

Efeitos da familiaridade, complexidade da tarefa e experiência do preparador no reconhecimento da receita

Paulo Vitor Souza de Souza^{1, 2}

 <https://orcid.org/0000-0001-5746-1746>

E-mail: paulovsouza@ufpr.br

Rafael de Lacerda Moreira³

 <https://orcid.org/0000-0001-9963-0114>

E-mail: rafael.l.moreira@ufes.br

Ricardo Lopes Cardoso⁴

 <https://orcid.org/0000-0002-0058-0063>

E-mail: ricardo.cardoso@fgv.br

¹ Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Curitiba, PR, Brasil

² Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Belém, PA, Brasil

³ Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Departamento de Ciências Contábeis, Vitória, ES, Brasil

⁴ Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil

Recebido em 23/09/2024 – Desk aceite em 21/11/2024 – 2ª versão aprovada em 11/02/2025

Editor-Chefe Acadêmico: Andson Braga de Aguiar

Editor Associado: Eduardo da Silva Flores

RESUMO

Este estudo examina como a familiaridade com os padrões contábeis, a complexidade das tarefas e a experiência do preparador influenciam o julgamento e a tomada de decisão (JDM) dos contadores em relação à contabilização de receitas de contratos com clientes. Reconhecer o impacto da familiaridade com padrões e experiência nas decisões contábeis permite que as organizações invistam em treinamento e desenvolvimento de preparadores, garantindo a preparação para novos padrões e tarefas complexas. Entender como a familiaridade com os padrões contábeis e a experiência dos preparadores influenciam as decisões contábeis melhora a transparência e a confiabilidade dos relatórios financeiros, o que beneficia investidores, reguladores e partes interessadas ao reforçar a governança corporativa e a estabilidade do mercado. O experimento empregou um delineamento 2x2 que manipulou a familiaridade com as normas contábeis (*International Accounting Standard* [IAS] 18 vs. *International Financial Reporting Standards* [IFRS] 15) e a complexidade da tarefa. Os preparadores de demonstrações financeiras concluíram uma tarefa de contabilização de receitas. Comparamos as decisões dos participantes usando uma análise de variância e testes de razão de variância para medir o ruído nos julgamentos entre os participantes dos quatro grupos. Além disso, medimos a experiência do preparador com base em seu tempo de experiência na profissão contábil. Os resultados indicam que a familiaridade com as normas e a complexidade da tarefa não afetaram significativamente a tomada de decisão. No entanto, uma maior familiaridade com uma norma levou a decisões mais variadas. Curiosamente, mesmo em tarefas complexas, a familiaridade com uma norma aumentou a variabilidade da decisão. Além disso, preparadores menos experientes exibiram maior variabilidade em suas decisões entre tarefas complexas e não complexas do que preparadores mais experientes. Essas descobertas sugerem que os preparadores de demonstrações financeiras no Brasil estão se adaptando às novas normas e destacam o impacto da experiência no efeito da complexidade da tarefa sobre o julgamento contábil.

Palavras-chave: contabilidade comportamental, reconhecimento de receita, IFRS 15, heurística de julgamento, complexidade padrão.

Endereço para correspondência

Paulo Vitor Souza de Souza

Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

Avenida Prefeito Lotário Meissner, 632, 1º andar, sala 120 – CEP: 80210-170

Jardim Botânico – Curitiba – PR – Brasil

Este é um texto bilíngue. Este artigo também foi traduzido para o Inglês e publicado sob o DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x20252215.en>

Este artigo é proveniente de uma dissertação de mestrado defendida pelo coautor Paulo Vitor Souza de Souza em 2016.

Estudo apresentado no *Behavioral Science Lab* 2022, maio de 2022.



Effects of familiarity, task complexity, and preparer experience on revenue recognition

ABSTRACT

This study examines how familiarity with accounting standards, task complexity, and preparer experience influence accountants' judgment and decision-making (JDM) regarding the accounting for revenues from contracts with customers. Recognizing the impact of familiarity with standards and experience on accounting decisions enables organizations to invest in preparer training and development, ensuring preparedness for new standards and complex tasks. Understanding how familiarity with accounting standards and preparers' experience influence accounting decisions improves the transparency and reliability of financial reports, which benefits investors, regulators, and stakeholders by reinforcing corporate governance and market stability. The experiment employed a 2x2 design that manipulated familiarity with accounting standards (International Accounting Standard [IAS] 18 vs. International Financial Reporting Standards [IFRS] 15) and task complexity. Financial statement preparers completed a revenue accounting task. We compared the participants' decisions using an analysis of variance and variance ratio tests to measure noise in judgments between participants in the four groups. Additionally, we measured the preparer's experience based on their length of experience in the accounting profession. The results indicate that familiarity with the standards and task complexity did not significantly affect decision-making. However, greater familiarity with a standard led to more varied decisions. Interestingly, even in complex tasks, familiarity with a standard increased decision variability. Moreover, less experienced preparers exhibited greater variability in their decisions between complex and non-complex tasks than more experienced preparers did. These findings suggest that financial statement preparers in Brazil are adapting to new standards and highlight the impact of experience on the effect of task complexity on accounting judgment.

Keywords: behavioral accounting, revenue recognition, IFRS 15, judgment heuristics, standard complexity.

1. INTRODUÇÃO

O reconhecimento de receita é uma das principais inconsistências identificadas pelo Conselho de Supervisão de Contabilidade de Empresas Públicas (*Public Company Accounting Oversight Board*, PCAOB - Griffith et al., 2015). Devido à diversidade de normas contábeis aplicáveis ao reconhecimento de receita e às diretrizes conflitantes entre as *International Accounting Standards* (IAS) 11 e 18, o *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu a *International Financial Reporting Standard* (IFRS) 15 em 2014, que entrou em vigor em períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018.

A contabilização da receita de contratos com clientes envolve uma série de julgamentos profissionais. A complexidade da tarefa de reconhecimento da receita depende de como as informações da transação são disponibilizadas ao contador.

Mudanças constantes nas normas contábeis implicam a necessidade de preparadores e auditores de relatórios financeiros aplicarem normas contábeis desconhecidas (pelo menos durante o período de transição e os primeiros anos de implementação). Quase metade (45%) dos relatórios de auditoria que acompanharam as demonstrações financeiras das maiores empresas brasileiras listadas no exercício findo em 31 de dezembro de 2018 mencionaram questões de reconhecimento de receita como um Principal Assunto de Auditoria (PAA) (Vargas et al., 2022).

A familiaridade afeta a interpretação das normas contábeis por parte do preparador. Quanto mais preparado o contador estiver em relação a uma norma, maior será sua familiaridade com ela e melhor será seu julgamento (Chand et al., 2010). Segundo Sappor et al. (2023), a familiaridade com uma norma IFRS é um caminho fundamental para sua adoção e interpretação eficazes. Assim, quanto mais familiarizado o tomador de decisão estiver com as normas introduzidas, menos dificuldades encontrará ao aplicá-las (Maradona et al., 2022).

Além disso, a complexidade pode aumentar o esforço necessário para resolver uma tarefa e o ruído nas decisões tomadas por diferentes indivíduos ou pelo mesmo indivíduo em diferentes tarefas. Assim, quanto mais complexa uma tarefa, maior a diferença no julgamento profissional (Libby & Tan, 1994; Kahneman et al., 2021). Além disso, a experiência profissional pode contribuir para uma melhor tomada de decisão (Bonner, 1990) e é considerada um fator significativo na redução de falhas individuais de profissionais de auditoria (Li et al., 2017).

Estudos examinaram os efeitos da complexidade, familiaridade e experiência na tomada de decisão de profissionais de contabilidade. De acordo com Asare e McDaniel (1996), a familiaridade e a complexidade da tarefa influenciam a eficácia da detecção de erros no processo de auditoria. Em contraste, Arnold et al. (2000) argumentam que a experiência não atenua o viés na

tomada de decisão. Chand et al. (2010) constataram que tanto a familiaridade quanto a complexidade das normas contábeis afetam significativamente os julgamentos dos preparadores de demonstrações financeiras. Da mesma forma, Mala e Chand (2014) sugerem que uma orientação mais direcionada sobre a aplicação de uma norma tende a aprimorar o julgamento dos preparadores, mesmo ao executar tarefas complexas.

Ao discutir a aplicação das normas IFRS, Khamis (2016) observa que mesmo preparadores experientes tiveram dificuldade em adotar os novos padrões de reconhecimento e mensuração de receitas. Barniv et al. (2022) analisaram o impacto da experiência dos analistas em IFRS na precisão de suas previsões e constataram que maior experiência leva a maior precisão, ousadia e pontualidade das previsões. Nguyen et al. (2023) indicam que preparadores com mais experiência tendem a aplicar as normas IFRS de forma mais eficaz dentro das organizações.

Com base nessas evidências, há uma literatura substancial sobre a complexidade, familiaridade e experiência dos preparadores na elaboração de demonstrações financeiras. No entanto, não houve aplicação conjunta dessas abordagens, especialmente no que diz respeito à análise sob a perspectiva da nova norma contábil.

Estudos indicam que familiaridade e complexidade influenciam interativamente a eficácia dos profissionais (Asare & McDaniel, 1996; Chand et al., 2010) e que diferenças na experiência dos preparadores afetam a comparabilidade dos relatórios financeiros (Chand et al., 2009; Almeida & Lemes, 2013). No entanto, os achados de Chand et al. (2024) sugerem que essas variáveis nem sempre

apresentam relações significativas, destacando lacunas na compreensão de como elas se conectam. Portanto, este estudo aborda uma lacuna específica, examinando como esses atributos contribuem coletivamente para uma melhor tomada de decisão pelos preparadores de demonstrações financeiras.

Assim, este estudo investiga a influência da familiaridade com as normas, da complexidade das tarefas e da experiência do preparador na contabilização de receitas de contratos com clientes. Evidências de efeitos cognitivos na aplicação das normas contábeis podem ajudar os profissionais a compreender como as normas podem ser interpretadas e como as informações reportadas nas demonstrações financeiras podem ser distorcidas.

A originalidade deste estudo reside na análise conjunta da familiaridade com as normas contábeis, da complexidade das tarefas e da experiência dos preparadores em julgamentos e tomadas de decisão sobre o tratamento contábil de eventos contábeis específicos, como o reconhecimento de receita. Ao reconhecer o impacto significativo da familiaridade com as normas e da experiência nas decisões contábeis, as organizações podem investir estrategicamente em iniciativas de treinamento e desenvolvimento de preparadores, garantindo assim a preparação para a implementação de novas normas e o manuseio de tarefas complexas. Além disso, compreender a relação entre a familiaridade com as normas contábeis e a experiência dos preparadores melhora a transparência e a confiabilidade dos relatórios financeiros. Isso, por sua vez, beneficia investidores, reguladores e partes interessadas, reforçando as práticas de governança corporativa e promovendo a estabilidade do mercado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilização da Receita

O reconhecimento de receitas é desafiador devido à diversidade de operações que geram receita em diferentes setores (Zhang, 2005). Portanto, apesar de sua importância para a tomada de decisão de diversos usuários da informação, relativamente poucos estudos examinaram esse atributo. No entanto, de acordo com Lu e Wang (2018), a literatura tem examinado o efeito dos padrões de reconhecimento de receitas na informatividade dos resultados contábeis.

Internacionalmente, a IFRS 15 (IASB, 2014) entrou em vigor em 2018. Esta norma trata da receita de contratos com clientes e substituiu as *International Accounting Standards* (IAS) 11 e 18. De acordo com a IAS 18 (IASB,

2012), que vigorou no Brasil entre janeiro de 2010 e dezembro de 2017, a primeira decisão relevante para o reconhecimento da receita foi identificar se ela era advinda da venda de mercadorias, da prestação de serviços, de juros, *royalties* ou dividendos. Em muitos casos, o contrato ou o faturamento fornecem evidências objetivas para auxiliar o profissional de contabilidade a tomar essa decisão.

No entanto, de acordo com a IFRS 15, preparadores e auditores precisam exercer uma série de julgamentos profissionais relevantes para reconhecer a receita de contratos com clientes, independentemente de a transação envolver a venda de bens ou a prestação de serviços. Os materiais de treinamento sobre a IFRS 15 geralmente agrupam esses julgamentos em cinco etapas para o

reconhecimento da receita: (1) identificar o contrato com um cliente, (2) identificar as obrigações de desempenho no contrato, (3) determinar o preço da transação, (4) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho no contrato e (5) reconhecer a receita (KPMG, 2022).

Os gestores responsáveis pelo reconhecimento de receitas precisam prestar mais atenção em como as demonstrações financeiras refletem suas decisões operacionais (Huefner, 2016) e devem regular cuidadosamente esse processo de reconhecimento devido à descrição das empresas sobre suas receitas (Johnson, 2018). Portanto, investigar se preparadores e auditores de demonstrações financeiras apresentam vieses em seus julgamentos sobre o reconhecimento de receita é uma prática recomendada essencial. Nas palavras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), preparadores e auditores devem estar cientes das “armadilhas mentais” que influenciam seus julgamentos profissionais na contabilização de receitas (CVM, 2022).

Algumas pesquisas relataram que o IFRS 15 não gera mudanças significativas para a maioria das empresas, mas para empresas envolvidas em contratos de serviço de longo prazo e acordos de múltiplos elementos, as mudanças são maiores (Aladwey & Diab, 2023; Belesis et al., 2021; Veysey, 2020, Kabir & Su, 2022). Essas modificações podem causar flutuações na avaliação de títulos, bem como mudanças na forma como as empresas operam e em seus custos e fluxos de caixa (Napier & Stadler, 2020).

2.2. Tomada de Decisão Contábil sob Incerteza

É essencial compreender os julgamentos e decisões dos preparadores de demonstrações financeiras, pois são esses profissionais que atribuem a confiabilidade inicial às informações que serão utilizadas pelos provedores de capital (Clor-Proell & Maines, 2014). No entanto, além de confiáveis, as informações devem ser capazes de influenciar a tomada de decisões, ou seja, devem ser relevantes (IASB, 2018).

Um dos objetivos da pesquisa sobre julgamento e tomada de decisão contábil é desenvolver e testar teorias sobre os processos cognitivos enfrentados pelos preparadores de demonstrações financeiras. Além disso, esta pesquisa visa avaliar a qualidade e aprimorar os julgamentos desses profissionais (Trotman et al., 2011).

Normas baseadas em princípios são caracterizadas por vaguidade e imprecisão (Penno, 2008), o que pode levar a diferentes interpretações baseadas no julgamento profissional. Isso afeta a comparabilidade e a confiabilidade das informações (Bradbury & Schröder, 2012). Por outro lado, normas contábeis baseadas em regras fornecem

orientações mais detalhadas sobre o tratamento contábil apropriado para cada transação (Sarquis, 2021).

As normas IFRS contêm muitos termos probabilísticos que estabelecem o limite para a divulgação de informações ou o reconhecimento de determinados elementos contábeis (Cardoso et al., 2023; Douppnik & Riccio, 2006). Assim, a possibilidade de múltiplas interpretações desses termos, mesmo em nível conceitual, pode resultar em ruídos na tomada de decisão dos profissionais (Kahneman et al., 2021). As normas IFRS são baseadas em princípios, pois conferem aos preparadores de demonstrações financeiras maior liberdade de julgamento profissional na determinação do tratamento contábil a ser aplicado (Sarquis, 2021).

Devido à importância do raciocínio probabilístico para a tomada de decisões, pesquisadores têm se dedicado a estudar como os indivíduos percebem, processam e avaliam eventos futuros incertos (Slovic et al., 1977). Uma compreensão mais específica dos processos envolvidos na avaliação de tais eventos é necessária para evitar vieses cognitivos (Hogarth, 1975). Considerando que as normas contábeis emitidas pelo IASB são baseadas em princípios e contêm muitos termos probabilísticos relacionados a eventos futuros incertos, é importante discutir a incerteza no processo de tomada de decisão em pesquisas comportamentais e compreender os diversos efeitos cognitivos que distorcem os julgamentos feitos pelos preparadores de demonstrações financeiras.

2.3 Processos Cognitivos no Julgamento e na Tomada de Decisão

Estudos comportamentais têm abordado vieses que influenciam os julgamentos e decisões de profissionais de diversas profissões. Esses vieses revelam a heurística do pensamento sob a incerteza que os tomadores de decisão frequentemente enfrentam (Tversky & Kahneman, 1974). Segundo Hammond et al. (1998), embora os indivíduos acreditem que tomam decisões de forma racional e objetiva, eles tendem a apresentar vieses que influenciam suas escolhas e afetam seu melhor julgamento profissional.

A Teoria do Processo Dual (TPD) sugere que diferentes processos cognitivos, como raciocínio, julgamento e tomada de decisão, podem ser categorizados em dois sistemas de processamento mental: Sistema 1 e Sistema 2 (Evans & Stanovich, 2013). O Sistema 1, ou processos mentais de nível inferior, é descrito como rápido, reativo, automático, intuitivo, heurístico e afetivo, e está associado a operações perceptivas e afetivas. Em contraste, os processos mentais de nível superior (Sistema 2) são lentos, controlados, reflexivos, baseados em regras, trabalhosos

e conscientes. Eles estão associados a tarefas cognitivas que exigem energia substancial, como raciocínio dedutivo e pensamento hipotético (Grayot, 2020).

Devido a limitações cognitivas, os humanos constroem modelos simplificados do mundo. Esses modelos produzem heurísticas, que fornecem atalhos que podem levar a decisões eficientes (Shanteau, 1989). Assim, ao julgar probabilidades, os humanos tendem a empregar heurísticas para simplificar seus julgamentos. Isso pode resultar em decisões razoáveis, mas também pode levar a erros sistemáticos graves (Kahneman & Tversky, 1973; Tversky & Kahneman, 1973).

Heurísticas e vieses no julgamento e na tomada de decisões estão relacionados a falhas no modo de pensar dos indivíduos. A heurística considera erros sensoriais e vieses como formas de pensamento irracional. Essas falhas provavelmente prejudicarão as decisões empresariais (Hammond et al., 1998). Em fevereiro de 2022, a CVM emitiu ofício enfatizando aspectos relevantes a serem observados na elaboração das demonstrações contábeis referentes ao exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2021. O ofício enfatizou que os preparadores e auditores devem estar cientes das armadilhas mentais ao exercer o julgamento profissional (CVM, 2022).

Podemos esperar uma reação inevitável dos preparadores em relação às características da nova norma contábil (IFRS 15) quando ela for inserida no ambiente brasileiro. A familiaridade com a norma pode influenciar seus julgamentos sobre o processo de reconhecimento de receita. Outro fator relacionado ao processo de reconhecimento de receita é a complexidade da tarefa contábil. Portanto, é essencial analisar a literatura para delinear hipóteses para esta pesquisa.

A TPD sugere que as pessoas utilizem dois sistemas de processamento mental ao tomar decisões: o Sistema 1 é rápido e intuitivo, enquanto o Sistema 2 é mais lento e analítico (Evans & Stanovich, 2013; Grayot, 2020). Na contabilidade, a familiaridade com as normas contábeis, a complexidade das tarefas e a experiência do preparador podem influenciar o sistema utilizado.

2.3.1. Familiaridade com o padrão

A familiaridade é considerada uma variável importante que afeta a forma como os preparadores interpretam e aplicam as normas contábeis. Preparadores mais bem treinados e mais expostos à norma que precisam aplicar estarão mais familiarizados com ela (Chand et al., 2010). Portanto, as interpretações e aplicações de normas antigas tendem a ser mais consistentes do que as de normas novas.

Aqueles que são menos familiarizados ou menos experientes em uma determinada tarefa de julgamento

tendem a se comportar de forma mais cautelosa ou a ser mais avessos ao risco em comparação com aqueles que estão mais familiarizados com a tarefa. Em outras palavras, profissionais que não estão familiarizados com as normas contábeis podem relutar em exercer seu julgamento. Por outro lado, como Chand et al. (2010) apontam a familiaridade com uma norma permite que os preparadores gastem menos esforço (por exemplo, tempo, esforço cognitivo, dinheiro e outros recursos) referindo-se ao seu conteúdo e, em vez disso, apliquem maior concentração ao exercício do julgamento profissional. Portanto, propomos que o ruído nas decisões está negativamente associado à familiaridade do profissional com a norma que ele precisa aplicar:

H_{1a} : Há mais dispersão entre os julgamentos de profissionais que aplicam um padrão desconhecido (por exemplo, o novo padrão IFRS 15) do que entre os julgamentos de profissionais que aplicam um padrão conhecido (por exemplo, o antigo padrão IAS 18).

2.3.2. Complexidade da tarefa

Conforme estabelecido por Libby e Tan (1994), o nível de complexidade de uma tarefa contábil pode ser definido de duas maneiras: estruturada (não complexa) ou não estruturada (complexa).

Ações rotineiras ou familiares, como dirigir um carro ou resolver um problema matemático simples, são consideradas tarefas estruturadas. Existe um procedimento bem estabelecido que pode ser seguido para cada uma delas, ou uma resposta objetivamente correta (Chand et al., 2010). Tarefas estruturadas apresentam problemas bem definidos que não requerem definição. As soluções e informações são bem especificadas, e o nível de raciocínio ou o número de cálculos necessários para a elaboração são baixos (Libby & Tan, 1994). Muitas tarefas estruturadas podem ser adequadamente tratadas pelo rápido Sistema 1 (Kahneman, 2013).

Tarefas não estruturadas, no entanto, podem não fornecer respostas objetivamente corretas. Elas também fornecem menos orientação e são geralmente mais complexas do que tarefas estruturadas (Chand et al., 2010). Tarefas que exigem a definição do problema, a geração de soluções alternativas, a busca de informações em diferentes fontes e a execução de cálculos complexos podem ser categorizadas como complexas ou não estruturadas (Libby & Tan, 1994). Portanto, tarefas não estruturadas demandam o esforço do lento Sistema 2 (Kahneman, 2013). Para Chand et al. (2010), quando uma tarefa é complexa, o profissional deve interpretar expressões de incerteza e avaliar vários princípios gerais para determinar o nível de divulgação corporativa.

Portanto, a complexidade das tarefas pode afetar as decisões sobre o momento do reconhecimento e da mensuração da receita. Dependendo de como a tarefa é apresentada ao tomador de decisão, haverá mais ruído nas decisões para tarefas complexas e menos ruído para tarefas não complexas. A familiaridade do profissional com a norma não protegerá sua decisão contra ruído. Consequentemente:

H_{2a}: Há mais dispersão entre os julgamentos de profissionais que resolvem tarefas complexas (ou seja, não estruturadas) do que entre aqueles que resolvem tarefas não complexas (ou seja, estruturadas).

H_{2b}: Mesmo entre profissionais familiarizados com o padrão, há mais dispersão nos julgamentos daqueles que resolvem tarefas complexas (ou seja, não estruturadas) do que nos julgamentos daqueles que resolvem tarefas não complexas (ou seja, estruturadas).

2.3.3. Experiência dos preparadores na tomada de decisões

O processo de tomada de decisão requer a compreensão da natureza do desempenho organizacional, que pode ser influenciado pelo nível de conhecimento dos profissionais baseado na experiência (Bonner, 1990). Portanto, identificar diferentes níveis de conhecimento com base na experiência profissional pode ajudar as organizações a designar indivíduos de forma eficaz para tarefas mais adequadas (Tubbs, 1992).

De acordo com Obradović et al. (2018), as normas contábeis são flexíveis em relação à formação educacional e à experiência profissional dos preparadores de demonstrações financeiras. Isso permite que as empresas empreguem profissionais que podem não ter experiência relevante com normas contábeis. Além disso, Mısırlıoğlu et al. (2013) apontam que, durante o período de transição obrigatória para as IFRS, as organizações tiveram dificuldade em produzir demonstrações financeiras que estivessem em conformidade com essas normas devido à falta de conhecimento e experiência de seus profissionais em IFRS.

A experiência de um profissional na aplicação das IFRS impacta significativamente sua atitude em relação à geração de informações de qualidade (Obradović et al., 2018). Portanto, conforme sugerido por Mısırlıoğlu et al. (2013), as limitações na experiência dos preparadores

de demonstrações financeiras podem representar uma barreira significativa para a adoção bem-sucedida das normas IFRS. Assim, a seguinte hipótese foi delineada:

H_{3a}: Há maior dispersão de julgamento no grupo de profissionais menos experientes em comparação ao grupo de profissionais mais experientes quando se trata de padrões menos familiares (IFRS 15).

A literatura relata evidências que indicam um efeito significativo da experiência quando a complexidade da tarefa é considerada. Abdolmohammadi e Wright (1987) apresentam evidências de diferenças significativas na tomada de decisão entre profissionais experientes e inexperientes, tanto para tarefas estruturadas quanto não estruturadas. Contadores são mais propensos a escolher uma representação apropriada do problema quando o formato da tarefa é apropriado ou quando possuem mais experiência (Vera-Muñoz et al., 2001). Além disso, evidências mostram que a experiência em auditoria reduz significativamente as falhas individuais dos auditores (Li et al., 2017).

Em consonância com as crenças convencionais, trabalhadores mais velhos são frequentemente percebidos como tendo uma capacidade reduzida de aprendizagem (Brooke & Taylor, 2005). Essa percepção pode nos levar a supor que profissionais menos experientes estariam mais abertos a novos padrões. No entanto, ao contrário dos estereótipos comuns, certos resultados de pesquisas indicam que a idade dos funcionários está negativamente correlacionada com a capacidade de adaptação à mudança. Essa relação depende de diversas variáveis moderadoras (Kunze et al., 2013). Além disso, a resiliência pessoal, que abrange autoestima, otimismo e controle percebido, demonstrou estar associada a uma maior aceitação da mudança organizacional (Wanberg & Banas, 2000).

Segundo Abdolmohammadi e Wright (1987), profissionais menos experientes apresentam maior incerteza em suas decisões em comparação aos profissionais mais experientes, sendo que indivíduos mais experientes demonstram menos incerteza, mesmo diante de tarefas mais complexas. Assim, foi formulada a seguinte hipótese de pesquisa:

H_{3b}: O nível de dispersão de julgamento difere entre profissionais menos experientes na resolução de tarefas complexas e não complexas. No entanto, essa diferença não ocorre quando se comparam profissionais mais experientes.

3. MATERIAL E MÉTODOS

3.1. Experimento

Desenvolvemos um experimento para investigar como a complexidade das tarefas, a familiaridade com os padrões e a experiência profissional afetam os julgamentos dos contadores sobre o reconhecimento e a mensuração de receitas. Pedimos aos participantes que tomassem decisões relacionadas a mensuração de receitas.

Manipulamos a familiaridade exigindo que os participantes aplicassem o IAS 18 ou o IFRS 15. No contexto brasileiro, o IAS 18 é mais familiar, dado o período de sua validade no Brasil (1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2017), enquanto o IFRS 15 só entrou em vigor em 1º de janeiro de 2018. Coletamos dados para esta pesquisa entre agosto de 2017 e agosto de 2018. Portanto, consideramos o IFRS 15 menos familiar para os participantes.

Informamos aos participantes que a política contábil de reconhecimento de receita estava sendo reformulada no Brasil e que eles deveriam avaliar o reconhecimento de receita usando uma das normas contábeis, distribuídas aleatoriamente entre os participantes. Com base na norma atribuída, os participantes assistiram a um breve vídeo apresentando os critérios fundamentais para o reconhecimento de receita segundo o IAS 18 ou o IFRS 15. Os vídeos para ambas as normas eram semelhantes em termos de formato e duração.

Os vídeos tinham como único objetivo orientar os respondentes sobre qual norma utilizar e resumi-la. Como mencionado, os vídeos eram curtos e tinham como único objetivo reforçar a norma correta de reconhecimento de receita a ser adotada. Reconhece-se que, durante esse

período de transição entre as normas, os preparadores provavelmente já estavam se adaptando à nova norma, embora ainda mantivessem familiaridade com a antiga.

Manipulamos a complexidade entre grupos criando cenários que continham: (1) comandos estruturados, expressões de certeza e nenhum cálculo matemático (menos complexo), ou (2) comandos não estruturados, expressões de incerteza e a necessidade de realizar cálculos matemáticos adicionais (mais complexo).

A experiência profissional foi mensurada, mas não manipulada; ou seja, foi medida pelo tempo de trabalho na profissão contábil. Para avaliar como a experiência pode mediar os efeitos da familiaridade e da complexidade da tarefa nos julgamentos de receita, a amostra foi subdividida em dois grupos: preparadores com mais e menos experiência. Aqueles com experiência profissional menor ou igual à mediana foram categorizados como menos experientes, enquanto os demais foram classificados como mais experientes.

3.1.1. Tarefa – determinar o preço da transação (IFRS 15 etapa 3)

A tarefa era determinar o preço da transação. Os entrevistados receberam o seguinte trecho: “A Empresa Y assinou 150 novos contratos com diferentes clientes. Cada contrato envolve a venda de um tablet por \$ 2.000 em dinheiro (cada tablet custou à Empresa Y \$ 900). Portanto, o valor de todos os contratos assinados em janeiro totaliza \$ 300.000”. Nesta tarefa, manipulamos a complexidade, conforme mostrado na Tabela 1.

Tabela 1

Manipulação da complexidade da tarefa (entre sujeitos)

Tarefa estruturada (não complexa)	Tarefa não estruturada (complexa)	
Depois de avaliar cada perfil de cliente, a Empresa Y estimou que 10 tablets provavelmente seriam devolvidos e os clientes exigiriam reembolsos.	Ao avaliar o perfil de cada cliente, a Empresa Y estimou a probabilidade de os clientes devolverem os tablets e a consequente necessidade de reembolso, conforme demonstrado na tabela a seguir:	
	Número de tablets devolvidos	Probabilidade de ocorrência (%)
	14 ou mais	0
	13	10
	12	15
	11	15
	10	20
	9	15
	8	15
	7	10
	6 ou menos	0

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com o IFRS 15, independentemente da complexidade da tarefa, os respondentes deveriam deduzir o valor dos 10 tablets, pois a entidade não esperava ter direito a tal remuneração. Por outro lado, de acordo com a IAS 18, os respondentes não deveriam deduzir nada do valor do contrato. Considerando que a IFRS 15 estabelece procedimentos essenciais para determinar o preço da transação em um contrato que não existiam na IAS 18 ou IAS 11, a familiaridade com a norma pode desempenhar um papel significativo. De acordo com a IAS 18, a receita de \$ 300.000 seria reconhecida em janeiro, enquanto de acordo com a IFRS 15, \$ 280.000 seria reconhecida.

3.2. Tratamento de Dados e Desenho de Pesquisa

A análise teve como objetivo identificar se a familiaridade com a norma contábil e a complexidade das tarefas afetavam as decisões dos contadores e como a

experiência profissional modera esses efeitos. A Figura 1 apresenta o delineamento da pesquisa.

Os respondentes foram separados em quatro grupos em um formato 2x2. O Grupo A realizou o conjunto de tarefas estruturadas (não complexas) de acordo com o IAS 18. O Grupo B realizou o conjunto de tarefas não estruturadas (complexas) de acordo com o IAS 18. O Grupo C realizou o conjunto de tarefas estruturadas (não complexas) de acordo com o IFRS 15. Por fim, o Grupo D realizou o conjunto de tarefas não estruturadas (complexas) de acordo com o IFRS 15. A Tabela 2 resume a estrutura de manipulação do experimento:

Os grupos formados aleatoriamente eram demograficamente homogêneos. O teste χ^2 foi utilizado para avaliar a homogeneidade dos grupos experimentais com base nas seguintes variáveis: gênero, experiência profissional, estado civil e etnia. Para a idade dos respondentes, foi utilizado o teste F. Não houve diferenças na média ou na frequência em nenhum dos grupos formados.

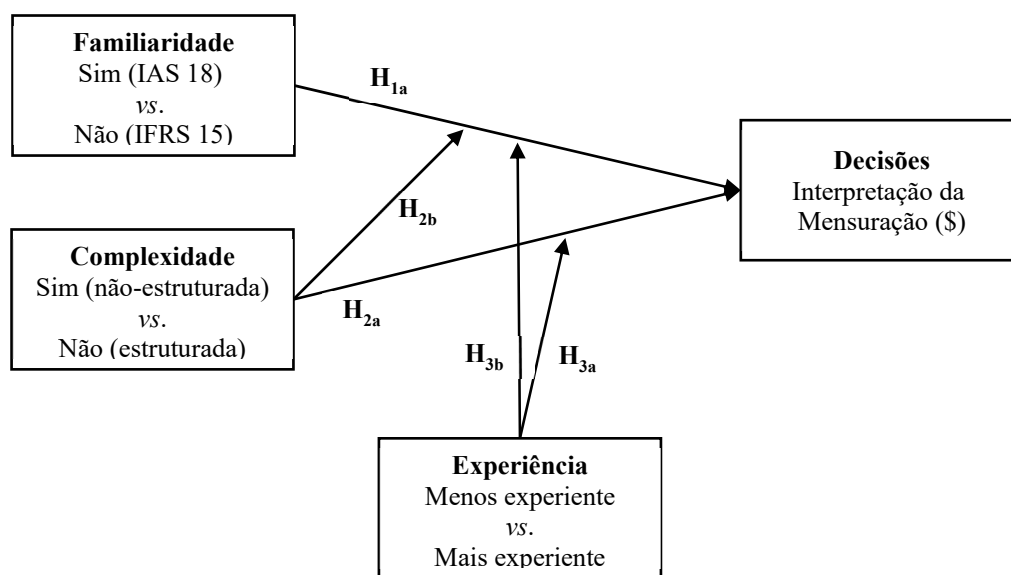


Figura 1 Desenho da pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 2

Distribuição de manipulações entre grupos

Tarefa	Grupo A (n = 92)	Grupo B (n = 88)	Grupo C (n = 105)	Grupo D (n = 71)
Preços de transação	IAS 18 (familiar), estruturado (não complexo)	IAS 18 (familiar), não estruturado (complexo)	IFRS 15 (desconhecido), estruturado (não complexo)	IFRS 15 (desconhecido), não estruturado (complexo)

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.3. Amostra

Após a aprovação do projeto de pesquisa pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo comitê de ética da universidade à qual um dos coautores é vinculado, o CFC enviou e-mail convidando os contadores profissionais a acessarem o link para o questionário eletrônico hospedado pela *SurveyMonkey*. Os dados foram coletados anonimamente entre agosto de 2017 e julho de 2018, durante o período de transição do IAS 18 para o IFRS 15, quando os profissionais ainda não estavam familiarizados com a nova norma contábil. Não oferecemos nenhum incentivo aos participantes.

Com base nas respostas referentes a dados demográficos, direcionamos apenas aqueles que se identificaram como preparadores de demonstrações financeiras às perguntas utilizadas no experimento desta pesquisa. Pedimos que respondessem a perguntas relacionadas ao reconhecimento e à mensuração de receitas de contratos com clientes. Analisamos os resultados com base nas respostas de 356 participantes que concluíram a tarefa. A Tabela 3 mostra todos os critérios adotados para excluir indivíduos da amostra final.

O questionário incluía perguntas de verificação elaboradas para identificar a atenção dos respondentes. Em uma tela, cada respondente visualizava a imagem de

um dado com os números de 1 a 6 exibidos aleatoriamente. Na tela seguinte, era solicitado que indicassem qual lado do dado haviam visto anteriormente. Essa pergunta visava determinar se o respondente estava prestando atenção ao preencher o questionário.

Perguntas adicionais foram feitas para avaliar a familiaridade dos entrevistados com as normas IFRS completas e IFRS para PMEs. Os entrevistados foram solicitados a selecionar uma das seguintes opções: não familiarizado, ligeiramente familiarizado, familiarizado ou muito familiarizado. Apenas os entrevistados que indicaram estar familiarizados ou muito familiarizados com as normas foram selecionados para concluir as tarefas de reconhecimento de receita.

Para evitar viés nas respostas, evitamos pedir aos respondentes que indicassem seu nível de familiaridade com o IAS 18 e o IFRS 15 especificamente. Isso garantiu que eles não atribuísssem preventivamente diferentes níveis de familiaridade às normas ao concluir as tarefas. Ao final do questionário, os respondentes foram solicitados a selecionar a norma contábil utilizada nas tarefas anteriores.

Após completar as tarefas, perguntamos aos participantes sobre as manipulações experimentais para as quais foram selecionados. Excluímos 12 respondentes da amostra durante esta etapa.

Tabela 3

Limpeza de amostra

a. Total de respostas completas obtidas	368
b. (-) Respondentes que responderam incorretamente à questão de verificação	(12)
c. (=) Amostra analisada (c = a – b)	356

Fonte: Elaborado pelos autores.

4. RESULTADOS

4.1. Familiaridade com o Padrão e a Complexidade da Tarefa

O experimento teve como objetivo analisar o comportamento dos preparadores na mensuração de receitas, que é conhecido no IFRS 15 como determinação do preço da transação (etapa 3). Solicitamos aos participantes que atribuísssem o valor total da receita que a empresa deve reconhecer em janeiro. Conforme demonstrado na Tabela 4, ao testar a H1a, constatamos que a variabilidade (dispersão) nas respostas referentes ao reconhecimento de receita entre a IAS 18 e a IFRS

15 (familiaridade) não atingiu significância estatística [Painel B: $F(1,66)$; prob. = 0,999].

Além disso, surgiram evidências estatísticas convincentes, revelando maior grau de dispersão nos julgamentos dos participantes que responderam de acordo com a norma mais familiar (IAS 18) [Painel A: IAS 18 (DP) = 41,982; IFRS 15 (DP) = 32,608], contradizendo assim nossa hipótese inicial. Também podemos observar que a complexidade não gerou ruído (dispersão) estatisticamente significativo no reconhecimento de receita entre os grupos que receberam tarefas não estruturadas em comparação aos grupos que receberam tarefas estruturadas [Painel B: $F(1,23)$; Prob. = 0,086].

Tabela 4*Resultados da tarefa*

Painel A: Estatísticas descritivas: \$, (Desvio padrão), [Número de observações]				
		Padrão		
		IAS 18	IFRS 15	Total
Complexidade	Estruturado	277.998 (38.907) [92]	280.991 (33.053) [105]	279.593 (35.843) [197]
	Não Estruturado	272.592 (45.031) [88]	277.542 (32.060) [71]	274.802 (39.725) [159]
	Total	275.355 (41.982) [180]	279.599 (32.608) [176]	277.453 (37.648) [356]
Painel B: Teste de razão de variância				
Variável		F	Prob.	
Familiaridade [IAS 18 < IFRS 15] [H1a]		1,66	0,999	
Complexidade [Estruturada ≠ Não Estruturada] [H2a]		1,23	0,086	
Painel C: Teste de contraste da razão de variância				
Variável		F	Prob.	
IAS 18: [Estruturado < Não estruturado] [H2b]		1,34	0,085	
IFRS 15: [Estruturado < Não estruturado]		0,94	0,604	
Não Estruturado: [IAS 18 < IFRS 15]		1,97	0,998	
Estruturado: [IAS 18 < IFRS 15]		1,39	0,946	
Painel D: teste t				
Variável		t	Provavelmente.	
Complexidade [Estruturada ≠ Não Estruturada]		1,19	0,233	
Familiaridade [IAS 18 ≠ IFRS 15]		1,07	0,287	

Nota: O Painel A fornece estatísticas descritivas. O Painel B fornece os resultados do teste da razão de variância. O Painel C fornece os resultados do teste de contraste da razão de variância. O Painel D fornece os resultados do teste t para complexidade de variáveis e do teste t para correção desigual.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ao analisar a dispersão nos julgamentos dos profissionais que receberam a norma mais familiar (IAS 18), observamos que não houve diferença significativa nos julgamentos entre tarefas complexas (não estruturadas) e não complexas (estruturadas) [Painel C: F(1,34); Prob. = 0,085]. Ao analisar o grupo de respondentes que recebeu tarefas complexas (não estruturadas), observamos que não houve mais ruído nos julgamentos dos grupos que receberam o IFRS 15 do que nos julgamentos dos grupos que receberam o IAS 18 [Painel C: F(1,97); Prob. = 0,998]. Por outro lado, o grupo que recebeu a norma mais familiar (IAS 18) apresentou maior ruído do que o grupo que recebeu a norma menos familiar (IFRS 15) [Painel A: IAS 18 (DP) = 45,031; IFRS 15 (DP) = 32,060]. De fato, a adaptação intensificada dos preparadores brasileiros à nova norma contábil é reafirmada. Notavelmente, mesmo quando confrontados com tarefas mais complexas, eles apresentam consistentemente menor variabilidade na resolução eficaz de desafios relacionados ao IFRS 15. A

Figura 2 mostra as previsões ajustadas de familiaridade e complexidade com um intervalo de confiança de 95%.

As hipóteses de pesquisa (H1a, H2a e H2b) não foram suportadas devido a: maior dispersão nos julgamentos de profissionais que responderam ao padrão familiar (IAS 18) em comparação aos profissionais que responderam ao padrão não familiar (IFRS 15); nenhuma diferença na dispersão entre os julgamentos de profissionais que resolveram tarefas complexas (não estruturadas) e aqueles que resolveram tarefas não complexas (estruturadas); nenhuma diferença na dispersão nos julgamentos de profissionais que resolveram tarefas complexas e não complexas na norma familiar (IAS 18).

4.2. Efeitos Moderadores da Experiência dos Preparadores

Para avaliar como a experiência profissional pode atenuar os efeitos da complexidade e do desconhecimento

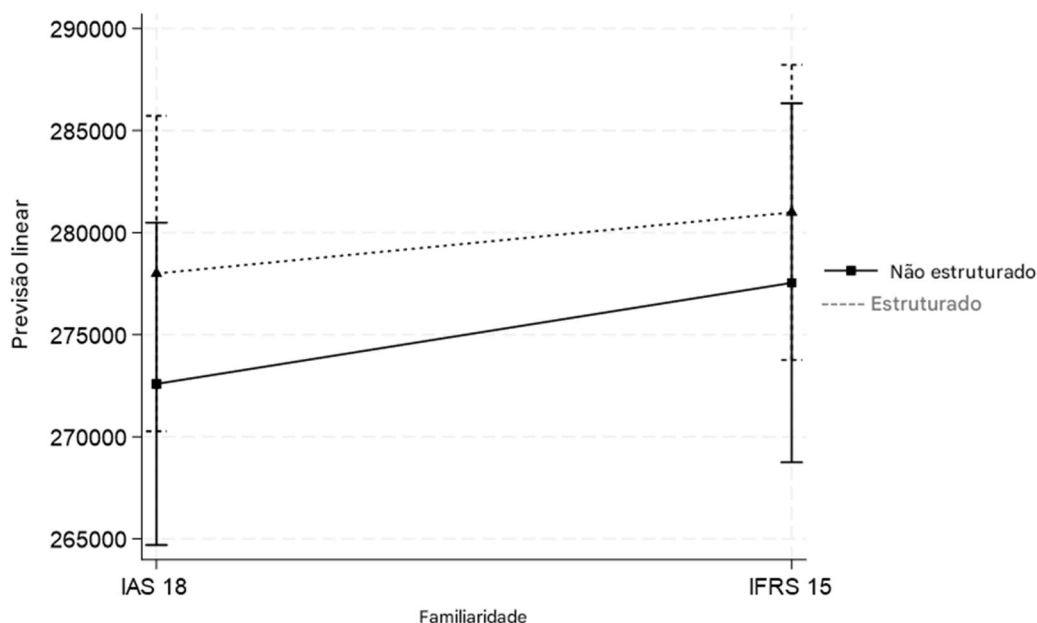


Figura 2 Previsões ajustadas

Fonte: Elaborado pelos autores.

da norma, subdividimos a amostra em dois grupos: indivíduos mais experientes e menos experientes. Aqueles com experiência profissional menor ou igual à mediana foram categorizados como “menos experientes”, enquanto os demais foram classificados como “mais experientes”. A média de experiência foi de 14,5 anos, variando de 0 a 50 anos, com mediana de 11 anos. Portanto, dos 356 indivíduos, 182 foram classificados como menos experientes e 174 como mais experientes.

É importante ressaltar que a experiência profissional não foi manipulada como variável independente e, portanto, não modificou o protocolo experimental. A composição resultante dos quatro grupos foi homogênea. Nosso objetivo geral é avaliar o impacto da experiência na variância intragrupo.

Ao analisar a dispersão de julgamentos entre os profissionais que receberam o padrão menos familiar (IFRS 15), observamos que os julgamentos dos participantes menos experientes não foram mais dispersos do que aqueles dos participantes mais experientes [Painel C: $F(0,99)$; Prob. = 0,519]. Ao analisar o grupo de respondentes menos experientes, que receberam tarefas não complexas (estruturadas) e complexas (não estruturadas), foi observada uma diferença significativa no ruído nos julgamentos deste grupo dependendo do nível de complexidade da tarefa [Painel C: $F(1,93)$; Prob. = 0,002]. Por outro lado, o grupo de preparadores mais experientes não mostrou uma diferença significativa na dispersão de seus julgamentos ao comparar tarefas

complexas e não complexas [Painel C: $F(0,82)$; Prob. = 0,354].

Esses resultados demonstram que, para profissionais mais experientes, o nível de complexidade da tarefa não interfere significativamente em seus julgamentos. Para profissionais menos experientes, a complexidade da tarefa tende a afetar seus julgamentos devido à maior dispersão para tarefas complexas em comparação com tarefas não complexas [Painel B - Menos experientes: Estruturado (DP) = 31,032; Não Estruturado (DP) = 43,129]. Essas descobertas corroboram as de Abdolmohammadi e Wright (1987) e Vera-Muñoz et al. (2001), que observaram que profissionais mais experientes apresentam menos incerteza em suas decisões, mesmo quando confrontados com tarefas mais complexas. A Figura 3 resume as descobertas para H1a, H2a, H2b, H3a e H3b.

Em resumo, os resultados sugerem que profissionais que aderem a um padrão mais amplamente reconhecido apresentam maior variabilidade em seus julgamentos. Curiosamente, o fator complexidade não parece ter um impacto direto nos julgamentos dos preparadores. Esse padrão persiste mesmo quando eles enfrentam tarefas mais complexas, onde uma tendência maior à dispersão de julgamentos é evidente entre aqueles que seguem o padrão familiar.

A TPD pode ajudar a explicar essas descobertas ao sugerir que os profissionais usam dois sistemas cognitivos distintos ao tomar decisões: o Sistema 1, que é rápido, intuitivo e automático; e o Sistema 2, que é mais lento, mais

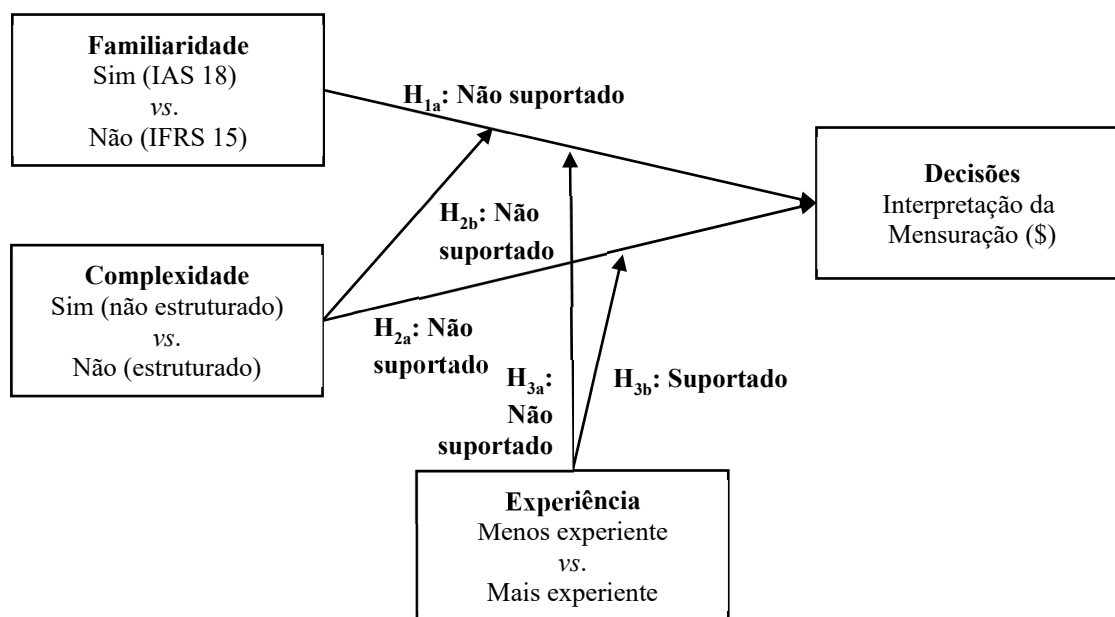


Figura 3 Resumo dos resultados do teste de hipóteses

Fonte: Elaborado pelos autores.

analítico e deliberado (Evans & Stanovich, 2013; Grayot, 2020). Em decisões de reconhecimento e mensuração de receitas, a familiaridade com uma norma como a IFRS 15 pode fazer com que os preparadores confiem mais no Sistema 1, resultando em decisões mais rápidas e menos analíticas. Isso poderia explicar o aumento da variabilidade observada entre aqueles familiarizados com a norma. A teoria também postula que a complexidade da tarefa ativa o Sistema 2, exigindo um processamento mais trabalhoso e deliberado. No entanto, a complexidade não parece impactar diretamente a variabilidade do julgamento entre aqueles familiarizados com a norma, possivelmente porque eles continuam a confiar em processos automáticos e intuitivos, apesar da complexidade. Portanto, apesar da rejeição de muitas das hipóteses, observa-se que os processos de julgamento ainda corroboram a TPD.

Cova (2015) destacou que os profissionais de contabilidade brasileiros devem se preparar para a implementação do IFRS 15 com antecedência, recomendando que as empresas estabeleçam um plano rapidamente devido às potenciais mudanças em políticas, procedimentos, controles internos e sistemas que esta regra pode causar. De acordo com Cova (2015), a preparação antecipada é, portanto, uma medida fundamental para uma transição suave. Pesquisas conduzidas por Ben Salem e Damak Ayadi (2023) lançam luz sobre o papel central da comunicação interpessoal no fomento da implementação de padrões internacionais. Além disso, suas descobertas

ressaltam a complexa influência do isomorfismo coercitivo e mimético sobre as nações. Essas influências decorrem predominantemente da integração global facilitada pela adoção do IFRS na economia internacional, obrigando os países a deliberar e determinar cuidadosamente suas estratégias de adoção escolhidas.

Entretanto, esses resultados podem refletir o processo de preparação que as empresas e os preparadores das demonstrações financeiras realizaram antecipadamente, adaptando-se assim aos novos procedimentos que entraram em vigor no ambiente brasileiro em 2018. A menor dispersão nos julgamentos dos preparadores que receberam a nova norma IFRS 15 pode refletir um processo prévio de preparação da norma.

Por fim, observou-se que a experiência do preparador é um fator que modera o efeito da complexidade da tarefa no julgamento da receita. Ou seja, profissionais menos experientes apresentam maior dispersão (ou incerteza) em seus julgamentos diante de tarefas mais complexas. Esse efeito não ocorre quando os profissionais possuem maior experiência.

Esses achados corroboram os de Abdolmohammadi e Wright (1987), Vera-Muñoz et al. (2001) e Li et al. (2017), que apontaram que profissionais menos experientes apresentam maior incerteza em suas decisões, enquanto profissionais mais experientes apresentam menor incerteza, mesmo em tarefas mais complexas.

Tabela 5*Resultados da tarefa com a experiência dos preparadores*

Painel A: Estatísticas descritivas por familiaridade: \$, (Desvio padrão), [Número de observações]				
		Experiência		
		Menos experiente	Mais experiente	Total
Familiaridade	IAS 18	278.799 (39.865) [97]	271.330 (44.232) [83]	275.355 (41.982) [180]
	IFRS 15	281.082 (32.580) [85]	278.214 (32.753) [91]	279.599 (32.608) [176]
	Total	279.865 (36.562) [182]	274.931 (38.695) [174]	277.453 (37.648) [356]
Painel B: Estatísticas descritivas por complexidade: \$, (Desvio padrão), [Número de observações]				
		Experiência		
		Menos experiente	Mais experiente	Total
Complexidade	Estruturado	283.301 (31.032) [108]	275.094 (40.660) [89]	279.593 (35.843) [197]
	Não Estruturado	274.851 (43.129) [74]	274.760 (36.766) [85]	274.802 (39.725) [159]
	Total	279.865 (36.562) [182]	274.931 (38.695) [174]	277.453 (37.648) [356]
Painel C: Teste de Contraste da Razão de Variância				
Variável		F	Prob.	
IFRS 15: [Menos experientes > Mais experientes] [H3a]		0,99	0,519	
Menos experiente: [Estruturado ≠ Não estruturado] [H3b]		1,93	0,002	
Mais experiente: [Estruturado ≠ Não estruturado] [H3b]		0,82	0,354	

Observação: O Painel A fornece estatísticas descritivas considerando familiaridade e experiência profissional. O Painel B fornece estatísticas descritivas considerando complexidade e experiência profissional. O Painel C apresenta os resultados do teste de razão de variância para H3a e H3b.

Fonte: Elaborado pelos autores.

5. CONCLUSÕES

Este estudo investigou a influência conjunta da familiaridade com as normas contábeis e da complexidade das tarefas na mensuração da receita em contratos com clientes. Os participantes foram aleatoriamente designados para aplicar a antiga e conhecida norma IAS 18 ou a nova e desconhecida norma IFRS 15, que entrou em vigor em janeiro de 2018 (os dados foram coletados entre julho de 2017 e agosto de 2018). A complexidade das tarefas também foi manipulada aleatoriamente, apresentando aos participantes informações estruturadas ou não estruturadas. Esta última exigiu um esforço maior dos indivíduos para encontrar a solução.

A tarefa foi elaborada para avaliar o comportamento dos preparadores ao aplicar o padrão contábil de receita e incluiu a mensuração da receita (ou seja, a determinação do preço da transação). Assim, a tarefa teve como objetivo ser representativa do procedimento de mensuração da receita.

A tarefa revelou efetivamente diferenças na proporção de ruído (dispersão) nas respostas entre os grupos que receberam diferentes normas contábeis. Os participantes

que realizaram a tarefa familiar apresentaram desvio-padrão maior do que aqueles que receberam informações não familiares. Esse resultado contradiz as hipóteses iniciais de que os preparadores que receberam a norma antiga apresentariam menos incerteza em suas decisões e que os preparadores que receberam a nova norma apresentariam maior incerteza, resultando em maior dispersão em suas respostas. No entanto, como a implementação da norma no Brasil foi recomendada com antecedência (Cova, 2015), esse resultado pode representar como os preparadores de demonstrações se adaptaram à nova norma durante o período de transição. Além disso, Ben Salem e Damak Ayadi (2023) sugerem que a comunicação interpessoal pode ter sido um fator relevante na implementação da IFRS 15, possivelmente influenciando a deliberação e a determinação de estratégias para a adoção de novas normas em um país.

Adicionalmente, observamos que a experiência do preparador é um fator que modera o efeito da complexidade da tarefa nos julgamentos de receita. Profissionais menos experientes apresentam maior dispersão entre os diferentes

níveis de complexidade da tarefa. Esse efeito não ocorre no grupo de profissionais com maior experiência de mercado. Esses resultados corroboram os de Abdolmohammadi e Wright (1987), Vera-Muñoz et al. (2001) e Li et al. (2017), pois profissionais mais experientes apresentam menor incerteza em suas decisões, mesmo diante de maior complexidade da tarefa.

Esses achados ampliam nossa compreensão de como as percepções humanas são influenciadas por aspectos decorrentes de seu comportamento. Seus julgamentos e decisões sobre o mesmo evento tendem a diferir dependendo de como ele é orientado e da experiência adquirida pelo indivíduo. Em um sentido mais amplo, essa discussão é relevante porque fornece insights sobre como os indivíduos fazem julgamentos durante o período de transição entre as normas, o que pode gerar falta de comparabilidade nos relatórios financeiros. Ao final do primeiro ano de adoção do IFRS 15, 45% das empresas do Ibovespa mencionaram o reconhecimento de receita em seus PAAs, indicando que esse tema se tornou significativo nas demonstrações das empresas mais relevantes do mercado financeiro brasileiro (Vargas et al., 2022).

Assim, o presente trabalho tem diversas implicações para os diversos usuários da informação contábil, que

constantemente fazem julgamentos e tomam decisões com base em relatórios elaborados por profissionais, como os respondentes deste estudo. Os resultados servem como um alerta para que os usuários analisem cuidadosamente esses relatórios e percebam que os valores reportados são apenas aproximações da realidade, podendo ser afetados por diversos fatores.

A principal limitação deste estudo, e, portanto, o maior desafio, é a coleta de dados via questionário. O questionário foi enviado a todos os contadores registrados no CFC. Além da baixa taxa de resposta, respostas conscientes e adequadas às tarefas exigiram a implementação de perguntas de verificação no questionário e a posterior validação dos dados. Esse controle permitiu uma análise mais concisa, apesar da redução da amostra final. Para pesquisas futuras, sugerimos avaliar o nível de familiaridade com a nova norma vários anos após sua implementação. Também sugerimos o uso de abordagens experimentais que combinem manipulações entre sujeitos e dentro dos sujeitos para testar se a complexidade natural da tarefa modera a complexidade da operacionalização à qual o participante é submetido.

REFERÊNCIAS

- Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting Review*, 62(1), 1-13. <https://www.jstor.org/stable/248042>
- Aladwey, L., & Diab, A. (2023). The determinants and effects of the early adoption of IFRS 15: Evidence from a developing country. *Cogent Business & Management*, 10(1), 2167544. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2167544>
- Almeida, N. S. D., & Lemes, S. (2013). Evidências do entendimento de quatro pronunciamentos contábeis por auditores independentes do Brasil. *Revista de Administração Contemporânea*, 17, 83-105. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552013000100006>
- Arnold, V., Collier, P. A., Leech, S. A., & Sutton, S. G. (2000). The effect of experience and complexity on order and recency bias in decision making by professional accountants. *Accounting & Finance*, 40(2), 109-134. <https://doi.org/10.1111/1467-629X.00039>
- Asare, S. K., & McDaniel, L. S. (1996). The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process. *The Accounting Review*, 71(2), 139-159. <http://www.jstor.org/stable/248443>
- Barniv, R. R., Myring, M., & Westfall, T. (2022). Does IFRS experience improve analyst performance?. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 46, 100443. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100443>
- Belesis, N., Sorros, J., Karagiorgos, A., & Kousounadis, P. (2021). Cumulative effect of IFRS 15 and IFRS 16 on maritime company financial statements: A hypothetical case. *SN Business & Economics*, 1(3), 51. <https://doi.org/10.1007/s43546-021-00043-y>
- Ben Salem, R., & Damak Ayadi, S. (2023). The impact of acculturation process and the institutional isomorphism on IFRS adoption. *EuroMed Journal of Business*, 18(2), 184-206. <https://doi.org/10.1108/EMJB-04-2021-0058>
- Bonner, S. E. (1990). Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *Accounting Review*, 65(1), 72-92. <https://www.jstor.org/stable/247877>
- Bradbury, M. E., & Schröder, L. B. (2012). The content of accounting standards: Principles versus rules. *The British Accounting Review*, 44(1), 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.12.003>
- Brooke, L., & Taylor, P. (2005). Older workers and employment: Managing age relations. *Ageing & Society*, 25(3), 415-429. <https://doi.org/10.1017/S0144686X05003466>
- Cardoso, R. L., Leite, R. O., & Aquino, A. C. B. (2023). Probable at first glance, but unlikely after closer look: The role of cognitive reflection ability on the assessment of probabilistic expressions. *The International Journal of Accounting*. <https://doi.org/10.1142/S109440602350004X>
- Cova, C. J. G. (2015). Os impactos da assimilação da norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15) e seus efeitos

- assimétricos nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras. *Pensar Contábil*, 17(64), 48-56. <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/2623/2205>
- Chand, P., Leung, P., Martinov-Bennie, N., & Carey, P. (2024). Ambiguity in international financial reporting standards (IFRS) and its impact on judgments of auditors. *Managerial Auditing Journal*, 39(6), 587-602. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2023-3849>
- Chand, P., Patel, C., & Day, R. (2009). Factors causing differences in the financial reporting practices in selected south pacific countries in the post-convergence period. *Asian Academy of Management Journal*, 13(2), 111-129.
- Chand, P., Patel, C., & Patel, A. (2010). Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. *Advances in Accounting*, 26(2), 280-289. <https://doi.org/10.1016/j.adia.2010.08.004>
- Clor-Proell, S. M., & Maines, L. A. (2014). The impact of recognition versus disclosure on financial information: A preparer's perspective. *Journal of Accounting Research*, 52(3), 671-701. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12053>
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM). (2022). *Ofício-Circular/ CVM/SNC/SEP/01/2022*. CVM. <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/ocsnscsep012022.pdf>
- Doupnik, T. S., & Riccio, E. L. (2006). The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. *The International Journal of Accounting*, 41(3), 237-261. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.07.005>
- Evans, J. S. B., & Stanovich, K. E. (2013). Dual-process theories of higher cognition: Advancing the debate. *Perspectives on Psychological Science*, 8(3), 223-241. <https://doi.org/10.1177/1745691612460685>
- Grayot, J. D. (2020). Dual process theories in behavioral economics and neuroeconomics: A critical review. *Review of Philosophy and Psychology*, 11(1), 105-136. <https://doi.org/10.1007/s13164-019-00446-9>
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12104>
- Hammond, J. S., Keeney, R. L., & Raiffa, H. (1998). The hidden traps in decision making. *Harvard Business Review*, 76(5), 47-58. <http://prof.usb.vt.edu/~colmen/The%20Hidden%20Traps%20in%20decision%20making.pdf>
- Hogarth, R. M. (1975). Cognitive processes and the assessment of subjective probability distributions. *Journal of the American Statistical Association*, 70(350), 271-289. <https://doi.org/10.1080/01621459.1975.10479858>
- Huefner, R. J. (2016). The impact of new financial reporting standards on revenue management. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 15(1), 78-81. <https://doi.org/10.1057/rpm.2015.45>
- International Accounting Standards Board [IASB] (2012). *International Accounting Standard [IAS] 18, Revenue*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-18-revenue/#about>
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2014). *International Financial Reporting Standard [IFRS] 15, Revenue from contracts with customers*. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs15.pdf>
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2018). *Conceptual framework for financial reporting*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/#standard>
- Johnson, L. (2018). *A high-level overview of how the new accounting standard update on revenue recognition impacts the united states healthcare system*. Undergraduate Honors Theses. East Tennessee State University. Paper 456. <https://dc.etsu.edu/honors/456/>
- Kabir, H., & Su, L. (2022). How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 49, 100507. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100507>
- Kahneman, D. (2013). *Thinking, fast and slow*. Farrar Straus Giroux.
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1973). On the psychology of prediction. *Psychological Review*, 80(4), 237-251. <https://doi.org/10.1037/h0034747>
- Kahneman, D., Sibony, O., & Sunstein, C. (2021). *Noise: a flaw in human judgment*. Hachette Books.
- Khamis, A. M. (2016). Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): evidence from Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 3(2), 1-18. <https://jurnal.usk.ac.id/JDAB/article/view/5383>
- KPMG (2022). *Revenues – IFRS 15 handbook*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/11/handbook-revenue.pdf>
- Kunze, F., Boehm, S., & Bruch, H. (2013). Age, resistance to change, and job performance. *Journal of Managerial Psychology*, 28(7-8), 741-760. <https://doi.org/10.1108/JMP-06-2013-0194>
- Li, L., Qi, B., Tian, G., & Zhang, G. (2017). The Contagion Effect of Low-Quality Audits at the Level of Individual Auditors. *The Accounting Review*, 92(1), 137-163. <https://doi.org/10.2308/accr-51407>
- Libby, R., & Tan, H. T. (1994). Modeling the determinants of audit expertise. *Accounting, Organizations and Society*, 19(8), 701-716. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90030-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90030-2)
- Lu, H. Y., & Wang, S. (2018). Does lifting the objective-price constraint in revenue recognition increase the value relevance of earnings and revenue? *Asian Review of Accounting*, 26(4), 545-570. <https://doi.org/10.1108/ARA-08-2017-0126>
- Mala, R., & Chand, P. (2014). Impacts of additional guidance provided on international financial reporting standards on the judgments of accountants. *The International Journal of Accounting*, 49(2), 263-288. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.04.008>

- Maradona, A. F., Chand, P., & Lodhia, S. (2022). Professional skills required by accountants for applying international financial reporting standards: implications from Indonesia. *Meditari Accountancy Research*, 32(2), 269-293. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2022-1591>
- Mısırlıoğlu, İ. U., Tucker, J., & Yükseltürk, O. (2013). Does mandatory adoption of IFRS guarantee compliance?. *The International Journal of Accounting*, 48(3), 327-363. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2013.07.002>
- Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: The case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474-503. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>
- Nguyen, H. T. T., Nguyen, H. T. T., & Van Nguyen, C. (2023). Analysis of factors affecting the adoption of IFRS in an emerging economy. *Heliyon*, 9(6), e17331. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e17331>
- Obradović, V., Čupić, M., & Dimitrijević, D. (2018). Application of International Financial Reporting Standards in the transition economy of Serbia. *Australian Accounting Review*, 28(1), 48-60. <https://doi.org/10.1111/auar.12187>
- Penno, M. C. (2008). Rules and accounting: Vagueness in conceptual frameworks. *Accounting Horizons*, 22(3), 339-351. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.3.339>
- Sappor, P., Atta Sarpong, F., & Ahmed Seidu Seini, R. (2023). The adoption of IFRS for SMEs in the northern sector of Ghana: A case of structural equation modeling. *Cogent Business & Management*, 10(1), 2180840. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2180840>
- Sarquis, R. W. (2021). Afinal, o que se busca é comparabilidade ou uniformidade?. *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(2), 4-8. <https://doi.org/10.51320/rmc.v22i2.1355>
- Shanteau, J. (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 165-177. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90040-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90040-8)
- Slovic, P., Fischhoff, B., & Lichtenstein, S. (1977). Behavioral decision theory. *Annual Review of Psychology*, 28(1), 1-39. <https://doi.org/10.1146/annurev.ps.28.020177.000245>
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1973). Availability: A heuristic for judging frequency and probability. *Cognitive Psychology*, 5(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/0010-0285\(73\)90033-9](https://doi.org/10.1016/0010-0285(73)90033-9)
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1974). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, 185(4157), 1124-1131. <https://doi.org/10.1126/science.185.4157.112>
- Trotman, K. T., Tan, H. C., & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, 51(1), 278-360. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2010.00398.x>
- Tubbs, R. M. (1992). The effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge. *Accounting Review*, 783-801. <https://www.jstor.org/stable/248324>
- Vargas, J. M. B., Bianchi, M., & Venturini, L. D. B. (2022). Tendências dos Principais Assuntos de Auditoria Evidenciados nos Setores de Utilidade Pública e Telecomunicações da B3. *ConTexto-Contabilidade em Texto*, 22(50), 63-79. <https://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/121426>
- Vera-Muñoz, S. C., Kinney, W. R., & Bonner, S. E. (2001). The effects of domain experience and task presentation format on accountants' information relevance assurance. *The Accounting Review*, 76(3), 405-429. <https://doi.org/10.2308/accr.2001.76.3.405>
- Veysey, R. (2020). 'The real effects of a new revenue accounting standard' - a practitioner view. *Accounting and Business Research*, 50(5), 504-506. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770935>
- Wanberg, C. R., & Banas, J. T. (2000). Predictors and outcomes of openness to changes in a reorganizing workplace. *Journal of Applied Psychology*, 85(1), 132-142. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.85.1.132>
- 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), 535-56. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.04.003>

DECLARAÇÃO DE DISPONIBILIDADE DE DADOS

Todo o conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo podem ser disponibilizados a partir de solicitação aos autores.

FINANCIAMENTO

Este estudo foi financiado pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) através dos processos 306997/2022-3 e 444560/2020-3, pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) através do processo 88882.184085/2000-01, e pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro (FAPERJ) através dos processos E-26/202.517/2019 e E-26/211.165/2019.