

Pressões isomórficas no processo de julgamento contábil¹

DOI: 10.4025/enfoque.v42i1.57729

Josiane Amorim da Silva¹
Graduada em Ciências Contábeis (UNIOESTE)
Agente de Negócios do Banco Itaú
E-mail: josy-2012amorim@hotmail.com

Vinicius Abílio Martins¹
Doutor em Contabilidade (UFSC)
Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná
(UNIOESTE)
Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade,
nível mestrado (UNIOESTE)
E-mail: viniciusabilio@gmail.com

Antônio Carlos Brunozi Júnior¹
Doutor em Ciências Contábeis (UNISINOS)
Professor da Universidade Federal de Viçosa (UFV)
Programa de Pós-graduação em Administração na Universidade Federal de Viçosa (UFV)
E-mail: acbrunozi@yahoo.com.br

José Antonio Cescon¹
Doutor em Ciências Contábeis (UNISINOS)
Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná
(UNIOESTE)
Programa de Pós-Graduação em Tecnologia, Gestão e
Sustentabilidade nível mestrado (UNIOESTE)
E-mail: jose.cescon@unioeste.br

Tércio Vieira de Araújo¹
Mestre em desenvolvimento Rural Sustentável (UNIOESTE),
Professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná
(UNIOESTE).
E-mail: tercio.araujo@unioeste.br

Recebido em: 08/02/2021

Aceito em: 10/05/2021

2ª versão aceita em: 14/06/2021

RESUMO

Neste estudo, analisou-se a presença de pressões isomórficas em julgamentos, escolhas contábeis, de estudantes e profissionais da área, após a adoção das IFRS. O isomorfismo foi considerado sob as óticas coercitiva, mimética e normativa. Para tanto foi realizada uma Survey, com os participantes divididos em: estudantes; profissionais inexperientes e profissionais experientes. Estes foram subdivididos em subgrupos: de controle; coercitivo; mimético e normativo. A amostra foi composta por 346 observações, sendo 98 estudantes, 129 profissionais inexperientes e 119 profissionais experientes. Os julgamentos, escolhas analisadas foram baseadas em práticas de depreciação do imobilizado. As hipóteses testadas foram de escolhas semelhantes dos participantes da pesquisa, sob pressões isomórficas e não (grupo de controle), na prática contábil sobre a depreciação contábil ou fiscal, H0, ou de escolhas diferentes, H1. As análises foram por meio do teste do Qui-quadrado, com o software estatístico SPSS. Os resultados demonstram que se comparados ao grupo de controle (sem influência isomórfica), tanto o profissional contábil inexperiente quanto o experiente, são suscetíveis às pressões isomórficas coercitivas e normativas, enquanto os estudantes não tiveram essas influências. Os condicionantes normativos, de experiência, formação na área (profissional já graduado) e comparações com o que é "melhor" para legitimação parecem interferir nas opções contábeis de práticas aplicadas ao imobilizado.

Palavras-chave: Julgamento Contábil; Pressões Isomórficas; Estudante; Profissional Contábil.

Isomorphic pressures in the accounting judgment process**ABSTRACT**

In this paper, we analyzed the presence of isomorphic pressures in judgments, accounting choices, of students and professionals in the field, after IFRS adoption. Isomorphism was considered under the coercive, mimetic and normative perspectives. For that, a Survey was carried out, with the participants

¹ Artigo apresentado no 4º Congresso de Gestão e Controladoria da Unochapecó/2º Congresso Furb de Ciências Contábeis: international conference in management and accounting/4º Congresso de Iniciação Científica. Anais...Chapecó (SC) Unochapecó, 2019.

divided into: students; inexperienced accountants and experienced accountants. These were subdivided into subgroups: control; coercive; mimetic and normative. The sample consisted of 346, 98 students, 129 inexperienced professionals and 119 experienced professionals. The judgments, choices analyzed were based on property, plant and equipment depreciation practices. The tested hypotheses were of similar choices of research participants, under isomorphic pressures and not (control group), in accounting practice on financial accounting or tax depreciation, H_0 , or of different choices, H_1 . Analyzes were performed using the chi-square test, with SPSS. The results demonstrate that when compared to the control group (without isomorphic influence), both inexperienced and experienced accounting professionals are susceptible to isomorphic coercive and normative pressures, while students do not have these influences. The normative conditions, experience, training in the area (professional already graduated) and comparisons with what is "best" for legitimation seem to interfere in the accounting options of practices applied to fixed assets.

Keywords: Accounting Judgment; Isomorphic Pressures; Student; Accounting Professional.

1 INTRODUÇÃO

Os relatórios contábil-financeiros têm experimentado continuamente um aprimoramento em seu principal objetivo. Nos primórdios, seu foco foi evidenciar a riqueza do proprietário; contemporaneamente, sua premissa básica é fornecer informações sobre a entidade que reporta, que estas sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade (CPC 00 R2, 2019).

No entanto, como ponto inicial para a discussão de qualquer assunto relacionado à informação contábil e seu conteúdo informativo, faz-se necessário o conhecimento de que a Contabilidade é elaborada com base nas normativas existentes, mas também com e no julgamento (ou escolha) dos profissionais da área, nas suas decisões de apresentar a informação contábil da maneira mais adequada (BRAUN et al., 2015). Para McEnroe e Sullivan (2013), as partes envolvidas no processo de reportar contabilmente, acreditam que as especificidades das classificações das operações devem ser julgadas com base nas regras ou princípios, com preferência a este último, sendo que o objetivo é que se possa alcançar informações de alto grau de qualidade. Em outras palavras, entender o julgamento ou escolhas contábeis reside na prescrição de formas seguras de tomar decisões em cenários de incerteza (HASTIE, 2001).

A necessidade de julgamento (ou escolha) do profissional contábil no Brasil, já recorrente mesmo com a conformidade da Contabilidade com as normativas tributárias, teve um incremento a partir das Leis 11.638/2007 e 11.941/09, que foram precursoras para a adoção das *International Financial Reporting Standards* - IFRS no País. Essas normas, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* - IASB internacionalmente e convergidas no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), foram instituídas de forma voluntária em 2008 e compulsórias em 2010 (para as companhias de capital aberto). Mais complexas do que as antigas normas, a adoção das IFRS tem como premissa mais uso dos princípios ao invés das regras. Regras essas, que flexibilizadas por maior possibilidade de julgamento e análise, têm como consequência, possível maior qualidade e utilidade das demonstrações contábeis, desde que não utilizadas com características de oportunismo discricionário (MARTINS et al., 2015).

Há de se mencionar que, neste estudo, julgamentos, escolhas contábeis podem ser entendidas como a possibilidade de que as empresas têm de utilizar a discricionariedade, para "o bem ou o mal", nos resultados contábeis divulgados, pois os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) locais e as normativas tributárias podem permitir representações alternativas para um mesmo evento contábil em comparação às IFRS (BRADSHAW; MILLER, 2008; PARK; SHIN, 2004).

Com a adoção das IFRS, segundo Cohen et al. (2013), intensificaram-se os julgamentos e a tomada de decisões nas diversas operações, elevando-se a necessidade mais apurada de estimar, mensurar, reconhecer e estabelecer critérios, como, por exemplo, para novas situações da Contabilidade que envolvem ajuste a valor presente, valor recuperável, valor justo, arrendamento, dentre outros (ORO;

KLANN, 2017). Porém, segundo Braun et al. (2015), a tendência percebida com as IFRS é uma preponderância dos princípios ou essência operacional em detrimento às normas, trazendo-se a tradição anglo-saxã e *Common Law* da Contabilidade dos países europeus e dos Estados Unidos à âmbito mundial.

A tarefa de realizar julgamentos está prevista nas diferentes normatizações vigentes das IFRS. A forma de elaboração da Contabilidade, que inclui a tríade registro, mensuração e evidenciação, além da estrutura e das ações organizacionais é moldada por forças institucionais, identificadas como pressões isomórficas por Dimaggio e Powell (1983). Segundo estes autores, são três os mecanismos da mudança isomórfica institucional: o coercitivo, o mimético e, o normativo. Esses mecanismos podem ser considerados como uma das lentes que leva a institucionalização da Contabilidade, proporcionando mais explicações em relação a como a harmonização internacional tem evoluído (RODRIGUES; CRAIG, 2007).

Institucionalizar as IFRS, por meio do isomorfismo (ou não), é esclarecer que enquanto alguns eventos, operações da Contabilidade, como o reconhecimento de salários e obrigações sociais, contém todas as características direcionadas nas regras (presença do isomorfismo), limitando o julgamento ou escolhas do profissional; outras situações não estão tão claras (ausência de isomorfismo), devido à escassez de guias, regras elaboradas ou orientações, a exemplo da aplicação de valores justos, provendo mais liberdade para o julgamento ou escolha contábil (COHEN et al., 2013; BRAUN et al., 2015; FOGEL et al., 2015).

O isomorfismo é um mecanismo de *enforcement*, que está relacionado ao paradigma da orientação à regra nos atos dos profissionais (FOGEL et al., 2015). Por um lado, como discorre Nelson (2003), tal orientação pode ser um limitador à qualidade da informação contábil, mas, por outro lado, a utilização da Contabilidade, com base nos princípios ou essência das operações, pode trazer fontes de incerteza: na diminuição de comparabilidade informacional e na possibilidade de ocorrerem julgamentos ambíguos, com discricionariedade ao gerenciamento de resultados, não se atingindo os objetivos da informação contábil (WANG; ETTREDGE, 2015).

Wang e Ettredge (2015) perceberam que, mesmo com a adoção das IFRS, existem julgamentos ou escolhas dúbias dos profissionais contábeis: i) para a tentativa de reportar mais adequadamente (com mais qualidade) as atividades e os resultados alcançadas pelas empresas, ii) mas também há incentivos para obscurecer as informações reportadas nos segmentos de atividades, com reportes baseados nos anseios dos gestores. Com isso, gera-se a dúvida de institucionalizar com o isomorfismo ou não as IFRS.

Assim, apesar da importância do processo, a simples introdução das IFRS, sem considerar os aspectos comportamentais e institucionais, pode levar a uma adoção de direito e não de fato, transformando a convergência em uma questão de formalidade (CARMO et al., 2011; BRADSHAW; MILLER, 2008). Diferentes fatores podem ser os motivadores da adoção ou não dessas normas. Esta pesquisa parte do pressuposto de que diferentes forças institucionais podem influenciar o processo de julgamento dos profissionais da contabilidade nesse processo. Embora não possam ser considerados os únicos responsáveis pelas demonstrações contábeis, são parte relevante no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Neste sentido, a Teoria Institucional, propõe que o comportamento organizacional é uma forma de resposta às pressões institucionais, exercidas por órgãos reguladores; o Estado e as profissões; expectativas sociais e as ações de principais organizações (GREENWOOD; HININGS, 1996).

Diante do exposto, surge uma indagação para esta pesquisa: **Como as pressões isomórficas afetam os julgamentos, escolhas contábeis após a adoção das IFRS?** Objetivamente, analisou-se a presença de pressões isomórficas em julgamentos, escolhas contábeis, de estudantes e profissionais da área, após a adoção das IFRS. Estudantes são considerados como futuros decisores atualizados, pela sua formação acadêmica com total aderência às IFRS. Enquanto os profissionais podem ser contemplados por conhecedores dessas normativas, bem como por aqueles resistentes a elas, o que pode trazer implicações sobre os julgamentos e escolhas na Contabilidade.

Justifica-se este estudo pelo fato de que a adoção do IFRS aumentou o poder discricionário dos elaboradores das demonstrações contábeis, já que cada país, com seu mercado, cultura e seu ambiente institucional, exercem pressões distintas sobre as escolhas contábeis (SILVA; MARTINS; LEMES, 2016). Isso deixa espaço para que a flexibilidade das normas contábeis possa ser usada para múltiplos objetivos (BARTH, 2014). As IFRS foram adotadas em processo *top-to-down*, de países com tradições *Common Law* para nações *Code Law*, como o Brasil (BARTH, 2014; BRADSHAW; MILLER, 2008).

A justificativa deste estudo em relação à literatura, está em considerar o isomorfismo como uma prática de *enforcement* ou com a sua ausência devido à discricionariedade presente nas IFRS. Tal constatação é um acréscimo às pesquisas anteriores (HABERKAMP; HOPPEN; KRONBAUER, 2020; BRAUN et al., 2015; DOADRIO et al., 2015; BAUCUS; MITTENESS, 2015; FOGEL et al., 2015; COHEN et al., 2013; SARLO NETO et al., 2010), introduzindo-se de forma empírica, uma investigação sobre a incidência dos mecanismos isomórficos na formação acadêmica e no exercício do profissional contábil no processo de julgamento contábil. As pesquisas anteriores foram focadas em entender as IFRS somente sob a ótica de contadores e como uma regra a ser institucionalizada. Neste estudo, houve a consideração dos estudantes e de atividades específicas advindas com a harmonização internacional.

As contribuições deste estudo estão pautadas na existência do isomorfismo nas escolhas contábeis da amostra. As influências normativas, de experiência, formação na área (profissional já graduado) e comparações com o que é “melhor” para legitimação parecem interferir nas opções contábeis de práticas aplicadas ao imobilizado.

A relevância e/ou impacto social desta pesquisa está no ensino e nas rotinas profissionais. Os resultados levam às discussões das abordagens e práticas didáticas trazidas pelos docentes e suas convergências às IFRS, bem como a entender se os profissionais da Contabilidade são resistentes ou impulsionadores a adotar esses padrões, ou ainda manterem a predominância da conformidade histórica fiscal no Brasil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL, CONTABILIDADE E ISOMORFISMO

Na Teoria Institucional parte-se do pressuposto de que os hábitos que definem o comportamento da sociedade passam de geração a geração (NORTH, 1990). A Contabilidade, sob a ótica desta teoria, é uma rotina institucionalizada que forma entendimentos em relação as atividades, de acordo com conjuntos específicos de normas e procedimentos que permitem a tomada de decisões (SCAPENS, 1994).

Essa teoria fornece uma visão rica e complexa das organizações (ZUCKER, 1987). Segundo um de seus desdobramentos (a Institucional Sociológica), diferentes elementos exercem influência sobre as organizações, levando estas a adotarem procedimentos similares em suas práticas, incluindo aquelas relacionadas a Contabilidade. Esta igualdade de procedimentos teria como principal objetivo a legitimação perante a sociedade, principalmente aos *stakeholders*. Na Teoria Institucional mostra-se claramente que as normas e as pressões normativas têm uma forte influência sobre a instituição denominada Contabilidade (HARRISON; VAN DER LAAN SMITH, 2015).

Essas influências são motivadas nas organizações por fontes externas ou internas, levando-as a se guiarem por elementos legitimados, processos de operação padronizados a certificações profissionais e exigências do Estado (ZUCKER, 1987). São justamente essas influências que caracterizam o isomorfismo. O isomorfismo está associado a várias correntes da Teoria Institucional, organizando-se em pilares, com os enfoques normativo, regulatório ou coercitivo (SCOTT, 2013). Essa abordagem pressupõe que as particularidades de cada organização são alteradas na busca da aproximação com as características do ambiente no qual ela está inserida.

Como um dos elemento-chave da Teoria Institucional, o isomorfismo descreve um processo pelo qual uma organização, ou conjunto de arranjos institucionais, tais como normas internacionais de Contabilidade, torna-se semelhante a outra organização através da adoção das características dessas outras entidades (RODRIGUES; CRAIG, 2007). Especificamente no campo dos estudos em Contabilidade, a abordagem de DiMaggio e Powell (1983) é utilizada regularmente para estudar como ocorrem as escolhas contábeis (DUFOR et al., 2014).

Para DiMaggio e Powell (1983), há três mecanismos por meio dos quais ocorrem as mudanças institucionais isomórficas: coercitivo, o qual se deve às influências políticas e do problema da legitimidade; o mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza, e; o normativo, que é associado com a profissionalização.

Dentre os grupos de pressão do isomorfismo coercitivo estão aqueles com capacidade de promulgar as leis, normas e regulamentos que favorecem certas práticas (TOURON, 2005); entidades regulamentadoras da Contabilidade nacional, bolsa de valores, poder executivo e legislativo (DOADRIO et al., 2015), o ambiente legal ou outras organizações dominantes, tais como meios de comunicação (HOQUE; ADAMS, 2011); o controle da matriz (TSAMENYI et al, 2006); das partes interessadas principais (como fornecedores de capital, investidores, bancos e credores privados, ou autoridades fiscais), (ZARZESKI, 1996); dentre outros. Ou seja, o isomorfismo coercitivo é resultado da pressão exercida sobre as organizações por seus pares para adquirir legitimidade (DUFOR et al., 2014).

Ainda, sobre o isomorfismo coercitivo, Yapa et al. (2015) afirmam que ele emerge de relações assimétricas de poder. Os pesquisadores identificaram que diferentes *stakeholders*, dentre eles os investidores, influenciaram a adoção do IFRS, caracterizando o isomorfismo coercitivo. No Brasil, a influência dos acionistas e proprietários nos relatórios contábeis também foi identificada por Sarlo Neto et al. (2010). Eles verificaram que a estrutura de propriedade afeta o grau de conservadorismo presente no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

Estudos relacionados à adoção do isomorfismo mimético identificaram que ele ocorre entre parceiros comerciais (JUDGE et al. 2010); na influência de países ou empresas vizinhas (DUFOR et al., 2014); nas ações necessárias a sobrevivência de longo prazo de empresas sob investigação de fatos ilegais (BAUCUS; MITTENESS, 2015); orientação estratégica (SHARMA, 2015); na adaptação das normas de Contabilidade nacionais as internacionais (JONES; CARUANA, 2015), entre outros. Percebeu-se que o isomorfismo mimético surge em um ambiente de incerteza, onde a possibilidade de imitação talvez seja um dos caminhos mais seguros a serem seguidos, pois, se não garante a vantagem em relação a determinada situação, pelo menos oferece o conforto de não ser o único a optar por determinada solução.

Por sua vez, o isomorfismo normativo surge de práticas e métodos de trabalho definidos pelos membros de uma organização ou grupo (YAPA et al., 2015). Segundo DiMaggio e Powell (1983), é consequência do que eles definem como profissionalização, envolvendo as regras formais, e a criação de uma rede de contatos profissionais. Para Dufour et al. (2014), a criação desta rede profissional leva tempo e a influência que ela exerce sobre cada agente é individualizada, em contraste com a pressão coerciva, onde a intensidade é a mesma para todos os agentes.

Segundo Dufour et al. (2014), há diferenças no isomorfismo normativo entre os países, pois os níveis de formação dos membros da profissão contábil não são os mesmos em todos os lugares. A pressão normativa varia em função de tempo, aumentando à medida que ele passa. No Brasil, para que possa exercer a profissão, o contador deve estar vinculado ao conselho de classe e seguir suas recomendações. O não cumprimento das resoluções e normas estabelecidas pode gerar punições que variam de advertências à cassação do registro profissional, caracterizando o isomorfismo normativo. Doadrio et al. (2015) identificaram que as associações profissionais são um exemplo da pressão normativa exercida sobre os contadores.

2.2 JULGAMENTO, ESCOLHAS CONTÁBEIS COM AS IFRS: UM CAMINHO PARA O ISOMORFISMO

Segundo Oro e Klann (2017), a adoção das IFRS trouxe a inovação normativa, mas também um processo mais amplo de habitualização e escolhas, trazendo-se discussões sobre a aplicação ou não do processo de isomorfismo. Para os autores, com as IFRS, o julgamento e a tomada de decisão tornaram-se mais complexos nas situações contábeis. Com isso, “o êxito do julgamento dos fatos contábeis pelos profissionais da Contabilidade no que tange ao processo de mensuração e reconhecimento da informação depende do nível de conhecimento do assunto, ou de bases confiáveis para estimar ou definir critérios claros e objetivos” (ORO; KLANN, 2017, p. 53).

Para Qi (2014), os julgamentos ou escolhas contábeis referem-se a um processo que atores relacionados à Contabilidade utilizam seus conhecimentos para avaliar e selecionar os resultados do trabalho contábil diário, considerando as especificidades das operações da empresa, as normas contábeis, como as IFRS, e o sistema contábil. Ademais, Haberkamp, Hoppen e Kronbauer (2020), discorreram que esse processo é complexo, composto por uma série de etapas menores que podem ser independentes, mas interrelacionadas.

As decisões contábeis, em geral, envolvem um nível maior ou menor de complexidade, sendo que a grande dificuldade de escolher ou optar por algo é decorrente da multiplicidade de ações que envolvem o mundo contemporâneo (KAUFMANN, 1981). No entanto, independentemente disso, o julgamento (decisão) é o “[...] processo que leva direta ou indiretamente a escolha de, ao menos, uma dentre diferentes alternativas, todas estas candidatas a resolver determinado problema” (GOMES, 2007, p. 1).

Com a adoção das IFRS novos problemas na Contabilidade surgiram, causando a incorporação de novas práticas e mudanças nas rotinas contábeis. Com isso, esse contexto pode ser entendido pela institucionalização, como um processo social em que os profissionais da área convergem seus padrões contábeis nacionais para os internacionais (RODRIGUES; CRAIG, 2007). Essa ação institucionalizada pode ocorrer por pressões e forças institucionais que, quando exercidas, podem conduzir ao isomorfismo.

O isomorfismo e os julgamentos, escolhas contábeis estão explicadas pela lógica de que os profissionais podem tratar os problemas de forma similar (DIMAGGIO; POWELL, 1983), pois, normalmente, as profissões estão sujeitas as mesmas pressões; e na Contabilidade, percebeu-se uma rotina institucionalizada e controlada, considerando-se influências dos regramentos sociais, do ensino, da certificação e da escolaridade (BRAUN et al., 2015). É possível perceber a relação do isomorfismo e os seus tipos com a Contabilidade. Assim, a literatura da área se desenvolveu e trouxe argumentos para a elaboração desta pesquisa. As investigações envolvendo o isomorfismo têm sido objeto de estudo na área contábil. Para Tuttle e Dillard (2007), todos os três processos de isomorfismo institucional (coercitivo, mimético e normativo) parecem moldar o campo organizacional da pesquisa em Contabilidade, e parecem ter se intensificado após o início do processo de harmonização às IFRS a nível mundial.

A nível organizacional, a presença do isomorfismo foi identificada por Dias et al. (2014) nos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas que exploram a atividade de mineração. Os pesquisadores concluíram que os resultados permitiram verificar um aumento no volume de informações socioambientais entre 2009 e 2012, reforçando o pressuposto da Teoria da Legitimidade e de processo isomórfico na evidenciação das informações socioambientais.

Oulasvirta (2014) identificou o papel das pressões políticas e institucionais no sucesso das reformas da Contabilidade. O autor conclui que as pressões coercivas, miméticas e normativas, além da falta de interesse e envolvimento político, podem explicar a falta de sucesso no processo de mudança contábil. No Brasil, Kutianski (2015) encontrou evidências da influência de pressões coercitivas, normativas e miméticas no processo de convergência contábil em prefeituras paranaenses. Dentre as três formas de isomorfismo, os mecanismos coercitivos e normativos são os mais presentes.

Gomes (2014) pesquisou a existência do isomorfismo nas práticas contábeis de montadoras de automóveis portuguesas. Ele identificou a presença do isomorfismo coercitivo, exercido principalmente pela matriz, e do normativo, caracterizado pela uniformidade estrutural da Contabilidade. Gomes e Carvalho (2015) perceberam a presença do isomorfismo coercitivo no processo de harmonização da Contabilidade portuguesa. Os resultados mostraram que os diferentes *stakeholders* concordam que o momento e o contexto são favoráveis para introduzir a reforma, sendo a crise financeira e as pressões externas (principalmente dos financiadores e credores internacionais) apontados como sendo os fatores mais importantes. Contexto similar foi identificado na Finlândia.

Djanegara et. al. (2015), por meio de questionários enviados a 310 respondentes em 52 ministérios e agências governamentais na Indonésia, examinaram a influência das pressões isomórficas institucionais e o papel da gestão do conhecimento nas decisões de investimento dos sistemas de informação contábil e seu impacto no desempenho das organizações governamentais deste país. As análises dos resultados, indicam que as pressões institucionais (normativas), afetam as decisões de investimento em sistemas de tecnologia da informação contábil em ministérios e agências governamentais.

Por sua vez, Yosra e Yosra (2019) examinaram os fatores ambientais que afetaram a decisão de adoção das normas internacionais de Contabilidade para o setor público - *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), em uma amostra de 110 países. Tendo como base a teoria institucional e teoria da regulação econômica, os resultados revelaram uma influência positiva do fator “financiamento público externo” confirmando a existência de pressão isomórfica coercitiva; o fator “grau de abertura externa”, confirmando a existência de pressão isomórfica mimética, e a importância de organizações do setor público na decisão dos países de adotar IPSAS.

Estudos a nível individual, de julgamentos, escolhas dos indivíduos relacionados à Contabilidade, Haberkamp, Hoppen e Kronbauer (2020), analisaram e identificaram quais são as variáveis individuais e ambientais que influenciam o julgamento e a tomada de decisão de contadores em empresa que adotam as IFRS, e como o fazem em relação ao controle do imobilizado. Os resultados demonstraram que tanto as variações individuais, quanto as pressões institucionais influenciam o julgamento e a tomada de decisão dos contadores estudados, sendo as pressões ambientais identificadas são as coercitivas (detentores de capital e gestores), miméticas (consultoria), e normativas (entidades regulamentadoras, auditoria).

Braun et al. (2015), em uma amostra de contadores profissionais, mais especificadamente auditores, encontraram que eles seguem orientações contábeis baseadas em normas e/ou princípios (essência das operações). Porém, percebeu-se que ocorre um isomorfismo coercitivo quando há receio de punições da *Securities and Exchange Commission* (SEC), como, a exemplo, de operações que envolvem o arrendamento.

Silva et al. (2010), em uma amostra de 310 estudantes de graduação e pós-graduação, perceberam que o isomorfismo mimético ocorreu de maneiras diferentes nos homens e nas mulheres ao escolherem as formas de reconhecerem provisões para passivos contingenciais. Os homens são menos conservadores e mais agressivos, sendo influenciados pelos pares e com tendências ao gerenciamento de resultados.

Cleto et al. (2021) investigaram a incorporação da ética nas práticas contábeis diárias de profissionais contadores experientes e estudantes. Os resultados indicaram que a experiência profissional leva aos três tipos de isomorfismo, pois já presenciaram alguma situação ou atitude relacionada à área contábil, enquanto para os discentes não se constataram ações isomórficas em suas atitudes quanto a ética.

Por sua vez, os estudos de (ROCKNESS; ROCKNESS, 2010; FEIL; DIEHL; SCHUCK, 2017) apontaram que o isomorfismo tem influência diferente nas condutas e nas percepções de atividades, práticas e ações ética de estudantes, profissionais atuais e futuros trabalhadores da área contábil. Houve a percepção de que a experiência é fator diferencial para como ocorre o isomorfismo em cenários das IFRS.

Assim, com a literatura apresentada, discorre-se que o isomorfismo é presente organizacionalmente e em aspectos individuais, sendo os últimos influenciados de maneiras diferentes e com possibilidades não constantes da existência dos três tipos de isomorfismos. Com isso, a hipótese teórica desta pesquisa é direcionada para as operações que envolvem a depreciação, sujeitas aos normativos fiscal e das IFRS, trazendo variedade (ou não) de decisões de estudantes e contadores:

H₁: Estudantes e profissionais da área contábil são suscetíveis a pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas nos julgamentos, escolhas de práticas em operações envolvendo depreciação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A adoção das IFRS de forma plena em 2010 pelas entidades no Brasil, promoveu um alinhamento dos procedimentos contábeis com grande parte do mundo, dentre estes alinhamentos está o reconhecimento e a mensuração nos procedimentos da contabilização dos ativos e sua respectiva depreciação. Assim, a formação do profissional contábil assume papel preponderante neste processo. Neste sentido, a escolha para compor a amostra desta pesquisa se deve ao fato de que não há estudos com estudantes de contabilidade, contrapondo aos profissionais contábeis, objeto de estudos anteriores sobre as pressões isomórficas (DUFOUR et al., 2014; DOADRIO et al., 2015; GOMES; CARVALHO, 2015; HABERKAMP; HOPPEN; KRONBAUER, 2020).

A pesquisa caracterizou-se como uma *Survey* – pois se destinou a extrair dados e opiniões sobre um assunto, de um determinado grupo de indivíduos - e o instrumento de coleta de dados foi composto por um questionário dividido em duas seções principais. A primeira tem como objetivo a identificação do perfil do pesquisado. A segunda buscou identificar a possível presença de pressões institucionais nas decisões dos estudantes e profissionais da Contabilidade. A resposta a ser executada pelos respondentes é composta por uma situação hipotética de identificação da taxa e do valor da depreciação de um elemento do ativo imobilizado.

A tarefa a ser resolvida pelos pesquisados é a mesma para todos, mas eles foram divididos em subgrupos. Cada subgrupo recebeu instruções distintas em relação à sua resolução, sendo inseridos elementos que caracterizam cada tipo de pressão institucional. O primeiro subgrupo é o de controle, o qual não apresenta nenhum tipo de pressão institucional. Os demais subgrupos têm presente, no enunciado de sua tarefa, menção a um tipo de pressão institucional distinta, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 - Instrumento de Pesquisa aplicado à amostra.

Perfil do respondente/apresentação da tarefa	
Idade _____ anos	Ano da formatura/provável _____
Sexo	<input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino Estado - <input type="checkbox"/> MG <input type="checkbox"/> PR <input type="checkbox"/> SC
Formação	<input type="checkbox"/> Técnico Contábil <input type="checkbox"/> Contador <input type="checkbox"/> Estudante de graduação
Experiência profissional como responsável técnico pela contabilidade de uma empresa	<input type="checkbox"/> sem experiência <input type="checkbox"/> até 5 anos <input type="checkbox"/> de 5 a 10 anos <input type="checkbox"/> de 10 a 15 anos <input type="checkbox"/> mais de 15 anos
Sua atuação profissional na área contábil é como:	<input type="checkbox"/> contador de empresa <input type="checkbox"/> proprietário de escritório contábil <input type="checkbox"/> contador autônomo (consultor) <input type="checkbox"/> contador de órgão público <input type="checkbox"/> auditor <input type="checkbox"/> perito <input type="checkbox"/> professor <input type="checkbox"/> outro. Especifique: _____
- Talvez a mais importante de todas as características contábeis é valorizar a essência de cada operação (fato) ao invés do que está descrito em um documento, nota fiscal ou contrato. - Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.	

Considere a seguinte situação hipotética:

- Uma empresa adquire um veículo para fazer a entrega de mercadorias, no valor de R\$ 65.000.
- A Legislação do Imposto de Renda orienta a depreciação em cinco anos, depois dos quais o valor registado pelo veículo na contabilidade da empresa estará totalmente zerado.
- A empresa tem como política utilizar os veículos por apenas 3 anos. O valor médio obtido pela venda corresponde a 60% do preço de compra, ou seja, R\$ 39.000,00. As opções para registro da depreciação são: Opção 1 e Opção 2.

Opção 1*: Cálculo conforme Legislação do IR	Valor da compra	Vida útil	Valor a ser depreciado	Valor residual	Valor mensal de depreciação
	R\$ 65.000	5 anos	R\$ 65.000	R\$ 0,00	R\$ 1.083,33
Opção 2**: Cálculo conforme tempo de uso	Valor da compra	Vida útil	Valor a ser depreciado	Valor residual	Valor mensal de depreciação
	R\$ 65.000	3 anos	R\$ 26.000	R\$ 39.000	R\$ 722,22
Subgrupo	Tarefa				
SG01 Controle	Se você fosse o contador desta empresa, faria o cálculo da depreciação: a) Conforme a opção 1 b) Conforme a opção 2 Por que você escolheu esta opção? -				
SG02 Isomorfismo Coercitivo	O proprietário pede que seja utilizada a opção 1, e quando acontecer a venda, “veremos o que fazer”, já que a depreciação não vai fazer muita diferença no resultado. Se você fosse o contador desta empresa, faria o cálculo da depreciação: a) Conforme a opção 1 b) Conforme a opção 2 Por que você escolheu esta opção?				
SG03 Isomorfismo Mimético	Em conversa com outros colegas contadores, que trabalham para empresas da região, do mesmo ramo de atividade, o contador percebeu que a grande maioria calcula a depreciação da forma descrita na opção 1. Se você fosse o contador desta empresa, faria o cálculo da depreciação: a) Conforme a opção 1 b) Conforme a opção 2 Por que você escolheu esta opção?				
SG04 Isomorfismo Normativo	Como tinha dúvidas em relação ao cálculo, o contador foi consultar as normas do Conselho Federal de Contabilidade. Pelo que leu, concluiu que deve registrar conforme a opção 2. Se você fosse o contador desta empresa, faria o cálculo da depreciação: a) Conforme a opção 1 b) Conforme a opção 2 Por que você escolheu esta opção?				
SG05 Prevalência do Isomorfismo Coercitivo, Mimético ou Normativo	Como tinha dúvidas em relação ao cálculo, o contador resolveu buscar auxílio. Se você fosse contador desta empresa, quem seria o primeiro consultado? Orientação do proprietário da empresa (link) Orientação de outro contador, de sua confiança (link) Orientação do conselho de contabilidade (link) Após a consulta, como você faria o registro? a) Conforme a opção 1 b) Conforme a opção 2 Por que você escolheu esta opção?				

* Nas análises, a opção 1 foi nominada Depreciação Fiscal

** Nas análises, a opção 2 foi nominada Depreciação Contábil

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com o objetivo de identificar a possível presença das diferentes pressões isomórficas sobre os profissionais (e/ou estudantes) da Contabilidade, os indivíduos participantes desta pesquisa foram segmentados em dois grupos principais, separados com base na tarefa a ser realizada conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Grupos de respondentes da pesquisa.

Tipo de respondente	Subgrupo	Tipo de respondente
Grupo 1: Estudantes Grupo 2: Profissionais Inexperientes Grupo 3: Profissionais Experientes	SG01	Grupo de controle
	SG02	Da tarefa que busca identificar o isomorfismo coercitivo
	SG03	Da tarefa que busca identificar o isomorfismo mimético
	SG04	Da tarefa que busca identificar o isomorfismo normativo
	SG05	Da tarefa que busca identificar a prevalência entre o isomorfismo coercitivo, mimético e normativo

Fonte: Elaborado pelos autores.

A pesquisa foi realizada com cinco subgrupos distintos (Quadro 2), compostos por estudantes do curso de Ciências Contábeis, matriculados no último ano/semestre; profissionais inexperientes e profissionais experientes. Há de se mencionar que estudante é o indivíduo que por força legal, não pode ser o responsável técnico pela contabilidade de qualquer entidade. Profissionais inexperientes são aqueles que atuam como responsáveis técnicos pela Contabilidade de uma ou mais empresas por um período inferior a cinco anos. Conseqüentemente, são considerados experientes, os que atuam como responsáveis técnicos pela Contabilidade de uma ou mais empresas por um período superior a cinco anos.

O subgrupo SG01 corresponde ao grupo de controle. Este subgrupo recebeu a tarefa sem a indicação de nenhum tipo de pressão isomórfica. Para os subgrupos SG02, SG03, e SG04, foi enviada a mesma tarefa, com diferentes instruções em relação a sua resolução. Cada instrução caracteriza um tipo de pressão isomórfica. Já o subgrupo SG05 recebeu a mesma tarefa do grupo de controle, porém com a opção de escolher as orientações dos diferentes responsáveis pelas pressões isomórficas, conforme identificado no Quadro 2. O envio da pesquisa por *e-mail* permitiu a gravação dos *logs* de acesso, possibilitando identificar a ordem de visualização das orientações, bem como aquela que foi visualizada em maior quantidade.

A pesquisa foi estruturada de forma a apresentar as tarefas de forma randômica, assim, o primeiro respondente visualizou a tarefa do subgrupo SG01, o segundo respondente a do subgrupo SG02, e assim, sucessivamente, até que todas as tarefas tenham sido respondidas por um pesquisado, quando o ciclo foi reiniciado. Para tanto, foi enviado um *link* ao grupo de estudantes, profissionais inexperientes e, profissionais experientes. Isso possibilitou a obtenção de um número equivalente de respostas em todo os grupos.

A pesquisa foi enviada uma única vez a todos os respondentes através de uma rede de professores e profissionais contábeis, durante os meses de março a junho de 2019, com prazo de três dias para resposta. Foram pesquisadas diferentes instituições de ensino superior de Minas Gerais, Paraná e Santa Catarina. O instrumento de pesquisa foi validado com realização de um pré-teste com estudantes de doutorado e profissionais da Contabilidade.

A amostra foi composta por 98 estudantes, 129 profissionais inexperientes e 119 profissionais experientes, totalizando 346 observações. Os dados foram analisados com base na estatística descritiva. Foram realizadas análises comparativas entre os grupos “estudantes”; “profissionais inexperientes” e “profissionais experientes”, com o objetivo de identificar se determinado tipo de pressão exerce maior influência nas decisões de um grupo específico.

Para verificar a significância dos achados, foi utilizado o teste não paramétrico Qui Quadrado (χ^2) com nível de significância de 5% (0,05), de modo a avaliar se existe ou não associação (ou

dependência) entre duas variáveis categóricas. Para Field (2011), quando se utiliza somente variáveis categóricas, analisam-se frequências, sendo o teste Qui quadrado de Pearson o recomendado. Complementarmente, utilizou-se a Correção de continuidade de Yates e a Razão de verossimilhança (FIELD, 2011). Neste contexto, o teste Qui-Quadrado foi usado para verificar se existe associação entre a escolha dos estudantes e dos profissionais contábeis e as pressões isomórficas coercitiva, mimética e normativa. Essas análises foram realizadas por meio da utilização do *software Statistical Package for the Social Science* (SPSS). Se o χ^2 for menor do que 0,050, pode-se rejeitar a hipótese nula de que não há associação entre as categorias de duas variáveis em estudo (FAVERO et al., 2009). As hipóteses desta pesquisa foram baseadas em escolhas iguais para a opção (depreciação fiscal ou depreciação contábil) – H_0 , e escolhas diferentes para a opção (H_1).

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Inicialmente, são apresentadas informações da amostra, com o intuito de esclarecer o perfil dos participantes da pesquisa (Tabela 1). Houve a percepção, primeiramente, da renovação na força de trabalho da profissão, com a maioria da amostra de estudantes e profissionais inexperientes representados por mulheres – indicando-se o cenário de que elas são (serão) o corpo tácito mais significativo no exercício da profissão. A mudança é constatada quando, na amostra, os profissionais experientes ainda são de homens preponderantemente.

Em segundo momento, alguns apontamentos sobre a amostra: i) respondentes na maioria jovens, abaixo de 30 anos, com exceção dos profissionais experientes, o que era de se esperar; ii) quando empregados, os pesquisados estão alocados em sua maioria no mercado privado e como autônomos ou proprietários de escritórios de contabilidade, e iii) sobre as opções envolvendo o imobilizado e a escolha pelo método de depreciação, os dados foram: 58,38% dos respondentes para a depreciação contábil e 41,62% para a depreciação fiscal.

Tabela 1 - Perfil de características dos entrevistados.

	Sexo	Estudantes		Profissionais Inexperientes		Profissionais Experientes	
		Feminino	Masculino	Feminino	Masculino	Feminino	Masculino
	N	54	44	70	59	43	76
Idade	Média	25	27	29	30	40	48
	Desvio Padrão	4,23	8,05	6,33	5,81	9,37	12,08
	Mínima	20	19	22	21	26	28
	Máxima	42	49	51	42	58	72
	Propriet. /Autônomo	0	0	11	15	18	46
Área Atuação	Professor	0	0	6	11	4	13
	Empregado Público	1	0	2	1	8	2
	Empregado Privado	10	8	31	15	13	14
	Não Informado	43	36	20	17	0	1
	Depreciação Contábil	29	29	38	34	30	42
Opção	Depreciação Fiscal	25	15	32	25	13	34

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Conhecendo-se a descrição da amostra, passa-se a explicação das associações ou dependências testadas. A amostra da pesquisa foi dividida em três grupos principais: estudantes; profissionais inexperientes e profissionais experientes. Esses grupos foram subdivididos em subgrupos: de Controle, Coercitivo, Mimético e Normativo. Na Figura 1

apresenta-se a análise sobre os respondentes do grupo de controle, o qual servirá de base para os demais grupos.

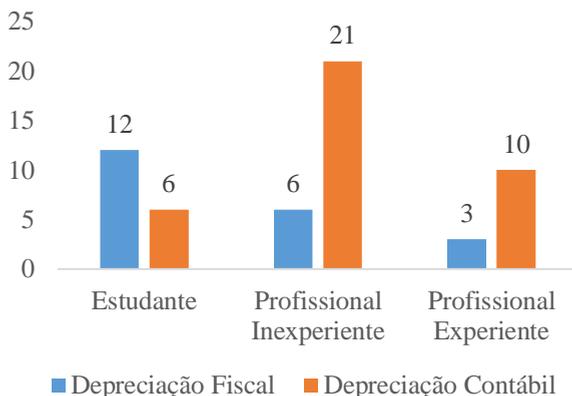


Figura 1 - Opções dos grupos de controle.

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Analisando o grupo de controle, conforme Figura 1, pela frequência, pode-se perceber uma clara diferença nas respostas do grupo de controle dos estudantes em relação aos grupos de controle dos profissionais inexperiente e experientes. Os profissionais inexperientes e experientes optaram em sua maioria pela depreciação contábil, enquanto 67% dos estudantes optaram pela depreciação fiscal.

Uma possível justificativa para resposta na depreciação fiscal por estudantes, pode estar na forma como é tratado a questão da depreciação em sala de aula, pois a depreciação é abordada nos primeiros anos do curso. Neste caso, tendo como parâmetro o uso no ensino da tabela da Receita Federal bem como a depreciação baseada na linha reta, técnica mais simples de depreciação. Ademais, como discorrem Braun et al. (2015), contadores graduados tendem a seguirem orientações com base na essência, na qualidade informacional. Enquanto estudantes podem estar atrelados ao normativismo, do receio de serem multados ou fazer algo errado. Porém, tal afirmação é relacionada a uma observação descritiva de frequência.

Na Tabela 2 são apresentados os resultados do teste Qui-quadrado para os grupos de controle. Há de se mencionar que as hipóteses aqui testadas foram: H_0 : Estudantes, profissionais inexperientes e profissionais experientes do grupo de controle escolheram a mesma opção; H_1 : Estudantes, profissionais inexperientes e profissionais experientes do grupo de controle escolheram opção diferente. Opção aqui e para as outras hipóteses é depreciação contábil ou depreciação fiscal.

Tabela 2 - Teste Qui-quadrado grupo de controle.

Grupo de Controle	Estudante x Prof. Inexp.			Estudante x Prof. Exp.			Prof. Inexp. x Prof. Exp.		
	Valor χ^2	Df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	9,414 ^b	1	0,002	7,232 ^b	1	0,007	,119 ^b	1	0,73
Correção de continuidade ^c	7,61	1	0,006	5,363	1	0,021	0	1	1
Razão de verossimilhança	9,567	1	0,002	7,727	1	0,005	0,122	1	0,727
Associação Linear x Linear	9,209	1	0,002	6,991	1	0,008	0,116	1	0,733
Número de Casos Válidos	45			31			40		

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

É possível inferir que houve a rejeição de H_0 para as hipóteses entre estudantes e profissionais inexperientes, e estudantes e profissionais experientes, ou seja, dentro do grupo de controle, ocorreram escolhas diferentes para a situação envolvendo o imobilizado. A principal constatação foi a preferência dos estudantes pela depreciação fiscal. Percebeu-se que profissionais, mesmo com pouca experiência, tendem a terem comportamentos semelhantes, buscando-se sobretudo a realização de atividades contábeis com ética.

As análises subsequentes foram realizadas entre cada um dos subgrupos (coercitivo, mimético e normativo), com os subgrupos de controle de estudantes, profissionais inexperientes e profissionais experientes. A sequência das análises visa identificar se há influência das pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas sobre estudantes, profissionais inexperientes e profissionais experientes em relação ao seu respectivo grupo de controle.

A primeira análise é em relação aos estudantes de ciências contábeis. A Figura 2 apresenta os resultados das influências das pressões isomórficas no comportamento destes, em relação ao grupo de controle.

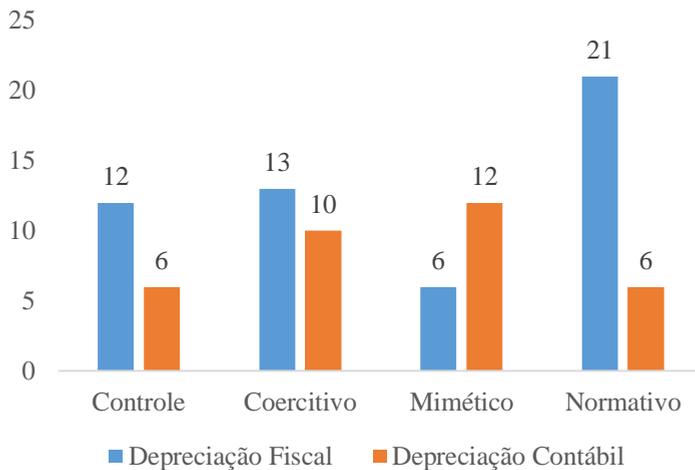


Figura 2 - Opção dos estudantes.

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

As hipóteses testadas foram para todos os pesquisados: H_0 – Estudantes, profissionais que sofrem pressões isomórficas escolheram a mesma opção dos estudantes, profissionais do grupo de controle; H_1 : Estudantes, profissionais que sofrem pressões isomórficas escolheram opção diferente dos estudantes, profissionais do grupo de controle.

Em aspectos mais descritivos, considerando-se a Figura 2, nas pressões Coercitiva e Mimética, caso o indivíduo seja influenciado, tenderá a optar pela depreciação fiscal. Em relação às pressões normativas, caso ele seja influenciado tenderá a optar pela depreciação contábil. Percebeu-se também que o grupo de controle apresentou maior frequência na opção pela depreciação fiscal, o mesmo comportamento é constatado no grupo exposto à pressão coercitiva e o grupo exposto à pressão normativa. No entanto, o grupo exposto à pressão mimética apresentou preferência pela depreciação contábil.

Estes resultados contradizem o esperado, pois embora como já mencionado, a depreciação é abordada nos primeiros anos da graduação, ao longo do curso o estudante adquire conhecimentos que lhe permitem um melhor discernimento sobre o tema, e neste caso, mesmo que haja uma maior preferência pela depreciação contábil, quando sujeito a pressão isomórfica mimética, sua opção é a negação desta influência, embora seja estatisticamente significativa em relação ao grupo de controle.

Para complementar essas análises, na Tabela 3 apresentam-se os resultados do teste Qui-quadrado para o comparativo entre o grupo de controle e a pressão isomórfica coercitiva; a pressão isomórfica mimética; e a pressão isomórfica normativa, para os estudantes de Ciências Contábeis.

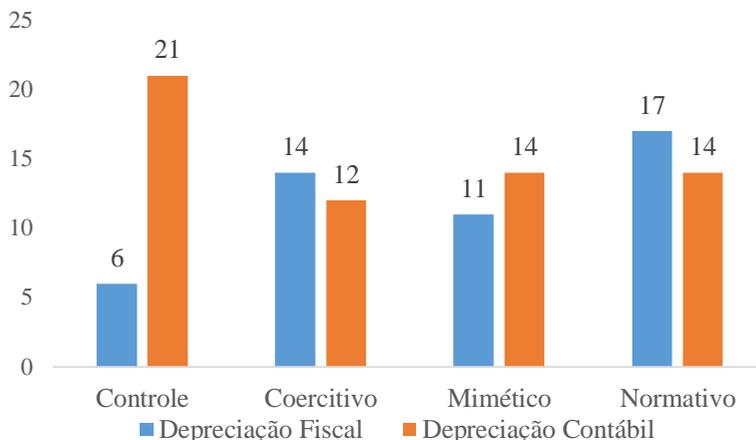
Tabela 3 - Testes Qui-quadrado grupo de controle x pressão isomórfica coercitiva, mimética e normativa – Estudantes.

Estudantes	Coercitivo			Mimético			Normativo		
	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	,606 ^b	1	0,436	4,000 ^b	1	0,046	,805 ^b	1	0,370
Correção de continuidade ^c	0,206	1	0,650	2,778	1	0,096	0,306	1	0,580
Razão de verossimilhança	0,61	1	0,435	4,078	1	0,043	0,794	1	0,373
Associação Linear x Linear	0,591	1	0,442	3,889	1	0,049	0,788	1	0,375
N de Casos Válidos	41			36			45		

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Notou-se que o teste Qui-Quadrado dos estudantes do grupo de controle versus pressão isomórfica coercitiva e normativa, apresentou $p > 0,050$. Assim, não é possível rejeitar H_0 , as escolhas da opção foram semelhantes. Já em relação a pressão isomórfica mimética é possível aceitar que exista diferenças nas escolhas. Este resultado já era esperado, pois ainda estudante, o indivíduo não tem sob si a responsabilidade da contabilidade de qualquer entidade, pois não está apto legalmente para tal, assim ele não está sujeito às pressões dos gestores e/ou proprietários destas entidades. Embora tenha significância em relação ao grupo de controle, a negação da pressão isomórfica mimética, pode ser explicada por sua própria condição de estudante, ao qualificar seus conhecimentos ao longo do curso. Isto é corroborado por Cleto et al. (2021), ao constatarem que em relação aos estudantes, não há ações isomórficas em suas atitudes quanto a ética nas práticas contábeis diárias.

A segunda análise, diz respeito aos profissionais inexperientes. A Figura 3 apresenta os resultados das opções das pressões em relação ao grupo de controle. Dessa forma, nas pressões Coercitiva e Mimética, caso o indivíduo seja influenciado, tenderá a optar pela depreciação fiscal, caso ele seja influenciado por pressões normativas tenderá a optar pela depreciação contábil

**Figura 3 - Opção dos profissionais inexperientes.**

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Notou-se na Figura 3 que há diferenças de frequências entre os níveis de pressões isomórficas coercitivas e normativas dos profissionais inexperientes com inversão de preferência em relação ao grupo de controle. Na Tabela 4, apresentam-se os resultados do teste Qui-quadrado para o comparativo entre o grupo de controle e a pressão isomórfica coercitiva; o grupo de controle e a pressão isomórfica mimética, e; o grupo de controle e a pressão isomórfica normativa, para os profissionais experientes.

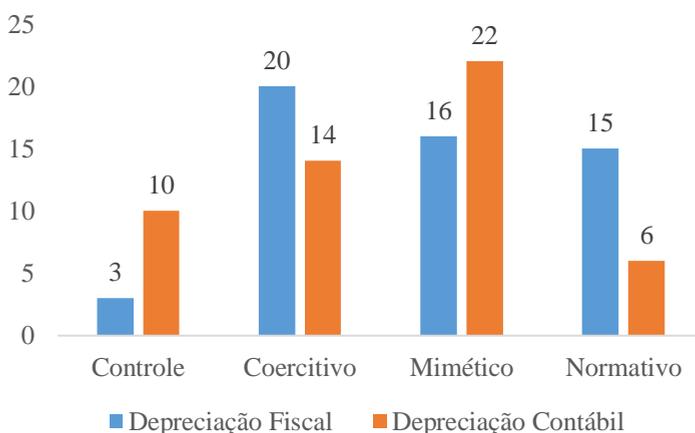
Tabela 4 - Testes Qui-quadrado grupo de controle x pressão isomórfica coercitiva, mimética e normativa – Profissionais Inexperientes.

Profissional Inexperiente	Coercitivo			Mimético			Normativo		
	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	6,075 ^b	1	0,014	3,709 ^b	1	0,054	6,262 ^b	1	0,012
Correção de continuidade ^c	4,765	1	0,029	2,68	1	0,102	4,98	1	0,026
Razão de verossimilhança	6,202	1	0,013	3,757	1	0,053	6,44	1	0,011
Associação Linear x Linear	5,963	1	0,015	3,64	1	0,056	6,154	1	0,013
N de Casos Válidos	53			52			58		

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Percebe-se que tanto as pressões isomórficas coercitivas quanto normativas, possuem $p < 0,050$, e a pressão isomórfica mimética está no limite com $p = 0,050$ – rejeitando-se H_0 . Porém, em relação as pressões normativas, a associação é negativa. Assim, os profissionais inexperientes estão sujeitos as pressões formais e informais dos gestores e/ou proprietários das entidades, mas não estão sujeitos aos órgãos reguladores conforme resultados da amostra. Destaca-se aqui que a depreciação fiscal tem o caráter impositivo, mas a tabela da Receita Federal impõe um teto máximo não mínimo, o que pode ser caracterizado como normativo. Sob esta ótica, os resultados corroboram aos estudos de Gomes (2014); Gomes e Carvalho (2015); Braun et al. (2015); Haberkamp, Hoppen e Kronbauer (2020).

A terceira análise é em relação aos profissionais experientes. A Figura 4, apresenta os resultados, comparando-se as influências das pressões isomórficas no comportamento destes, em relação ao grupo de controle. Da mesma forma que as análises anteriores, nas pressões Coercitiva e Mimética, caso o indivíduo seja influenciado, tenderá a optar pela depreciação fiscal, e tendera a optar pela depreciação contábil caso seja influenciado pela pressão normativa.

**Figura 4 - Opção dos profissionais experientes.**

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Pela Figura 4 e nos valores de frequências, há diferenças entre os níveis de pressões isomórficas coercitivas e normativas dos profissionais experientes em relação ao grupo de controle. Para tal confirmação, na Tabela 5 são demonstrados os resultados do teste Qui-quadrado.

Tabela 5 - Testes Qui-quadrado entre grupo de controle e pressão isomórfica coercitiva, mimética e normativas – profissionais experientes.

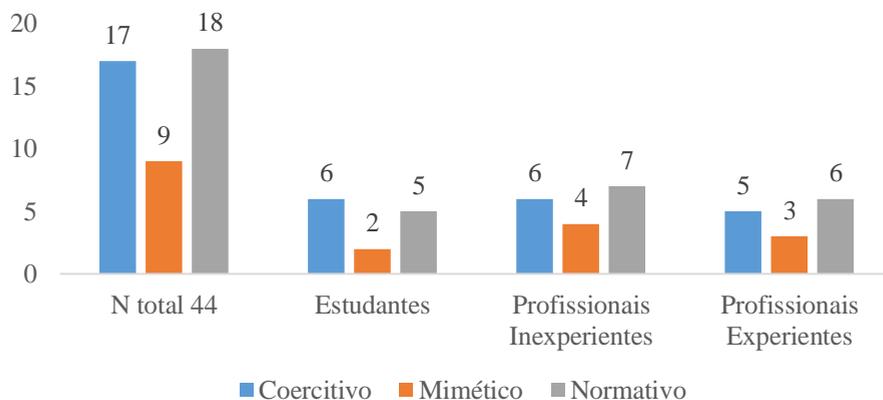
Profissional Experiente	Coercitivo			Mimético			Normativo		
	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)	Valor χ^2	df	Significância (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	6,317 ^b	1	0,012	2,562 ^b	1	0,109	9,795 ^b	1	0,002
Correção de continuidade ^c	4,741	1	0,029	1,576	1	0,209	7,674	1	0,006
Razão de verossimilhança	6,799	1	0,009	2,801	1	0,094	10,421	1	0,001
Associação Linear x Linear	6,18	1	0,013	2,51	1	0,113	9,507	1	0,002
N de Casos Válidos	47			51			34		

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Ao analisar a Tabela 5, é possível inferir que houve a rejeição de H_0 para a pressão isomórfica coercitiva e normativa nos profissionais contábeis. Da mesma forma que os profissionais inexperientes, os profissionais experientes estão sujeitos às pressões formais e informais exercidas sobre a área da contabilidade nas empresas. Este resultado corrobora aos estudos de Gomes (2014); Braun et al. (2015), e Gomes e Carvalho, (2015).

Já não há a mesma inferência sobre a pressão isomórfica normativa. Este não alinhamento com a influência coercitiva, difere dos resultados encontrados nos estudos de Kutianski (2015); Braun et al. (2015), e Oulasvirta (2014), em que, dentre as três formas de isomorfismo, os mecanismos coercitivos e normativos são os mais presentes. No entanto, difere dos estudos de Haberkamp, Hoppen e Kronbauer, (2020), pois não é possível afirmar que há associação da pressão isomórfica mimética.

Outra análise realizada, foi a de verificar se há prevalência de uma das pressões isomórficas sobre as outras, os resultados, podem ser percebidos na Figura 5.

**Figura 5 - Prevalência das pressões isomórficas.**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De um total de 44 observações, há uma leve prevalência do isomorfismo normativo sobre o isomorfismo coercitivo, mas ambos possuem mais participação sobre o isomorfismo mimético. Isto pode ser explicado, porque embora o profissional contábil, sofra pressão por parte dos gestores das empresas, como por exemplo, na prática de gerenciamento de resultado, visto que a depreciação é uma despesa/custo discricionário (DOUKAKIS, 2014), ele está mais suscetível a seguir a normas contábeis, na depreciação a NBC-TG27(R3) e o CPC27 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2020).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo, por meio de uma *Survey*, analisou-se a presença de pressões isomórficas em julgamentos, escolhas contábeis, de estudantes e profissionais da área, após a adoção das IFRS. Para tanto, os respondentes foram divididos em cinco subgrupos: subgrupo de controle; subgrupo que busca identificar o isomorfismo coercitivo; subgrupo que busca identificar o isomorfismo mimético; subgrupo que busca identificar o isomorfismo normativo; e subgrupo que busca identificar se há prevalência entre o isomorfismo coercitivo, mimético e normativo.

Na análise do subgrupo de controle (sem influência), os resultados demonstraram que os estudantes optaram pela depreciação fiscal (67%) e que os profissionais em sua maioria, tanto os inexperientes quanto os experientes optaram pela depreciação contábil. Em relação aos estudantes, o resultado contrapõe duas premissas. A 1ª é a de que a escolha pela depreciação fiscal deve estar associada aos métodos/ensinamentos do reconhecimento e mensuração da depreciação, que normalmente é ministrada nos anos iniciais do curso de Ciências Contábeis em que é prática o uso da tabela da Receita Federal para o cálculo e registro da depreciação. A 2ª diz respeito que ao final do curso o estudante passa a ter um melhor conhecimento das normas contábeis, mais incisivamente ao CPC 27 das IFRS, e a NBC-TG27 (R3), (CFC, 2015) e teoricamente a escolha seria a depreciação contábil.

Ainda sobre os estudantes, aqui todos os subgrupos, o ensino da contabilidade esteve por muitos anos vinculado ao profissional da área do mercado, porém a partir de 2007, com a implementação de cinco programas é que ocorreu uma maior oferta de mestrado em contabilidade, e esta oferta continuou a crescer. Até 2021, existem 32 programas de mestrado e 16 de doutorado, fator que está permitindo uma melhor qualificação dos docentes.

O estudo ao considerar como profissional inexperiente, aquele com até cinco anos de responsabilidade contábil sobre uma empresa e como experiente aquele com mais de cinco anos considerou que estes últimos, teriam se formado no máximo até o ano de 2014. Portanto, tiveram seus estudos sobre a depreciação nos primórdios da implementação das IFRS no Brasil, e que teoricamente também deveriam optar pela depreciação fiscal, o que se confirmou no estudo, quando estes profissionais foram submetidos às pressões isomórficas, porém no grupo de controle, ou seja, sem influência isto não se confirmou.

Os resultados demonstram que se comparados ao Grupo de Controle (sem influência), tanto o profissional contábil inexperiente, quanto o experiente, é suscetível às pressões isomórficas coercitivas, porém não é suscetível às pressões isomórficas normativas. Isto está parcialmente de acordo com a teoria institucional (NORTH, 1990), pois trata-se de diferentes formas de interação humana, assim os resultados do estudo demonstram que estes profissionais estão sujeitos as regras informais, normalmente oriundas da empresa e do governo (coercitivas), mas difere quanto as regras formais oriundas de entidades reguladoras e entidades de classe (normativas). Ainda, pelos resultados do estudo, estes profissionais não estão suscetíveis as pressões isomórficas miméticas.

Os resultados encontrados permitem não rejeitar H_1 , em se tratando de profissionais contábeis inexperientes e experientes. No entanto, rejeita-se parcialmente H_1 , em relação aos estudantes de contabilidade. A experiência profissional, mesmo que inicial, e conhecimentos adquiridos parecem ser fatores que inibem ou não externalidades para escolhas e práticas aplicadas na Contabilidade.

Por tratar-se de uma amostra dirigida, os resultados não podem ser generalizados, fato que não minimiza a importância do estudo em relação ao processo de julgamento contábil. A principal contribuição do estudo, está em introduzir de forma empírica a incidência dos mecanismos isomórficos na formação e no exercício do profissional contábil no processo de julgamento contábil, o que contribui para o desenvolvimento da teoria institucional. Contribui ainda na prática, pois pelos resultados apresentados levanta uma questão aos docentes do curso de ciências contábeis, quanto a abordagem no ensino da mensuração e reconhecimento da depreciação, sendo este a principal sugestão de trabalhos futuros.

REFERÊNCIAS

BARTH, Mary E. Measurement in financial reporting: The need for concepts. **Accounting Horizons**, v. 28, n. 2, p. 331-352, 2014. <https://doi.org/10.2308/acch-50689>

BAUCUS, Melissa S.; MITTENESS, Cheryl. Institutional Theory & Isomorphism Among Illegal Entrepreneurs. In: **Academy of Management Proceedings**. Briarcliff Manor, NY 10510: Academy of Management, 2015. <https://doi.org/10.5465/ambpp.2015.13861abstract>

BRADSHAW, Mark T.; MILLER, Gregory S. Will harmonizing accounting standards really harmonize accounting? Evidence from non-US firms adopting US GAAP. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 23, n. 2, p. 233-264, 2008. <https://doi.org/10.1177/0148558X0802300206>

BRAUN, Gary P.; HAYNES, Christine M.; LEWIS, Tom D.; TAYLOR, mark H. Principles-based vs. rules-based accounting standards: The effects of auditee proposed accounting treatment and regulatory enforcement on auditor judgments and confidence. **Research in Accounting Regulation**, v. 27, n. 1, p. 45-50, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2015.03.005>

CARMO, Carlos H. Silva do; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, p. 242-262, 2011. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772011000300002>

COHEN, Jeffrey R.; KRISHNAMOORTHY, Ganesh; PEYTCHEVA, Marieta; WRIGHT, Arnold M. How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors' judgments to constrain aggressive reporting in a principles-based versus rules-based accounting environment? **Accounting Horizons**, v. 27, n. 3, p. 579-601, 2013. <https://doi.org/10.2308/acch-50502>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/455_CPC00%20Pronunciamento.pdf>. Acesso em 02 de março de 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 27 – Ativo Imobilizado**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%20104.Pronunciamento.pdf>. Acesso em 02 de março de 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC-TG27(R3)**. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG27\(R3\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG27(R3))>. Acesso em 28 de junho de 2020.

DIAS, Cláudevi Pereira et al. Evidenciação De Informações Socioambientais, Teoria Da Legitimidade E Isomorfismo: Um Estudo Com Mineradoras Brasileiras. **GeCont**, v. 1, n. 1, p. 100-118, 2014.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. **American Sociological Review**. Washington, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983. <https://doi.org/10.2307/2095101>

DJANEGARA, Moermahadi Soerja et al. The effect of institutionalization isomorphic pressures and the role of knowledge management on investment decisions of the accounting information systems. **Polish Journal of Management Studies**, v. 18, n. 2, p. 46-58, 2018. DOI: 10.17512/pjms.2018.18.2.04

DOADRIO, Leopoldo; ALVARADO, María; CARRERA, Nieves. Reforma de la normativa contable española: análisis de su entramado institucional. **Revista de Contabilidad**, v. 18, n. 2, p. 200-216, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.02.002>

DOUKAKIS, Leonidas C. The effect of mandatory IFRS adoption on real and accrual-based earnings management activities. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 33, n. 6, p. 551-572, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2014.08.006>

DUFOUR, Dominique; TELLER, Pierre; LUU, Philippe. A neo-institutionalist model of the diffusion of IFRS accounting standards. **Computational Economics**, v. 44, n. 1, p. 27-44, 2014.

FAVERO, Luiz Paulo et al. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FEIL, Alexandre A.; DIEHL, Liciane; SCHUCK, Rogério J. Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes. **Cad. EBAPE.BR**, v. 15, n. 2, p. 256-273, 2017. <http://dx.doi.org/10.1590/1679-395160994>

FIELD, Andy. **Descobrimo a estatística usando o SPSS-2**. São Paulo: Bookman Editora, 2011.

FOGEL, Kathy; EI-KHATIB, Rwan; FENG, Nancy C.; SPELLISCY, Ciara T. Compliance costs and disclosure requirement mandates: Some evidence. **Research in Accounting Regulation**, v. 27, n. 1, p. 83-87, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2015.03.010>

GOMES, LUIZ. F. A. Monteiro. **Teoria da decisão**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

GOMES, Isabel da Silva Macedo. **Práticas de contabilidade e controlo de gestão no setor automóvel**. 2014. 93 f. Tese de Doutorado (Doutorado em Contabilidade) - Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal.

GOMES, Patrícia S.; CARVALHO, João Baptista da Costa. O Processo de Harmonização Internacional da Contabilidade. IN: Congresso dos TOC, I, 2015, Barcelos, Portugal. **Anais...** Barcelos, Portugal, TOC, 2015.

GREENWOOD, Royston; HININGS, Christopher R. Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. **Academy of management review**, v. 21, n. 4, p. 1022-1054, 1996. <https://doi.org/10.5465/amr.1996.9704071862>

HABERKAMP, Ângela Maria; HOPPEN, Norberto; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Julgamento e Tomada de Decisão dos Contadores no Processo de Controle do Ativo Imobilizado. **Revista Universo Contábil**, v. 16, n. 1, p. 1-23, 2020. <https://doi.org/10.4270/RUC.2020103>

HARRISON, Jeffrey S.; VAN DER LAAN SMITH, Joyce. Responsible accounting for stakeholders. **Journal of Management Studies**, v. 52, n. 7, p. 935-960, 2015. <https://doi.org/10.1111/joms.12141>

HASTIE, Reid. Problems for judgment and decision making. **Annual review of psychology**, v. 52, n. 1, p. 653-683, 2001. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.52.1.653>

HOQUE, Zahirul; ADAMS, Carol. The rise and use of balanced scorecard measures in Australian government departments. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 3, p. 308-334, 2011. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00527.x>

JONES, Rowan; CARUANA, Josette. Public sector accounting and auditing in the United Kingdom. IN: **Public Sector Accounting and Auditing in Europe**. Palgrave Macmillan, London, 2015. p. 219-234.

JUDGE, William; LI, Shaomin; PINSKER, Robert. National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. **Corporate Governance: An International Review**, v. 18, n. 3, p. 161-174, 2010. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>

KAUFMANN, Arnold. **A Ciência da tomada de decisão: uma introdução à praxiologia**. São Paulo: Zahar Editores, 1981.

KUTIANSKI, Sandi. **Processo de mudança de contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do Estado do Paraná**. 2015. 162 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Contabilidade) - Programa de pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR.

MARTINS, Orleans Silva; LIMA, Diana Vaz; SILVA, José Dionísio Gomes. *Frame Dependence* no comportamento do profissional contábil face à adoção dos novos padrões contábeis internacionais. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 2, p. 51-69, 2015.

MCENROE, John E.; SULLIVAN, Mark. An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers regarding principles versus rules based accounting standards. **Research in Accounting Regulation**, v. 25, n. 2, p. 196-207, 2013. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2013.08.008>

NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. Cambridge: Cambridge University.1990.

ORO, Ieda Margarete; KLANN, Roberto Carlos. Avaliação da capacidade de julgamento & tomada de decisão baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, p. 51-68, 2017. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v16n47p51-68>

OULASVIRTA, Lasse. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>

PARK, Yun W.; SHIN, Hyun-Han. Board composition and earnings management in Canada. **Journal of Corporate Finance**, v. 10, n. 3, p. 431-457, 2004. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(03\)00025-7](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(03)00025-7)

QI, Yufang. Intervention and Display of Accounting Professional Judgment via Performance. IN: International Conference on Science and Social Research, 3, 2014, Budapest, Hungary. **Anais...** Budapest, Hungary: RSCCONF, 2014. <https://doi.org/10.2991/icssr-14.2014.224>

ROCKNESS, Howard O.; ROCKNESS, Joanne W. Navigating the complex maze of ethics CPE. **Accounting and the Public Interest**, v. 10, n. 1, p. 88-104, 2010. <https://doi.org/10.2308/api.2010.10.1.88>

RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 6, p. 739-757, 2007. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.02.007>

SARLO NETO, Alfredo; RODRIGUES, Adriano; ALMEIDA, José E. Feres. Concentração de votos e acordo de acionistas: influências sobre o conservadorismo. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 21, n. 54, p. 6-22, 2010. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=257119481002>

SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management accounting research**, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994. <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1019>

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities**. Stanford: Sage Publications, 2013.

SHARMA, Sunil et al. Strategic Responses to Deregulation: An Institutional Theory Perspective. **Indian Institute of Management Ahmedabad, Research and Publication Department**, v. 1, n. 1, p. 3-18, 2015. <http://hdl.handle.net/11718/16596>

SILVA, César A. Tibúrcio; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; TAVARES, Adilson de Lima; LIMA, Diana Vaz de. Influência do incentivo ao conservadorismo nas escolhas contábeis relacionadas ao

reconhecimento de provisão de contingências passivas. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, p. 06-20, 2010. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20106>

SILVA, Denise Mendes Da; MARTINS, Vinícius Aversari; LEMES, Sirlei. Escolhas Contábeis: reflexões para a pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 29, p. 129-156, 2016. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n29p129>

TOURON, Philippe. The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 6, p. 851-873, 2005. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.011>

TSAMENYI, Mathew; CULLEN, John; GONZÁLEZ, José María González. Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 4, p. 409-432, 2006. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.002>

TUTTLE, Brad; DILLARD, Jesse. Beyond competition: Institutional isomorphism in US accounting research. **Accounting Horizons**, v. 21, n. 4, p. 387-409, 2007. <https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.4.387>

WANG, Qian; ETTREDGE, Michael. Discretionary allocation of corporate income to segments. **Research in accounting regulation**, v. 27, n. 1, p. 1-13, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2015.03.001>

YAPA, Prem W. Senarath; KRAAL, Diane; JOSHI, Mahesh. The adoption of 'International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes': Convergence or divergence with local accounting standards in selected ASEAN countries? **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, v. 9, n. 1, p. 3-24, 2015. https://papers.ssrn.com/abstract_id=2490331

YOSRA Mnif Sellami; YOSRA Gafsi. Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards, **International Journal of Public Administration**, v. 42, n. 2, 119-131, 2019. DOI: 10.1080/01900692.2017.1405444.

ZARZESKI, Marilyn Taylor. Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. **Accounting horizons**, v. 10, n. 1, p. 18-34, 1996.

ZUCKER, Lynne G. Institutional theories of organization. **Annual review of sociology**, v. 13, n. 1, p. 443-464, 1987. <https://doi.org/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>

Endereço dos Autores:

Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Rua: Universitária, 2069
Cascavel – PR - Brasil
85819-110.