmáticas nesta área do conhecimento.

Dentre as citadas limitações das análises isoladas, a originalidade da investigação e dos resultados obtidos pode ser questionada na pesquisa de *lobbying*. Sob a ótica do

paradigma funcionalista, esta análise ratificou resultados confirmados por uma série de outros trabalhos citados, representando um avanço científico relativamente pequeno. Adicionalmente, tanto nesta análise funcionalista, quanto na análise estruturalista radical a deliberada desconsideração de variáveis subjetivas, como variáveis fortemente presentes no processo social e organizacional em análise, limitam os achados destas investigações.

Pesquisas de epistemologia puramente positivista ignoram peculiaridades importantes na análise de objetos de estudo aplicados na vida em sociedade. A exemplo, na análise de *lobbying* realizada, a decisão final do IASB não necessariamente significa uma aceitação do pedido do lobista. Este pode posicionar-se contrário a uma proposta, mas a mudança de posição do regulador ser ainda mais prejudicial a ele. Dizer que o IASB mudou quando o lobista também foi contra a proposta, não necessariamente implica em uma ação eficaz do lobista. Este tipo de limitação é frequentemente inerente às análises de dados objetivas, em seus testes de relações de variáveis.

Métodos de abordagem subjetiva, por exemplo, a análise do discurso contido nas cartas respostas ao RED (IASB, 2011), seriam um excelente complemento a esta análise, se não, um diferencial das demais pesquisas de *lobbying*, sanando estes citados questionamentos deixados em aberto. Porém, tal análise estaria sujeita a um viés muito maior do pesquisador, do contexto de análise, etc. Ou seja, esta análise subjetiva complementar estaria sujeita às críticas que recebem as pesquisas de cunho interpretativista na Contabilidade.

Contudo, é preciso ressaltar que a investigação funcionalista apresenta um poder de síntese para a compreensão de um fenômeno social louvável, que, adicionado a bons critérios de amostragem, levam à almejada capacidade de generalização de resultados. São inúmeros os benefícios deste tipo de teoria para a área do conhecimento em estudo. Por exemplo, por meio da síntese de um acontecimento social em uma fórmula matemática, como foi apresentado na análise estruturalista radical. Neste caso, a utilidade de uma nova normativa contábil pode ser interpretada em situações diversas, a partir do mesmo preceito teórico generalizável. Ainda, a abordagem objetiva confere certo distanciamento entre o autor e a pesquisa, desejável do ponto de vista ético e científico. Tal qual foi o legado das pesquisas de Ball e Brown (1968) e de Watts e Zimmerman (1978) para a Contabilidade.

Por outro lado, quando as variáveis subjetivas ignoradas nos estudos positivistas são consideradas, como realizado nas análises interpretativista e humanista radical, surgem limitações relativas à reduzida capacidade de generalização dos resultados gerados. Por exemplo, na visão positivista, uma entrevista realizada com um ou dois sujeitos é julgada por tratar-se de uma amostra não significativa frente à determinada população em questão;

enquanto a pesquisa subjetiva está, em realidade, mais interessada na profundidade e riqueza dos resultados obtidos nesta entrevista, do que na representatividade da amostra.

Em se tratando das pesquisas críticas, dentro da sociologia da mudança radical (a humanista radical e a estruturalista radical), estas encontram limitações principalmente nas influências crítico-subjetivas do pesquisador que carregam. Ou seja, a perspectiva crítica, mesmo quando realizada por métodos ditos nomológicos, tende a revelar um ponto de vista subjetivo do autor. Ponto de vista este divergente do da maioria dos estudiosos, que tende a ser a favor da manutenção e evolução do *status quo* (Burrell & Morgan, 1976). Tais influências reduziriam a desejável objetividade e distância entre o autor e sua pesquisa (Martins & Theóphilo, 2009).

Esta limitação, representada pela revelação do ponto de vista do autor orientado por paradigmas críticos, acaba por reduzir a aceitação de pesquisas deste tipo no meio científico. Quando aceitas, normalmente, são pesquisas produzidas por autores renomados na área do conhecimento. Como pesquisas que se enquadram em um discurso verdadeiro proferido por aqueles que tem o direito de proferi-lo, conforme ritual requerido (Foucault, 1999, p. 18).

Tais julgamentos à pesquisa crítica encontram razão quando considerada a grandeza das contribuições das pesquisas que alcançam maturidade em uma ciência, lograda por meio da experiência e plenitude da pesquisa realizada sob a ótica de um mesmo paradigma na compreensão do *status quo* (Kuhn, 2013/1962). Neste sentido, é possível concluir que se muitos fossem críticos, a constante busca pela mudança desaceleraria o amadurecimento da ciência.

As críticas à pesquisa funcionalista, ou à pesquisa positiva, como *mainstream* na pesquisa em Contabilidade Financeira, devem ponderar que ela apresenta esta desejável maturidade na área do conhecimento. Burrell e Morgan (1979) explicam que o funcionalismo abarca o maior número de teorias sociais e organizacionais, muito utilizadas na pesquisa em Contabilidade. Talvez esta pluralidade teórica seja reflexo do elevado número de pesquisas orientadas por este paradigma, ou ainda, seja a razão que justificaria o maior emprego deste paradigma na pesquisa da Contabilidade Financeira.

Dentro do funcionalismo, a pesquisa positivista muito contribuiu para a academia na compreensão da prática, para a construção e a confirmação de teorias. Por sua vez, estas teorias tem orientado e elucidado a prática. Por exemplo, a Teoria da Agência (Eisenhardt, 1989) que, ao sistematizar a relação agente-principal, contribuiu para a prática à medida que incentivou a otimização das relações contratuais e a redução dos riscos envolvidos nesta relação.

Por outro lado, Zanchet (2014, p. 18), a respeito das pesquisas críticas e suas contribuições para a ciência, ressalta a necessidade e importância da existência de tais pesquisas ao resumir que:

A reflexão crítica sobre o processo de construção do conhecimento é uma atividade estratégica para o aperfeiçoamento do fazer científico nas diversas áreas do saber humano. A abertura incondicional à crítica e à autocrítica explica, em boa medida, o sucesso da ciência, pois funciona como um mecanismo de autocorreção (Sagan, 1996; Demo, 1987). As áreas do saber que mais se expõem e que mais naturalmente aceitam a crítica mútua como prática essencial ao processo de produção do conhecimento são as que mais progredem (Alves-Mazzotti & Grewandsznajder, 2002) (Zanchet, 2014, p. 18).

Existe robustez na busca por explicar e prever a realidade pela regularidade e pelas relações causais entre elementos constituintes desta realidade, com ênfase nos controles técnicos (como nos métodos estatísticos ou hipotético-dedutivos). Porém, estas mesmas características restringem a variedade dos problemas estudados e os seus achados (Chua, 1986, p. 601). As relativamente poucas pesquisas sobre reconhecimento da receita, tal qual resultado da revisão de publicações apresentada (seção 2.3.2), podem ser justificadas por esta restrição estabelecida por um paradigma dominante.

Compreender o reconhecimento da receita contábil apenas por epistemologias positivistas limita tais investigações, excluindo uma variável essencial neste estudo: as decisões subjetivas que orientam o momento de reconhecimento e a mensuração da receita (Almeida, 2016; Hendriksen & Van Breda, 1999; Kam, 1990). O presente estudo confirmou que tais variáveis subjetivas efetivamente orientam a prática na implementação da IFRS 15.

Neste sentido, os resultados obtidos a partir da análise interpretativista apresentada nesta dissertação demonstraram um paradigma de pesquisa que permite um contato proveitoso entre prática e academia. Isto, principalmente, devido à identificação de variáveis observáveis na prática da implementação da IFRS 15 apresentadas. Ainda, o resultado obtido em tal investigação demonstrou ser a pesquisa interpretativista um ponto de partida frutífero para outras pesquisas, inclusive sustentando futuras análises funcionalistas a partir de seus achados. Isto, pois, a análise interpretativista responde questões acerca do objeto investigado, como: Quais os problemas enfrentados pela prática? O que os profissionais pensam sobre este assunto? E, quais variáveis se relacionam com esta prática? Esta conclusão corrobora com a literatura sobre metodologias subjetivas (Angrosino, 2009; Jönsson & Macintosh, 1997).

Também de epistemologia anti-positivista, a análise humanista radical, por suas características extremamente opostas ao funcionalismo, demonstrou ser a de maior dificuldade para realização, em se tratando de seus métodos ideográficos e sua preocupação

com a emancipação da consciência humana. Esta dificuldade pode ser respaldada pela familiaridade da pesquisa em Contabilidade e da própria pesquisadora com o paradigma funcionalista, ou seja, pela educação funcionalista à qual estão expostos profissionais em formação e futuros pesquisadores nesta área do conhecimento.

Superadas estas dificuldades, os resultados apresentados na investigação humanista radical instigam importantes reflexões acerca da consciência dos profissionais atuantes na Contabilidade, sobre como a IFRS 15 é implementada na prática. A emancipação do conhecimento, a mudança da forma de pensar, parcimoniosa e circunstanciada, deveria ser um dos objetivos da pesquisa em Contabilidade Financeira.

A história dos estudos na Contabilidade nacionalmente ilustra como a refutação ou o repensar sobre as crenças tidas como verdades contribuiu para a evolução do conhecimento na área. Podendo ser citada: a evolução da crença na pesquisa normativa como única forma de adquirir conhecimento; na pura objetividade da prática contábil; na qualidade e tempestividade das informações contábeis orientadas apenas por leis e pela forma, etc.

A partir dos resultados obtidos neste estudo, questões relativas à necessidade de julgamento na prática contábil, como as que surgem na implementação da norma IFRS 15, parecem ser melhor compreendidas a partir dos paradigmas subjetivos. Por exemplo, é possível citar a evidenciada interferência de organismos externos neste processo, como as empresas de auditoria independente e os órgãos reguladores, nas decisões dos profissionais; e na própria formação da sua consciência e de seus discursos relativos à implementação da norma para reconhecimento de receitas.

Entretanto, a Contabilidade ainda carece de experiência na pesquisa subjetiva. Há que se compreender melhor sua operacionalização na área, suas teorias e métodos. É preciso também criar oportunidades para a disseminação deste tipo de pesquisa, nas quais pesquisas científicas que exprimem certo grau de criatividade e interpretação do pesquisador, que deixa de fazer-se parecer um observador passivo de seus dados, porém mantendo rigor científico, sejam aceitas, expostas a críticas e refutações, até que atinjam maturidade e confiança científica. Isto sugere-se sem, no entanto, abandonar a pesquisa positivista que tanto contribuiu e contribui para a área do conhecimento.

Ao realizar uma pesquisa que triangulou análises orientadas pelos diferentes paradigmas que permeiam as Ciências Sociais Aplicadas (Burrell & Morgan, 1976) esta dissertação evidenciou empiricamente a contribuição da pesquisa multiparadigmática para o entendimento do processo de implementação da IFRS 15. Observou-se que cada paradigma evidencia um tipo de conhecimento novo do objeto em estudo, ao mesmo tempo em que

impõe limitações aos resultados obtidos a partir de sua ótica. Entretanto, a triangulação destes resultados, obtidos a partir destes pressupostos ontológicos e epistemológicos distintos, construiu um conhecimento maior do que o conhecimento gerado por qualquer uma das pesquisas isoladamente.

Portanto, os achados desta dissertação direcionam a conclusões que corroboram com os autores que defendem que não deve ser eleito um paradigma como adequado à pesquisa contábil (Hopwood, 2007; Lewis & Grimes, 1999; Major, 2017; Poole & Van de Ven, 1989; Vollmer, 2009). Sendo a pesquisa multiparadigmática, ou seja, o corpo de pesquisas formado a partir de análises sustentadas por premissas filosóficas divergentes, uma forma completa de obtenção de conhecimento.

É a problemática, e o espírito científico do autor (Kuhn, 2013/1962), que devem guiar a escolha das lentes paradigmáticas de uma investigação. Neste sentido, a orientação paradigmática não deveria ser uma escolha anterior à análise do problema. Porém, é isto o que ocorre quando uma área do conhecimento elege um paradigma dominante, como única forma de obtenção de conhecimento, limitando a aceitação de pesquisas de premissas filosóficas opostas a este.

Tem-se no corpo de pesquisas construído a partir de paradigmas múltiplos a verdadeira ciência iluminadora (Hopwood, 2007, pp. 1370-1371; Major, 2017; Sagan, 1996). Destarte, esta pesquisa defende a construção de um corpo de conhecimento na Contabilidade Financeira a partir da execução de pesquisas multiparadigmáticas. Não se tratando apenas de pesquisas que englobem mais de um paradigma nela mesma, como esta, mas de análises diversas, concorrentes e complementares em sua orientação paradigmática, acerca de determinado objeto de estudo.

Limitações dos resultados e pesquisas futuras

As limitações dos resultados obtidos nesta investigação empírica estão, em síntese, relacionadas às restrições dos próprios paradigmas de pesquisa utilizados nas análises individuais; das teorias sobre as quais esta dissertação se sustenta; e das influências e orientações paradigmáticas da autora e dos leitores deste trabalho. As seções anteriores já relataram como cada uma das visões paradigmáticas apresentam fraquezas que, de certa forma, restringem e moldam os resultados obtidos em cada uma das análises individualmente. A seguir são citadas limitações impostas pelas escolhas teóricas deste trabalho, bem como as limitações atribuídas ao paradigma original da pesquisadora-autora e dos seus leitores.

Ao eleger as teorias que embasaram esta pesquisa, buscou-se manter consciência das limitações trazidas por estas escolhas, justificando porque cada uma delas foi feita. Em geral, estas escolhas consideraram contribuições seminais ao tema e o uso empírico da teoria por outros pesquisadores em estudos da Contabilidade ou das ciências sociais aplicadas. Entretanto, isto não exclui o fato de estas imporem limitações aos resultados do trabalho que, sob outra perspectiva teórica, poderiam ser diferentes.

Limitar a definição de paradigmas era uma necessidade, já que tal termo pode ter uma diversidade de entendimentos. Ao definir o termo paradigmas de pesquisa com base no que teorizou Kuhn (2013/1962), compreende-se que sua visão parte de estudos que o autor realizou na física, principal área de sua atuação. Vollmer (2009) questiona a visão de ciência normal sugerida por Kuhn como não aplicável às Ciências Sociais e à Contabilidade. Segundo aquele autor, a ciência social aplicada deve ser caracterizada pela sua habilidade de pluralisticamente variar entre diferentes pontos de vista, o que não caberia na visão das ciências normais de Kuhn (2013/1962), orientadas por um paradigma dominante quando em um estágio de maturidade.

Entretanto, as críticas às pesquisas contábeis e seu *mainstream* funcionalista mostram que a estrutura das revoluções científicas teorizada por Kuhn (2013/1962) tem se realizado na prática. Ressalta-se que, tanto Kuhn (2013/1962) quanto Vollmer (2009) discordam que um paradigma único, a orientar as práticas científicas de uma área do conhecimento, seja o ideal, o desejável. O próprio Kuhn quando publicou esta estrutura teve um interesse implícito em destacar que as visões tradicionais de escolha científica, na adoção de um único paradigma (ciências maduras), são inadequadas (Chua, 1989, p. 627). Assim, esta pesquisa está de acordo com as visões tanto de Vollmer (2009), quanto de Kuhn (2013/1962), quando evidencia a contribuição trazida por diferentes paradigmas de pesquisa no estudo de um mesmo objeto da Contabilidade.

A escolha de um modelo teórico que definisse os paradigmas aplicáveis à pesquisa contábil também foi necessária. Qualquer que fosse esta escolha, diferentes delimitações e limitações seriam impostas ao estudo. O modelo proposto por Burrell e Morgan (1976) foi escolhido para definir quais paradigmas orientariam cada análise proposta.

Entre as limitações impostas pela escolha deste modelo é possível citar que ele traz uma visão um tanto ortogonal de paradigmas, como se as escolhas paradigmáticas do sujeito pesquisador pudessem ser definidas por limites bem definidos. Adicionalmente, a delimitação da perspectiva radical neste modelo, como posicionamento crítico do pesquisador, forma-se a partir de duas visões ontológicas e epistemológicas distintas da realidade: a objetiva,

formando o paradigma estruturalista radical, e a subjetiva, o paradigma humanista radical. No entanto, uma visão crítica a partir de métodos nomológicos pode apresentar incongruências.

Gaffikin (2006) explica que, em realidade, a Teoria Crítica, tal qual influenciada pelo trabalho de Habermas, tem como característica essencial a rejeição ao positivismo como única forma de obtenção de conhecimento. Conforme explicado pelo autor, a pesquisa crítica rejeita a positivista, pois esta “[...] carece de autorreflexão o que leva a redução da epistemologia a uma metodologia grosseiramente mecânica. A autorreflexão requer a aceitação da importância da ação humana na criação do conhecimento” (Gaffikin, 2006, p. 9, tradução nossa)⁹³. Neste sentido, ambas as pesquisas críticas realizadas nestes paradigmas tem seus resultados limitados pela reflexão do sujeito-autor, observável como a expressão do ponto de vista do autor nestas análises.

Entretanto, são estes limites inerentes ao modelo utilizado neste estudo que conferem a ele desejável objetividade, possibilitando sua aplicabilidade em pesquisas empíricas distintas. As várias pesquisas na área social aplicada que se basearam no modelo de Burrell e Morgan (por exemplo, Bradshaw-Camball & Murray, 1991; Gioia & Pitre, 1990; Graham-Hill, 1996 apud Lewis & Grimes, 1999; Hopper & Powel, 1986; Hassard, 1981) evidenciam isto e sustentam tal escolha.

O emprego deste modelo de paradigmas no contexto social e organizacional também é sustentado pelo pressuposto teórico da dissertação, de que a Contabilidade deve ser estudada no contexto social em que ela atua (Burchell et al., 1980; Hopwood, 1983 e 2007; Major, 2017; Miller, 1994; Vollmer, 2009; Walker, 2016). Tal pressuposto poderia limitar o estudo da Contabilidade ao seu aspecto social, contrariando o aspecto pluralista defendido nesta dissertação. Entretanto, como é evidenciado no decorrer da monografia, propõe-se que este contexto seja considerado nos estudos da Contabilidade em concorrência, ou complementariedade, com os estudos funcionalistas e críticos.

O paradigma original da autora, construído a partir de uma formação majoritariamente funcionalista, também pode ter influenciado os resultados apresentados. A experiência da pesquisa multiparadigmática resultou em um esforço constante no sentido de manter a análise dentro da lente paradigmática em questão, orientada pelos pressupostos inerentes a cada paradigma. Em diversos momentos a influência de uma formação funcionalista interferiu na realização da pesquisa. Por exemplo, manteve-se uma ordem metodológica, seguindo a

⁹³ “[...] lack of self-reflection which leads it to reduce epistemology to a crudely mechanical methodology. Self-reflection requires the acceptance of the importance of human agency in the creation of knowledge” (Gaffikin, 2006, p. 9).

metatriangulação, caracterizada por certo estruturalismo; definiu-se para cada análise uma questão orientadora da pesquisa (Figura 5); evitou-se o uso da primeira pessoa na redação do relatório, etc. Assim, é possível que nem sempre a investigação tenha se mantido plenamente imbricada no paradigma proposto na análise, entretanto, o esforço nesta intenção trouxe notáveis bons frutos.

Burrell e Morgan (1979, p. 25) destacam que cada lente paradigmática representa diferentes formas de ver um problema de pesquisa e que estas são contraditórias. Esta contrariedade, confrontada com a orientação paradigmática original de um possível leitor desta pesquisa também tende a exercer influência sobre como os resultados obtidos são interpretados e até mesmo considerados válidos por ele. Ou seja, um leitor fundamentalmente orientado por um determinado paradigma, pode discordar dos métodos, teorias e achados da pesquisa realizada à luz de outro paradigma, se este for oposto àquele que o orienta em sua leitura.

Por exemplo, o leitor-pesquisador à favor da regulação da sociedade, pode interpretar as análises críticas deste trabalho (humanismo radical e estruturalismo radical) como uma questão de ponto-de-vista, subjetivas, agressivas, ou que, insanamente, não se adaptam à “realidade” (Burrell & Morgan, 1976, p. 307). Já o leitor-pesquisador norteado em sua essência por uma epistemologia positivista, certamente irá incomodar-se com o relativismo das pesquisas subjetivas (realizadas dentro do interpretativismo e do humanismo radical). Para este leitor-pesquisador, a ausência de um método estruturado, a despreocupação com a generalização dos resultados, com a amostragem substancial, e o uso de teorias voltadas ao estudo do sujeito e suas manifestações individuais, como nas análises dos discursos (Angrosino, 2009; Foucault, 1999), seriam elementos de descrédito nestas análises.

Além destas questões, os resultados e conclusões apresentados se restringem ao caso da implementação da IFRS 15, como objeto de estudo definido, e às amostras analisadas nas investigações individualmente. Para que as conclusões desta investigação, que confirmou a contribuição científica advinda da triangulação dos resultados obtidos a partir de paradigmas múltiplos, sejam generalizáveis este tipo de pesquisa deve ser amadurecida, realizada por outros pesquisadores, e com outros objetos de estudo da Contabilidade. Além de analisar outros objetos, investigações futuras poderiam endereçar também outras orientações paradigmáticas. Por exemplo, os modelos apresentados por Chua (1986), Gaffikin (2006), Gephart (1999) ou Myers (2013). Inclusive novas pesquisas poderiam ser realizadas com a finalidade de consolidar um modelo de paradigmas de pesquisa mais apropriado à Contabilidade.

É importante esclarecer que este amadurecimento da pesquisa multiparadigmática não se dá somente com a realização de pesquisas singulares que abarcam mais de um paradigma de pesquisa, como esta, mas a partir da construção de um corpo de pesquisas multiparadigmáticas, elaboradas por diversos pesquisadores, acerca de um mesmo objeto de pesquisa. Resultados interessantes poderiam surgir a partir da análise de um objeto por paradigmas múltiplos, porém, em pesquisas sequenciais, como realizado por Sutton e Rafaeli (1988). Tais pesquisas confrontariam e construiriam resultados uma sobre o achado da outra, a partir de paradigmas diferentes. Sem que o pesquisador tenha que estabelecer previamente quais lentes paradigmáticas devem ser utilizadas, mas que seja observada com consciência a necessidade de tais lentes.

A Contabilidade tende a evoluir a partir da diversificação da orientação paradigmática de suas pesquisas, ou seja, construindo um corpo de conhecimento multiparadigmático. Para isto, sugere-se que a educação nas universidades preocupe-se com a formação multiparadigmática de futuros profissionais, pesquisadores e docentes (James, 2008; Kuhn, 2013/1962). Pesquisas futuras poderiam experimentar e sugerir propostas para esta educação multiparadigmática na área de conhecimento, verificando suas efetivas contribuições e estabelecendo uma agenda futura para tal feito.

Ao final de seu ensaio sobre a estrutura das revoluções científicas, Kuhn (2013/1962, p. 227), após apresentar as questões que acreditava instigar, refletiu que “Tais questões [...] já foram respondidas de um ponto de vista determinado. Mas, vistas de outra perspectiva, estão tão em aberto como no início deste ensaio”. Se não há pesquisas livres dos paradigmas de seus pesquisadores, esta também se limita aos pressupostos da própria autora. Como em toda pesquisa, nesta também a escolha do tema, as delimitações, métodos e teorias foram feitas a partir do viés paradigmático da pesquisadora, o que, de certa forma, limita os resultados encontrados. Quiçá, a partir de outro ponto de vista, ou outras crenças filosóficas, a questão que orienta esta pesquisa esteja ainda em aberto, como estava quando introduzida.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (2016). *Novas Mudanças Contábeis das IFRS*. 1.ed. São Paulo: Atlas.
- Alvarenga, T. O. (2015). *Investigação de lobbying na segunda minuta de exposição da norma internacional de reconhecimento de receita*. Recuperado em 15 de Agosto de 2017, de <http://repositorio.bc.ufg.br/xmlui/handle/ri/11051>.
- Anna, A. L., Chandler, G. N., Jansen, E., & Mero, N. P. (2000). Women business owners in traditional and non-traditional industries. *Journal of Business venturing*, 15(3), 279-303.
- Angrosino, M. (2009). *Etnografia e observação participante: coleção pesquisa qualitativa*. Tradução: José Fonseca. Bookman Editora. Porto Alegre: Artmed.
- Apostolov, I. (2015). Revenue recognition from construction contracts: differences between Bulgarian national accounting standards and international accounting standards. *Procedia Economics and Finance*, 32, 1647-1653.
- Ardalan, K. (2017). Driving force of globalization: A multi-paradigmatic look. *Research in International Business and Finance*, 41, 480-492.
- Astley, W. G. (1985). Administrative science as socially constructed truth. *Administrative Science Quarterly*, 30(4), 497-513. <http://dx.doi.org/10.2307/2392694>.
- Azevedo, E. P. R., & Tavares, M. F. N. (2017). Lobbying do GLENIF perante o IASB à luz da teoria da ação coletiva de Olson. *Revista Ambiente Contabil*, 9(1), 268.
- Baird, J. E., & Rolfes, M. S. (2011). Onesource corporate consulting, Inc.: Tax and financial reporting considerations. *Journal of Accounting Education*, 29(4), 250-264.
- Baker, C. R., & Bettner, M. S. (1997). Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(4), 293-310.
- Baker, C. R., & Hayes, R. (2004). Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6), 767-785.
- Ball, R., 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research: International Accounting Policy Forum*, 5-27. Recuperado em 03 de Fevereiro de 2018, de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929561.
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 159-178.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. (L. A. Reto & A. Pineiro, Trad.). São Paulo: Edições 70 (Obra original publicada em 1977).
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.
- Bauman, C. C., Bauman, M. P., & Das, S. (2010). Valuation consequences of regulatory changes in revenue recognition: Evidence from advertising barter sales. *Advances in Accounting*, 26(2), 177-184.
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research—whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 97-126.

- Berlin, I. (1962). Does political theory still exist?. *Philosophy, Politics and Society*, 1-33.
- Becker, G. S. (1983). A theory of competition among pressure groups for political influence. *The Quarterly Journal of Economics*, 98(3), 371-400.
- Bradshaw-Camball, P., & Murray, V. V. (1991). Illusions and other games: A trifocal view of organizational politics. *Organization Science*, 2(4), 379-398.
- Brasil (1860). *Lei nº 1.083/1860*. Contendo providências sobre os Bancos de emissão, meio circulante e diversas Companhias e Sociedades, de 25 de Agosto de 1860. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LIM/LIM1083.htm.
- _____. (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 10 de Novembro de 1937. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm.
- _____. (1946). *Decreto-lei nº 9.295*, de 27 de Maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm.
- _____. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de Outubro de 1988. Brasília: Senado. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- _____. (2007). *Projeto de Lei 1.202/2007*, de 30 de maio de 2007. Disciplina a atividade de lobby e a atuação dos grupos de pressão ou de interesse e assemelhados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, e dá outras providências. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de <http://www.camara.gov.br>.
- _____. (2002). *Projeto de Lei 6.928/2002*, de 11 de junho de 2002. Cria o Estatuto para o exercício da Democracia Participativa, regulamentando a execução do disposto nos incisos I, II e III do art. 14 da Constituição Federal. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de <http://www.camara.gov.br>.
- _____. (2008). *Lei 11.638/07*, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União.
- Bricker, R. (1989). An empirical investigation of the structure of accounting research. *Journal of Accounting Research*, 246-262.
- Bruyne, P. D., Herman, J., & Schoutheete, M. D. (1982). *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica*. 2.ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. London: Heinemann.
- Bushman, R., & Landsman, W. R. (2010). The pros and cons of regulating corporate reporting: a critical review of the arguments. *Accounting and Business Research*, 40(3), 259-273.

- Carmo, C. H. S. D. (2014). *Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo (FEA-USP), São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 04 de Dezembro de 2016, de <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14072014-185506/en.php>>.
- Caylor, M. L. (2010). Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 82-95.
- CFC. (2005). Resolução do CFC nº 1.055/05, DOU 24 de Outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. Recuperado em 17 de Dezembro de 2017, de <<http://www.portaldeContabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>>.
- Choo, C. W. (2003). *A organização do conhecimento: como as organizações usam a informação para criar significado, construir conhecimento e tomar decisões*. Senac São Paulo.
- Chua, W. F. (1988). Interpretive sociology and management accounting research-A critical review. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 59-79.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *Accounting Review*, 601-632.
- Chiavenato, I. (2003). *Introdução à teoria geral da administração*. Elsevier Brasil.
- Coelho, C. U. F., & Lins, L. D. S. (2010). *Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial*. São Paulo: Atlas.
- 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).
- CPC. (2005). *Regimento interno*. Recuperado em 17 de Dezembro de 2017, de <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>>.
- _____. (2016). *Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente*. Recuperado em 27 de Janeiro de 2018, de <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf>
- Cruz, C. F., Silva, A. F., & Rodrigues, A. (2009). Uma discussão sobre os efeitos contábeis da adoção da interpretação IFRIC 12–Contratos de Concessão. *Contabilidade Vista & Revista*, 20(4), 57-85.
- Cullinan, C. P., & Wright, G. B. (2012). CV Technologies/Cold-fX. *Journal of Accounting Education*, 30(2), 194-206.
- CVM.(1986). *Deliberação CVM n. 29/86*. Brasília: CVM. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli029.html>>.
- _____. (2007). *Instrução nº 457/2007*. Recuperado em 17 de Janeiro de 2018, de <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/400/inst457consolid.pdf>>.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F.F., Niyama, J. K., & Mendes, P. C. D. M. (2010). Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9).

- Davenport, T. H. (2000). *Ecologia da informação: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação*. (B. Siqueira, Trad.). São Paulo: Futura.
- Davidson, R. A., & Baldwin, B. A. (2005). Cognitive skills objectives in intermediate accounting textbooks: Evidence from end-of-chapter material. *Journal of Accounting Education*, 23(2), 79-95.
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16, 705-732.
- Dillon, R. D., & Nathan, S. (1997). Accounting for lifetime memberships: the case of Travel Time Partners, Inc. *Journal of Accounting Education*, 15(4), 577-590.
- Diniz, E. (1999). *Engenharia institucional e políticas públicas: dos conselhos técnicos às câmaras setoriais*. In: Pandolfi, D. (Org.). (1999). *Repensando o Estado Novo*. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getulio Vargas. 345 p.
- Drnevich, D., & Stuebs, M. (2013). Cultural differences and judgment in financial reporting standards. *Journal of Accounting Education*, 31(4), 461-482.
- Durocher, D. (2009). The future of interpretive accounting research: The contribution of McCracken's (1988) approach. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(3), 137-159.
- Ebrahim, A., Schultz, S., & Hollister, J. (2010). Instructional Case: When Derivatives Drive Earnings—Crown Oil, Inc. *Journal of Accounting Education*, 28(3), 198-209.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of management review*, 14(1), 57-74.
- Espejo, M. M. D. S. B., Frezatti, F., da Cruz, A. P. C., & Costa, F. (2010). Uma abordagem institucional do subjetivismo responsável na adoção das normas internacionais de Contabilidade: uma análise crítico-reflexiva sobre os inibidores à convergência no Brasil. *Estudos do ISCA*, (2).
- Falcão, D. F., Pinto, L. J. S., & Niyama, J. K. (2014). Reconhecimento da Receita de Venda Imobiliária: Um Estudo das Maiores S/A's Brasileiras no Mercado Residencial. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19(1), 24-41.
- Foucault, M. (1999). *A ordem do discurso*. 5.ed. (L. F. A. Sampaio, Trad.). São Paulo: Loyola.
- _____. (1999a). *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. 20.ed. (R. Ramallete, Trad.). Petrópolis: Vozes. 288p.
- Fuji, A. H., & Slomski, V. (2003). Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da Contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(33), 33-44.
- Gaffikin, M. (2006). The critique of accounting theory. Faculty of Business - Accounting & Finance Working Papers. *Research Online*. Recuperado em 09 de Maio de 2018, de <<http://ro.uow.edu.au/>>.
- Gephart, R. (1999). Paradigms and research methods. *In Research Methods Forum*, 4(1).
- Gil, A. C. (1989). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 2.ed. São Paulo: Atlas.
- Gioia, D. A., Donnellon, A., & Sims Jr, H. P. (1989). Communication and cognition in appraisal: A tale of two paradigms. *Organization Studies*, 10(4), 503-529.

- Gioia, D. A., & Pitre, E. (1990). Multiparadigm perspectives on theory building. *Academy of Management Review*, 15(4), 584-602.
- Gioia, D. A., & Sims, H. P. (1986). Cognition-behavior connections: Attribution and verbal behavior in leader-subordinate interactions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 37(2), 197-229.
- Glass, G. V. (1976). Primary, secondary, and meta-analysis of research. *Educational Researcher*, 5(10), 3-8.
- Grimm, S. D., & Hoag, D. (2011). Gemini Communications: A case applying revenue recognition standards. *Journal of Accounting Education*, 29(2), 174-190.
- Gujarati, D. (2006). *Econometria Básica*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Habermas, J. (1982). *Conhecimento e Interesse: com um novo pós-facio*. Rio de Janeiro: Zahar.
- Harper, S., Zeller, D., Hauzer, M., Pauly, D., & Sumaila, U. R. (2013). Women and fisheries: Contribution to food security and local economies. *Marine Policy*, 39, 56-63.
- Hassard, J. (1991). Multiple paradigms and organizational analysis: A case study. *Organization Studies*, 12(2), 275-299.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da Contabilidade*. (A. Z. Sanvicente, Trad.). São Paulo: Atlas.
- Holzmann, O. J., & Munter, P. (2015). Challenges in Achieving Convergence Between US GAAP and IFRS—The Case of the Revenue Recognition Standard. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(6).
- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), 287-305.
- _____. (2007). Whither accounting research?. *The Accounting Review*, 82(5), 1365-1374.
- Hsiao, J., & de Carvalho, L. N. G. (2014). O Entendimento de Usuários Externos no Reconhecimento de Receitas em Contratos de Longo Prazo: Conceito e Momento. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 06-24.
- IASB. (2004). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASB.
- _____. (2011). *Exposure Draft ED/2011/6: A revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers*. Reino Unido, 2011. Recuperado em 05 de Setembro de 2017, de <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf>.
- _____. (2012). *Feedback summary from comment letters and outreach*. Recuperado em 04 de Dezembro de 2016, de <<http://archive.ifrs.org/Documents/RR0512b07A.PDF>>.
- _____. (2014a). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Recuperado em 04 de Dezembro de 2016, de <<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>>.
- _____. (2014b). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Project Summary and Feedback Statement*. Recuperado em 09 de Agosto de 2017, de

<<http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>>.

IFRS Foundation. (2012). *Prefácio das Normas Internacionais de Contabilidade*. Reino Unido: IFRS Foundation.

_____. (2015). *Annual Report 2014*. Recuperado em 12 de Dezembro de 2017, de <<http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/funding/annual-report-2014.pdf>>

_____. (2016). *Due Process Handbook*. Recuperado em 05 de Setembro de 2017, de <<http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/due-process-handbook.pdf?la=en&hash=E301B3030818C11E7E5A8A256745C66145E9C480>>.

Ipecafi, I. (1986). *Estrutura conceitual básica da Contabilidade*. São Paulo.

Iudícibus, S. (2012). Teoria da Contabilidade: evolução e tendências. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(2), 5-13.

_____. (2015). *Teoria da Contabilidade*. 11.ed. São Paulo: Atlas.

Iudícibus, S., & Lopes, A. B., (2004). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Iudícibus, S. D., Martins, E., & Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 7-19.

Iudícibus, S., & Ricardino Filho, Á. A. (2002). A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil: lei nº 1.083-22 de agosto de 1860. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(29), 7-25.

James, K. (2008). A critical theory and postmodernist approach to the teaching of accounting theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(5), 643-676.

Järvinen, P. (2016). *On lenses and their improvements for identifying research gaps in literature review*. University of Tampere: Tampere, Finlândia. Recuperado em 16 de Agosto de 2017, de <<http://tampub.uta.fi/handle/10024/100352>>.

Jensen, M. C. (1976). Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting. *Stanford Lectures in Accounting*, 11-19.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jönsson, S., & Macintosh, N. B. (1997). Cats, rats, and ears: making the case for ethnographic accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 367-386.

Kam, V. (1990). *Accounting Theory*. 2.ed. New York: Wiley.

Köche, J. C. (2006). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa*. 23.ed. Petrópolis, RJ: Vozes.

Königsgruber, R. (2010). A political economy of accounting standard setting. *Journal of Management & Governance*, 14(4), 277-295.

KPMG (2014). *IFRS em destaque 02/14: First Impressions: Revenue from Contracts with Customers*. São Paulo: Brasil. Recuperado em 04 de Dezembro de 2016, de <<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/01/4-First-Impression-Revenue-2014.pdf>>.

- Kuhn, T. S. (2013) *A estrutura das revoluções científicas*. 12.ed. São Paulo: Perspectiva (1.ed.1978).
- Larson, R. K. (1997). Corporate lobbying of the international accounting standards committee. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 8(3), 175-203.
- Lee, A. S. (1991). Integrating positivist and interpretive approaches to organizational research. *Organization Science*, 2(4), 342-365.
- Leuz, C., & Wysocki, P. D. (2008). *Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: A review and suggestions for future research*. Recuperado em 30 de Agosto de 2017, de <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1105398>.
- Lewis, M. W., & Grimes, A. I. (1999). Metatriangulation: Building theory from multiple paradigms. *Academy of Management Review*, 24(4), 672-690.
- Light, R., Smith, P. (1971) Accumulating Evidence: Procedures for Resolving Contradictions among Different Research Studies. *Harvard Educational Review*: December 1971, 41(4), 429-471.
- Lovata, L. M., Reed, B. J., & Costigan, M. L. (2000). Revenue and expense recognition cases developed from the accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Accounting Education*, 18(3), 283-300.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2), 110-115.
- McGee, J., & Prusak, L. (1994). *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica*. Rio de Janeiro: Campus, 224.
- Major, M. J. (2017). O positivismo e a pesquisa ‘alternativa’ em Contabilidade [Editorial]. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(74), 173-178.
- Martins, E. A. (2012). *Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo (FEA-USP), São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 13 de Julho de 2016, de <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14022013-171839/en.php>>.
- Martins, E., Diniz, J. A., & Miranda, G. J. (2012). *Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica*. São Paulo: Atlas.
- McLean, R. A., & Garis, R. I. (2005). Accounting principles, revenue recognition, and the profitability of pharmacy benefit managers. *Research in Social and Administrative Pharmacy*, 1(1), 118-125.
- Mello, H. R., & Salotti, B. M. (2013). Efeitos do regime tributário de transição na carga tributária das companhias brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(19).
- Mendes, G. F. (2008). *O controle de constitucionalidade no Brasil*. Recuperado em 10 de Janeiro de 2018, de <http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaStfInternacional/portaStfAgenda_pt_br/aneo/controle_de_constitucionalidade_v_Port1.pdf>.

- Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice: an Introduction*. In: Hopwood, A. G.; Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge Studies in Management, 1994, 1-39. Recuperado em 14 de Novembro de 2017, de http://assets.cambridge.org/97805214/69654/excerpt/9780521469654_excerpt.pdf.
- Mota, R. H. G., de Barros Campos, S. J., Niyama, J. K., & Paulo, E. (2012). Reconhecimento de receitas nos contratos de construção imobiliária: um estudo do exposure draft ED/2010/6-receita de contratos com clientes. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(2), 89-103.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 477-485.
- Most, K. S. (1986). *Accounting Theory*. 2nd.ed.
- Mott, A. M. B. Q, & Sanches, S. L. R. (2017) Quebra de Paradigmas na Pesquisa Contábil: oportunidade para compreender a IFRS 15. *Anais do XI Congresso Anpcont*, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Mouck, T. (1992). The rhetoric of science and the rhetoric of revolt in the “story” of positive accounting theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4).
- Mumby, D. (1994). Review On: *Cultures in Organizations: Three Perspectives*, by Joanne Martin. (1992). New York: Oxford University Press, , xi + 228. *The Academy of Management Review*, 19(1), 156.
- Myers, M. D. (2013). *Qualitative research in business and management*. 2nd.ed. London: Sage.
- Nakao, S. H., & Assaf Neto, A. (2009). A tributação da renda por fluxos de caixa realizados. *REAd: Revista Eletrônica de Administração*, 62(15), n. 1, (jan-abr 2009).
- Niyama, J. K. (Org.) (2014). *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- OECD. (2013). *10 Principles for Transparency and Integrity in Lobbying*. Recuperado em 07 de Setembro de 2017, de <http://www.oecd.org/corruption/ethics/Lobbying-Brochure.pdf>.
- Pandolfi, D. (Org.). (1999). *Repensando o Estado Novo*. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas. 345 p.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70.
- Peng, S., & Bewley, K. (2010). Adaptability to fair value accounting in an emerging economy: A case study of China's IFRS convergence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(8), 982-1011.
- Pereira, M. M. A. M., Nossa, V., & Nossa, S. N. (2009). Momento de reconhecimento da receita proveniente da venda de créditos de carbono: o caso de uma operadora de aterro sanitário no estado do Espírito Santo. *Contabilidade Vista & Revista*, 20(2), 99-133.
- Pfeiffer, G., Capettini, R., & Whittenburg, G. (1997). Forrest Gump—Accountant: A study of accounting in the motion picture industry. *Journal of Accounting Education*, 15(3), 319-344.
- Poole, M. S., & Van de Ven, A. H. (1989). Using paradox to build management and organization theories. *Academy of Management Review*, 14(4), 562-578.

- PWC. (2014). *Revenue from contracts with customers*. The standard is final – A comprehensive look at the new revenue model. No. 2014-01 (supplement). 11 June 2014. Recuperado em 25 de Maio de 2016, de <<https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/in-depth/2014-01-revenue-from-contracts-with-customers.pdf>>.
- Riccio, E. L., Mendonça Neto, O. R. D. & Sakata, M. C. G. (2007). Movimentos de teorias em campos interdisciplinares: a inserção de Michel Foucault na Contabilidade. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(SPE2), 11-32.
- Rousseau, D. M., Manning, J. & Denyer, D. (2008). Evidence in management and organizational science: Assembling the field's full weight to scientific knowledge through synthesis. *Academy of Management Annals*, 2, 475-515.
- Sacchetti, A., Harris, R. H., Warden, T., & Roth, S. (2002). Contribution of ED admissions to inpatient hospital revenue. *The American Journal of Emergency Medicine*, 20(1), 30-31.
- Sagan, C. (1996). *O mundo assombrado pelos demônios: a ciência vista como uma vela no escuro*. São Paulo: Companhia das Letras.
- Salter, S. B., Roberts, C. B., & Kantor, J. (1996). The IASC comparability project: A cross-national comparison of financial reporting practices and IASC proposed rules. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 5(1), 89-111.
- Santos, O. M. D. (2012). *Lobbying na regulação contábil e qualidade da informação: evidências do setor petrolífero*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 17 de Dezembro de 2016, de <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15042013-131336/en.php>>.
- Santos, F. B., & Salotti, B. M. (2013). O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras?. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(21), 3-24.
- Scott, W. R. (2003). *Financial Accounting Theory*. 3rd.ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Severino, A. J. (2007). *Metodologia do trabalho científico* (23.ed.). São Paulo: Cortez.
- Silva, D. M., Tavares, M. F. N., Anjos, L. C. M., Lopes, C.C.V.M., Silva, W. B. (2015). Lobby Brasileiro: Análise do Perfil das Empresas que enviaram Comment Letters ao IASB. *Anais do XII Congresso de Contabilidade e Controladoria da USP*.
- Sutton, T. G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: a Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81-95.
- Sutton, R. I., & Rafaeli, A. (1988). Untangling the relationship between displayed emotions and organizational sales: The case of convenience stores. *Academy of Management Journal*, 31(3), 461-487.
- Tavares, M. F. N. (2016). *Fatores determinantes do sucesso de lobbying na norma de receitas: análise das etapas mais prováveis de influência sobre os Boards*. Tese de Doutorado, Universidade de Brasília, DF, Brasil. Recuperado em 15 de Agosto de 2017, de <<http://www.repositorio.unb.br/handle/10482/21298>>.
- Tavares, M. F. N., Anjos, L. C. M., & Paulo, E. (2014). Contribuições enviadas ao IASB/FASB referentes à Revisão do Draft de Reconhecimento de Receitas. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 12(3), 35-63.

- Tavares, M. F. N., Anjos, L. C. M. D. (2014). *Teoria da Regulação x Teoria da Contabilidade*. In J. K. Niyama (Org). *Teoria Avançada da Contabilidade* (Capítulo 2, pp. 38-66). São Paulo: Atlas.
- Taylor, M. M. (2015, Abril 7). *O ambiente político e institucional no Brasil*. São Paulo: Fecomércio SP. Entrevista com Adalberto Piotto. Recuperado em 15 de Janeiro de 2018, de < <http://www.fecomercio.com.br/video/o-ambiente-politico-e-institucional-no-brasil-por-matthew-taylor>>.
- Toms, S., & Fleischman, R. K. (2015). Accounting fundamentals and accounting change: Boulton & Watt and the Springfield Armory. *Accounting, organizations and Society*, 41, 1-20.
- Theóphilo, C. R. (2000). *Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade*. São Paulo, 2000. 136 f. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo (FEA-USP), São Paulo, SP, Brasil.
- _____. (2004). *Pesquisa em Contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica*. 212 f. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), São Paulo, SP, Brasil.
- Theóphilo, C. R., & Iudícibus, S. (2005). Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 8(2).
- Van der Meer-Kooistra, J., & Vosselman, E. (2012). Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 245-264.
- Verrecchia, R. E. (1983). Discretionary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 179-194.
- Vollmer, H. (2009). Management Accounting as Normal Social Science. *Accounting, Organizations and Society*. 34, 141-150.
- Xu, Y., & Douppnik, T. (2016). The impact of different types and amounts of guidance on the implementation of an accounting principle. *Research in Accounting Regulation*, 28(2), 66-76.
- Walker, S. P. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, 49, 41-50.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting Review*, 112-134.
- _____. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *Accounting Review*, 273-305.
- _____. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting Review*, 131-156.
- Zanchet, A. (2014). *Ciência livre de valores?: uma abordagem epistemológica da pesquisa em Contabilidade ambiental no Brasil*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), São Paulo, SP, Brasil. Recuperado em 15 de Janeiro de 2018, de < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29042014-205441/en.php>>
- Zeff, S. A. (1978). *The rise of "economic consequences"*. In: Insights from Accounting History. (2010). Routledge, pp. 45-59. Recuperado em 22 de Agosto de 2017, de

<https://www.taylorfrancis.com/books/e/9781136968426/chapters/10.4324%2F9780203851296-7>>.

- _____. (2002). "Political" lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB. *Accounting Horizons*, 16(1), 43-54.
- _____. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(4), 290-302.
- Zhang, Y. (2005). Revenue recognition timing and attributes of reported revenue: The case of software industry's adoption of SOP 91-1. *Journal of Accounting and Economics*, 39(3), 53-561.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Modelo do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido das Entrevistas

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Gostaríamos de convidá-lo a participar da pesquisa intitulada **Pesquisa Multiparadigmática em Contabilidade: Uma Investigação Empírica do Processo de Implementação da IFRS 15**, que faz parte do curso do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, da área de concentração em Controladoria e da linha de pesquisa em Contabilidade para Usuários Externos, de autoria de Aurélia Moteka B. de Q. Mott, mestranda da Universidade Estadual de Maringá, e orientada pelo Prof. Dr. Romildo de Oliveira Moraes, também da Universidade Estadual de Maringá. O objetivo da pesquisa é investigar empiricamente o processo de implementação da IFRS 15 a partir dos múltiplos paradigmas que permeiam a teoria social e organizacional.

Para isto a sua participação é muito importante, e ela se daria da seguinte forma: participação em uma entrevista, com questões relativas ao processo de implementação da norma IFRS 15 sob seu ponto de vista como sujeito profissional da área. Esta entrevista será gravada e posteriormente transcrita e analisada, tendo seus principais resultados divulgados na pesquisa. Os benefícios esperados são a compreensão holística do objeto em estudo (sendo esta entrevista responsável pela compreensão subjetiva-profissional da implementação da norma em questão); a contribuição para a evolução da pesquisa científica na Contabilidade; e, conseqüentemente, para a educação e à prática nesta área do conhecimento.

Não são previstos riscos ou desconfortos inaceitáveis à participação no estudo, principalmente porque a investigação se caracteriza por uma entrevista curta a respeito de temas técnicos e opinativos da área em estudo, além de que a identificação dos entrevistados será mantida em sigilo absoluto. Alguns desconfortos mínimos podem ser antecipados com relação ao tempo despendido pelo entrevistado durante a entrevista, ao risco de faltar-lhe conhecimento relativo a alguma das questões, causando sensação de desapontamento, e à falta de vontade ou desconforto ao emitir sua opinião pessoal a respeito do tema em questão, tendo-a posteriormente analisada. Adicionalmente, verifica-se o risco do desconforto do entrevistado por ter seu discurso interpretado subjetivamente por meio de lentes teóricas, que são por vezes críticas.

Minimizando ainda mais estes desconfortos, gostaríamos de esclarecer que sua participação é totalmente voluntária, podendo você: recusar-se a participar, ou mesmo desistir a qualquer momento sem que isto acarrete qualquer ônus ou prejuízo à sua pessoa.

Informamos ainda que as informações serão utilizadas somente para os fins desta pesquisa, e serão tratadas com o mais absoluto sigilo e confidencialidade, de modo a preservar a sua identidade e da empresa. Os registros gravados serão mantidos em posse da pesquisadora pelo menos até a publicação final da dissertação, entretanto, não serão utilizados para nenhum outro fim, sendo então descartados.

Caso você tenha mais dúvidas ou necessite maiores esclarecimentos, pode nos contatar nos endereços abaixo ou procurar o Comitê de Ética em Pesquisa da UEM, cujo endereço também consta neste documento.

Este termo deverá ser preenchido em duas vias de igual teor, sendo uma delas, devidamente preenchida e assinada entregue a você. Além da assinatura nos campos específicos pelo pesquisador e por você, solicitamos que sejam rubricadas todas as folhas deste documento. Isto deve ser feito por ambos (pelo pesquisador e por você, como sujeito de pesquisa) de tal forma a garantir o acesso ao documento completo.

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

Assinatura ou impressão datiloscópica

Data:

Eu, Aurélia Moteka Batista de Queiroz Mott, declaro que forneci todas as informações referentes ao projeto de pesquisa supra-nominado.

_____ Data: _____
Assinatura do pesquisador

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

Nome: AURÉLIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT
Endereço: RUA ALZIRO SEGANTIN FILHO, 732, CASA 2 – MARINGÁ-PR-BRASIL
E-mail: aureliamoteka@yahoo.com.br

Ou,

Nome: ROMILDO DE OLIVEIRA MORAES
Endereço: Av. Colombo, 5790 – BLOCO C-23 Sl. 227 - CSA – MARINGÁ-PR-BRASIL
E-mail: romoraes@uem.br

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

COPEP/UEM
Universidade Estadual de Maringá.
Av. Colombo, 5790. UEM-PPG-sala 4.
CEP 87020-900. Maringá-Pr. Tel: (44) 3011-4444
E-mail: copep@uem.br

ANEXOS

ANEXO A - Figura: Membros do IFRS Advisory Council em 31 de Dezembro de 2014

Members of the
Advisory Council

As at 31 December 2014

| Represented body | Represented by | Occupation |
|---|--|---|
| Chair, IFRS Advisory Council | Joanna Perry | Non-Executive Director |
| Vice-Chair, IFRS Advisory Council | Charles Macek* | Non-Executive Director, Wesfarmers and Centro Retail Australia Former Chairman, Australian Financial Reporting Council (AFRC) |
| Vice-Chair, IFRS Advisory Council | Christoph Hütten* | SVP and Chief Accounting Officer, SAP AG |
| Basel Committee on Banking Supervision | René van Wyk | Head of Bank Supervision and Registrar of Banks, South African Reserve Bank |
| BDO Stoy Hayward | Dr Jens Freiberg | Head of International Financial Reporting, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft |
| Caisse de dépôt et placement du Québec | Maarika Paul | Executive Vice-President and Chief Financial Officer |
| CFA Institute | Vincent Papa | Director, Financial Reporting Policy |
| Comision Nacional Bancaria y de Valores, Mexico | Linda Díaz | General Director of Market Supervision |
| Corporate Reporting Users' Forum | Dr Lothar Weniger | ALLAG, Usingen, Owner |
| Council of Institutional Investors | Anne Simpson | Director of Global Governance |
| Deloitte & Touche | Stephen Taylor | Audit Partner |
| Emirates NBD | Surya Subramanian | Group Chief Financial Officer |
| Ernst & Young | Danita Ostling | Partner |
| European Accounting Association | Prof. Begoña Giner* | Past President, EAA |
| European Central Bank | Panagiotis Strouzas* | Head of Financial Services Policy Division |
| European Financial Reporting Advisory Group | Françoise Flores* | Chairman of EFRAG |
| European Securities and Markets Authority | Laurent Degabriel* | Head of Investment and Reporting Division |
| Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones | Daniel McMahon | President and CEO of the Ordre des comptables professionnels agréés du Québec, Canada |
| Federation of Indian Chambers of Commerce | Rajagopal Sankaraiah | Executive - Director Finance, Jubilant Life Science Limited |
| Ferrovial S.A. | Ernesto López Mozo | Chief Financial Officer |
| Financial Executives International | Rudolf Bless | Deputy CFO and Chief Accounting Officer |
| Grant Thornton | Jake Green | Director of Financial Reporting |
| Group of European national standard-setters | Rotating annually among the standard-setters of France, Germany, Italy and UK. | |
| | Piero di Salvo | Secretary General, Organismo Italiano della Contabilità (OIC) (Italy) |
| | Roger Marshall | Chairman, UK Accounting Standards Board (UK) |
| | Jérôme Haas† | President, Autorité des Normes Comptables (France) |
| | Liesel Knorr | President, DRSC e.V. (Germany) |

* Retired at the end of 2014.

† Jérôme Haas passed away during 2014. The Advisory Council would like to express its sincere gratitude for Mr Haas' representation of the Autorité des Normes Comptables.

| Represented body | Represented by | Occupation |
|--|-------------------|---|
| Hong Kong Institute of Certified Public Accountants | Roger Best* | Former Partner, Deloitte Hong Kong |
| HUB Global Insurance Group | Lynda Sullivan | EVP and Group Chief Accounting Officer, Manulife Financial |
| Institute of International Finance Insurance Europe | Gavin Francis | Deputy Group Chief Accounting Officer, HSBC |
| International Actuarial Association | Olav Jones | Deputy Director General |
| International Association for Accounting Education and Research | Micheline Dionne | Senior Vice-President and Chief Actuary, RGA |
| International Association of Insurance Supervisors | Michael Bradbury* | Standards Advisory Council Consult Committee |
| International Corporate Governance Network | Markus Grund | Chief Accountant, Federal Financial Supervisory Authority, Germany |
| International Federation of Accountants | Anne Molyneux | Director, CS International and ICGN member |
| International Monetary Fund | Stephenie Fox | Technical Director - IPSASB |
| International Organization of Securities Commissions - rotating seat | Ghiath Shabsigh | Assistant Director, Monetary and Capital Markets Department |
| International Organization of Securities Commissions - permanent seat | Thomas Blöink* | Head of Accounting Law and Auditing Law, Federal Ministry of Justice of Germany |
| | Patrick Parent* | Executive Director Corporate Accounting and Audit, Autorité des Marchés Financiers |
| International Organization of Securities Commissions - permanent seat | Wang Haoyu | Officer, Accounting Regulatory Department of the Chinese Securities Regulatory Commission (CSRC) |
| Investment Company Institute | Gregory Smith | Director of Fund Accounting and Compliance |
| Investment Management Association | Peter Chambers | Warburt Pincus LLC, Executive Chairman |
| Korean Accounting Standards Board | Steve Lim | Advisor, KASB and Professor of Accounting, University of Seoul |
| KPMG | Egbert Eeftink | Audit Partner |
| Ministry of Finance, People's Republic of China | Yang Min | Director General of Accounting Regulatory Dept, MoF China |
| National Accounting Institute | Shizhong Huang | Vice President and Professor, Xiamen National Accounting Institute |
| National Organisation for Financial Accounting and Reporting Standards | Igor Kozyrev | Chairman of the Management Board of NOFA, Deputy Chief Accountant, Deputy Vice-President, Head of external reporting department, LUKOIL |
| Nippon Keidanren (Japan) | Fumio Muraoka* | Director Chairman of the Audit Committee, Toshiba Corporation |
| PricewaterhouseCoopers | John Hitchins* | Global Chief Accountant |
| Securities Analysts Association of Japan | Goro Kumagai | Senior Fellow of the Strategic Research Department |
| World Bank | Zinga Venner* | Manager of Financial Reporting and Analysis Unit |
| Observer organisations: | | |
| European Commission | | |
| Japan Financial Services Agency | | |
| US Securities and Exchange Commission | | |

Fonte: Relatório Anual (IFRS Foundation, 2014, pp. 38-40).

ANEXO B – Parecer Consubstanciado do CEP – nº 2.628.788



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE
MARINGÁ



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: Pesquisa Multiparadigmática em Contabilidade: Uma Investigação Empírica do Processo de Implementação da IFRS 15

Pesquisador: ROMILDO DE OLIVEIRA MORAES

Área Temática:

Versão: 1

CAAE: 86540218.6.0000.0104

Instituição Proponente: CSA - Centro de Ciências Sociais Aplicadas

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 2.628.788

Apresentação do Projeto:

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

Objetivo da Pesquisa:

Apresenta como objetivo primário realizar uma investigação empírica do processo de implementação da IFRS 15 a partir dos múltiplos paradigmas que permeiam a teoria social e organizacional. Como objetivos secundários o de compreender parte do processo participativo de implementação da IFRS 15 pela evidenciação de possíveis relações entre as características dos respondentes da última minuta de exposição da IFRS 15 com a publicação final da norma (Carmo, 2014), sob a ótica Funcionalista (objetivo que não envolve seres humanos); elucidar os achados da pesquisa de value-relevance em confronto com os conflitos estruturais no processo de implementação da IFRS 15 sob a ótica Estruturalista Radical (objetivo que não envolve seres humanos); identificar a percepção do sujeito profissional sobre o processo de implementação da IFRS 15 a partir de uma ótica Interpretativista; compreender a consciência do sujeito profissional sobre o processo de implementação da IFRS 15 sob uma ótica Humanista Radical.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

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

Endereço: Av. Colombo, 5790, UEM-PPG, sala 4

Bairro: Jardim Universitário

CEP: 87.020-900

UF: PR

Município: MARINGÁ

Telefone: (44)3011-4597

Fax: (44)3011-4444

E-mail: copep@uem.br



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE
MARINGÁ



Continuação do Parecer: 2.628.788

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

A pesquisa envolve 2 (dois) participantes que responderão a uma entrevista semi-estruturada. A coleta de dados ocorrerá no período de 21 a 25/05/2018, com gastos previstos de R\$ 1.030,00 (hum mil e trinta reais) assumidos pelo pesquisador e finalização da pesquisa em julho/2018 com a apresentação da dissertação.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Apresenta informações básicas do projeto; brochura do projeto; TCLE com as garantias mínimas; folha de rosto datada de 27 de março de 2018, devidamente assinada e carimbada pela Profa. Dra. Gisele Mendes de Carvalho, diretora adjunta do CSA e roteiro da entrevista a ser realizada. Sobre os desconfortos aos participantes da pesquisa, não informa como será contornado nas informações básicas do projeto, mas consta no TCLE apresentado. Recomenda-se uma menda nas informações básicas do projeto sobre os desconfortos aos participantes, tal como registrado no TCLE.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

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

Considerações Finais a critério do CEP:

Face ao exposto e considerando a normativa ética vigente, este Comitê se manifesta pela aprovação do protocolo de pesquisa em tela. O PESQUISADOR DEVERÁ APRESENTAR RELATÓRIO FINAL ATÉ: 31/12/2018

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

| Tipo Documento | Arquivo | Postagem | Autor | Situação |
|---|---|------------------------|--|----------|
| Informações Básicas do Projeto | PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1094370.pdf | 28/03/2018 15:41:52 | | Aceito |
| Projeto Detalhado / Brochura Investigador | Projeto.pdf | 28/03/2018 15:36:20 | AURELIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT | Aceito |
| Outros | Roteiro_de_entrevista.docx | 27/03/2018 23:59:17 | AURELIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT | Aceito |
| TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência | TCLE.doc | 27/03/2018 23:57:19 | AURELIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT | Aceito |

Endereço: Av. Colombo, 5790, UEM-PPG, sala 4
 Bairro: Jardim Universitário CEP: 87.020-900
 UF: PR Município: MARINGÁ
 Telefone: (44)3011-4597 Fax: (44)3011-4444 E-mail: copep@uem.br



UNIVERSIDADE ESTADUAL DE
MARINGÁ



Continuação do Parecer: 2.628.788

| | | | | |
|----------------|--------------------|------------------------|--|--------|
| Folha de Rosto | Folha_de_Rosto.pdf | 27/03/2018 23:56:33 | AURELIA MOTEKA BATISTA DE QUEIROZ MOTT | Aceito |
|----------------|--------------------|------------------------|--|--------|

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

MARINGÁ, 30 de Abril de 2018

Assinado por:
Ricardo Cesar Gardiolo
(Coordenador)

Endereço: Av. Colombo, 5790, UEM-PPG, sala 4
Bairro: Jardim Universitário CEP: 87.020-900
UF: PR Município: MARINGÁ
Telefone: (44)3011-4597 Fax: (44)3011-4444 E-mail: copep@uem.br