
COMPORTAMENTO DOS PREPARADORES DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DEPOIS DAS IFRS: UM ESTUDO ANALÍTICO-COMPORTAMENTAL COM VARIÁVEIS DE CONSUMO DE ATIVOS

*BEHAVIOR OF FINANCIAL STATEMENT PREPARERS AFTER IFRS: AN ANALYTICAL-
BEHAVIORAL STUDY WITH ASSET CONSUMPTION VARIABLES*

Lúcio de Souza Machado

Doutor em Psicologia, Pontifícia Universidade Católica de Goiás, PUC-GO;
Endereço: Universidade Federal de Goiás (UFG);
Campus II, FACE – Faculdade de Administração,
Ciências Contábeis e Econômicas, Caixa Postal 131,
CEP 74001-970, Goiânia-GO;
Telefone: (62) 3521-1390;
E-mail: luciosouzamachado@gmail.com

Lauro Eugênio Guimarães Nalini

Doutor em Psicologia, Universidade de Brasília, UnB;
Endereço: Pontifícia Universidade Católica de Goiás; Escola de Ciências Sociais e da Saúde;
Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Psicologia; Campus I PUC Goiás, Área IV, Bloco A
(1º andar); Avenida Universitária, nº 1440, Setor Universitário; Goiânia (Goiás) / CEP 74.175-120;
Telefone: (62) 3946.1116;
E-mail: nalini00@pucgoias.edu.br

Recebido: 09/08/2020 Aprovado: 19/11/2020
Publicado: 30/12/2020

Michele Rilany Rodrigues Machado

Doutora em Administração, Universidade de Brasília, UnB;
Endereço: Universidade Federal de Goiás – UFG;
Campus II, FACE – Faculdade de Administração,
Ciências Contábeis e Econômicas, Caixa Postal 131,
CEP 74001-970, Goiânia-GO;
Telefone: (62) 3521-1390;
E-mail: michelerilany@gmail.com

RESUMO

O estudo investiga se ocorreu modificação comportamental dos preparadores de demonstrações contábeis após a convergência aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS). Para isso, explorou-se a teoria analítico-comportamental para discutir o comportamento humano e definir a variável ambiental de modificação do comportamento (ou proxy), no caso, as despesas de depreciação, amortização e exaustão (DDAE). Para a análise, foi organizado um painel de dados de 137 empresas, para uma janela de 16 anos, sendo 8 antes (2001-2008) e 8 depois (2009-2016) das IFRS. Os achados mostram que ocorreu mudança no comportamento dos preparadores das demonstrações financeiras depois das IFRS, de modo que as DDAE, para os dois períodos, são estatisticamente diferentes, mas não quando comparados os números de cada espaço temporal, não refutando a hipótese de pesquisa. É possível ultimar que a teoria do comportamento humano pode ser um importante instrumento para investigar fenômenos contábeis.

Palavras-chave: IFRS. Depreciação, amortização e exaustão. Análise do Comportamento.

ABSTRACT

The study investigates whether there was a behavioral change in the financial statement preparers after the convergence with international accounting standards (IFRS). For this, the study explores the analytical-behavioral theory to discuss human behavior and define the environmental variable of behavior modification (or proxy), in this case, depreciation, amortization and exhaustion expenses (DDAE). For the analysis, a data panel of 137 companies was organized for a 16-year window, 8 before (2001-2008) and 8 after (2009-2016) of IFRS. The findings allow us to infer that there was a change in the behavior of the preparers of the financial statements after the IFRS, so that the DDAE for the two periods are statistically different, but not when comparing the numbers of each time frame, not refuting the research hypothesis. It is possible to conclude that the theory of human behavior can be an important instrument to investigate accounting phenomena.

Keywords: IFRS. Depreciation, amortization and depletion. Behavior Analysis.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade brasileira modificou-se, substancialmente, com a promulgação das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, que alteraram a legislação societária brasileira (Lei nº 6.404/76). A principal mudança foi permitir e exigir que as companhias abertas brasileiras, bem como outros tipos societários, adotassem um padrão contábil alinhado às práticas contábeis de âmbito internacional, às International Financial Reporting Standards (IFRS). Assim, o Brasil iniciou o processo de convergência a essas normas, em 2008, concluindo-o em 2010. Segundo Teixeira, Costa e Galdi (2009) e Carmo (2014), a nova regulamentação é entendida como um dos mais expressivos, senão o mais importante marco histórico relativo à contabilidade brasileira.

Dentre as principais dificuldades encontradas no processo de convergência às IFRS, segundo alguns especialistas, destaca-se a estrutura jurídica na qual cada país se enquadra (NIYAMA, 2005; LAGE; WEFFORT; 2009). Para Niyama (2005) e Soderstrom e Sun (2007), as características e o tipo de sistema legal de um país exercem influência importante em diferenças internacionais, principalmente no que diz respeito à classificação em duas correntes: common law (direito consuetudinário), conhecida como não legalista; e code law (direito codificado ou romano), legalista. Segundo Niyama (2005), tal estrutura legal é capaz de influenciar o comportamento e o direcionamento que um país pode assumir, inclusive no tocante à profissão contábil e às demonstrações financeiras.

Com a adoção das IFRS para elaboração das demonstrações financeiras, realizada até 2007 com bastante influência da legislação fiscal (MARTINS; SANTOS, 2008), as empresas e profissionais contábeis tiveram que aplicar, em curto período de tempo, modelo contábil estabelecido em ambiente não legalista em um país que tem seu arcabouço jurídico sedimentado em outra direção. Isso implica dizer que as IFRS exigiram mudança substancial de comportamento das pessoas que são responsáveis pelos relatórios contábeis, quais sejam: administradores, contadores, auditores independentes, entre outros.

Das inúmeras alterações ocorridas na forma de se fazer e pensar contabilidade, destaca-se, para este estudo, o processo de reconhecimento da perda de valor de ativos tangíveis e intangíveis, ao longo do tempo de vida útil econômica pelo uso, obsolescência e outros fatores, mediante despesa de depreciação, amortização e exaustão. A depreciação/exaustão dos ativos imobilizados era apurada, até as IFRS, consoante normativa da Receita Federal do Brasil, que também ditava as regras de como se amortizavam os ativos diferidos, extinta pela Lei nº 11.638/07, que, por sua vez, criou o grupo de ativo intangível. Com a adoção das IFRS, essas despesas tiveram significativo impacto, exigindo decisões

subjetivas dos preparadores das demonstrações contábeis para os seus cálculos e reconhecimento na contabilidade, como será visto na próxima seção do estudo.

Ao analisar estudos recentes que investigaram o impacto das IFRS sobre essas despesas (FREIRE, *et al.*, 2012; REIS; NOGUEIRA, 2012; SILVA FILHO *et al.*, 2014; WALKOWIAK, 2014; TELLES; SALOTTI, 2015; MARQUES *et al.*, 2016; SILVA; SILVA; LAURENCEL, 2016), é possível depreender aspectos relevantes. Mudanças importantes nas demonstrações financeiras foram observadas e, companhias abertas não estavam evidenciando os requisitos mínimos estabelecidos segundo os pronunciamentos contábeis. Além disso, resquícios das antigas regras contábeis ainda eram observados nos relatórios contábeis.

Considerando os resquícios não desprezíveis da utilização da antiga regra, utilizada por décadas, apontados nos estudos citados, e o fato de que a adoção das IFRS exige mudança comportamental das pessoas envolvidas na elaboração das demonstrações financeiras, surge o problema desta pesquisa: nota-se mudança de comportamento dos preparadores de demonstrações contábeis após as IFRS? Frise-se que a mudança normativa é deveras significativa, pois as pessoas até então acostumadas a aplicarem normas pautadas no sistema jurídico seguido no país, o code law, tiveram que, em curto lapso temporal, adotar um novo padrão contábil caracterizado por observar princípios e costumes, ou seja, sedimentado no sistema jurídico common law (CARMO, 2014; LOPES, 2011).

O objetivo principal é investigar se ocorreu modificação comportamental dos preparadores de demonstrações financeiras após a convergência contábil aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS) para elucidar dúvidas quanto à existência de indícios de seguimento, pelas empresas, de práticas contábeis anteriores às IFRS (vigentes até 2007) calcadas na legislação fiscal. Como produto da mudança comportamental, ou proxy, que será discutida à luz da abordagem analítico-comportamental (SKINNER, 1953; 1974; 1980; CATANIA, 1999; BAUM, 2003), será utilizada a soma das despesas de depreciação, amortização e exaustão (DDAE), fortemente impactadas pelas IFRS em relação às anteriores.

Assume-se como premissa, neste estudo, que o comportamento verbal operante em questão é o atendimento, pelos preparadores das demonstrações financeiras, aos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamento Técnico CPC 27 (obrigatório às companhias abertas por força da Deliberação CVM nº 583/2009) e CPC 4 R1 (obrigatório às companhias abertas pela Deliberação CVM nº 644/2010), que tratam do imobilizado e sua depreciação e do intangível e sua amortização, respectivamente. Espere-se, portanto, determinar se ocorreu mudança no comportamento das pessoas, empregando-se, para isto, a soma das DDAE antes e depois das IFRS.

Destaque-se que um tipo de estímulo discriminativo (estímulo antecedente sinalizando reforço) particularmente relevante são as regras (BAUM, 2006; SKINNER, 1953; 1969; 1974), compreendidas como comportamentos verbais que descrevem relações de contingências. Para este artigo, as regras compõem-se da legislação societária modificada (Lei nº 6.404/76 alterada pelas leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09) e os pronunciamentos técnicos, CPC 27 e o CPC 4 R1. Segundo Skinner (1980, p.274) “É muito mais fácil construir estímulos discriminativos úteis na forma verbal.” As normativas de governos, em geral, especificam contingências de reforço ao descrever ocasiões nas quais o comportamento ocorre, o comportamento em si e as consequências reforçadoras.

Essa contingência foi materializada quando a CVM exigiu que todas as empresas sob sua fiscalização, com fulcro na Lei nº 11.638/07 e Instrução CVM nº 457, passassem a divulgar, em 2010, demonstrações contábeis no padrão internacional. Como consequências reforçadoras destacam-se: a fiscalização pela CVM, a necessidade de auditoria externa dos números e a importância de as empresas estarem alinhadas ao mercado, para não incorrerem em prejuízos de imagem e de valor.

É importante frisar que o termo regra, neste artigo, deve ser compreendido segundo o arcabouço teórico da análise do comportamento humano, que será melhor explorado na próxima seção, e não dentro de dicotomia de sistema jurídico citado anteriormente. Segundo Benetti (2011) e Becker, Lawrence e Sennetti (2007), as regras fornecem a contadores e auditores orientações antes dos fatos, que os encorajam a se comportarem de forma a evitar sanções legais, portanto, mesmo que os padrões internacionais sejam concebidos num modelo jurídico sustentado em princípios, os pronunciamentos são comportamentos verbais, por isso, se enquadram, para análise comportamental, como regras.

A principal contribuição deste estudo é descrever se ocorreram mudanças no comportamento dos preparadores das demonstrações contábeis e, desta feita, gerar discussões para futuras pesquisas usando a análise do comportamento na contabilidade. Outra importante contribuição se relaciona à redução de dúvidas, trazidas em outros estudos (citados apenas aqueles relacionados à temática deste estudo), de que as empresas poderiam estar praticando, mesmo que parcialmente, regramentos de natureza fiscal ou anteriores às IFRS. Também, lançar luz a uma questão posta por Martins, Diniz e Miranda (2012, p. 58) de que o maior entrave na convergência para as normas internacionais “[...] não é conhecer as novas normas, é a mudança de postura, mudança de comportamento”. Esta mudança é o que se busca elucidar utilizando-se de elementos psicológicos básicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção é dividida em três partes. As duas primeiras tratam das mudanças de regras contábeis ocorridas com a adoção mandatória das IFRS no Brasil, relativas à depreciação, amortização e exaustão. A última parte destina-se a discorrer sobre o impacto de regras no comportamento das pessoas e, em decorrência, apresentar a hipótese de pesquisa derivada dessa discussão.

2.1 Regulamentação do imobilizado e depreciação

Antes de se discutir a depreciação em si, é salutar esclarecer o que lhe dá origem: o ativo imobilizado. Este, segundo o inciso IV do artigo 179 da Lei n.º 6.404/76, é composto por direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa intenção, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a empresa os benefícios, riscos e controle desses bens (arrendamentos). Tal grupamento contábil está disciplinado no pronunciamento técnico CPC 27 – Imobilizado, tornado obrigatório às companhias abertas pela Deliberação CVM nº 583 de 31 de julho de 2009.

Segundo Martins *et al.* (2013) e Almeida (2014), os elementos integrantes do ativo imobilizado, exceção feita aos terrenos, têm período limitado de vida útil econômica. Em função desse aspecto, o custo de tais ativos deve ser alocado de maneira sistemática aos exercícios sociais (normalmente um ano) beneficiados pelo seu uso no decorrer da vida útil econômica. A diminuição do valor do ativo imobilizado é registrada em conta de depreciação, à medida que os bens estão sujeitos a desgastes ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), Stickney e Weil (2001) e Santos *et al.* (2007), a depreciação é lançada devido à perda do potencial de prestação de serviços dos ativos imobilizados com o passar do tempo.

A legislação societária brasileira e o CPC 27 exigem que as empresas revisem os critérios empregados para determinação da vida útil econômica estimada para o cálculo da depreciação dos ativos, uma vez ao ano. Além dessa obrigação, tal normativa trouxe conceito novo que impacta o cálculo da depreciação, que é o valor residual. Trata-se do valor estimado que a empresa espera obter com a venda do ativo, após deduzidas as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperada para o fim da sua vida útil ou capacidade produtiva estimada. Até a edição da norma, ocorrida

em 2009, praticamente todas as empresas brasileiras seguiam os critérios fiscais de atribuição de taxas de depreciação para reconhecê-la no sistema contábil, sem considerar o conceito de valor residual.

Segundo o Decreto nº 9.580/2018, a taxa anual de depreciação é fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. Cabe à Receita Federal do Brasil publicar periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bens, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova desse fato (Instruções Normativas nº 162/1998 e nº 1.700/2017). Mesmo tendo esta disposição, praticamente nenhuma empresa fazia jus a isso, muito em função do sistema jurídico predominante, *code law*, no qual se prevalece a forma sobre a essência (TEIXEIRA; COSTA; GALDI, 2009).

Em consonância com a legislação societária brasileira e o CPC 27, o valor depreciável de um ativo imobilizado é determinado pela diferença entre o custo do ativo menos o seu valor residual, quando aplicável. Martins *et al.* (2013) advogam, todavia, que mesmo o valor residual devendo ser reduzido da base de cálculo da depreciação desde 2010, o que lhes ratificam a importância, algumas empresas não o vêm fazendo, por ser de difícil mensuração. Destaque-se que a legislação fiscal não prevê o valor residual, logo, deprecia-se o ativo com base na vida útil e taxas máximas determinadas pela Receita Federal do Brasil (anteriormente pela Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 162/1998, atualmente pela IN nº 1.700/2017).

O Quadro 1 retrata as principais mudanças ocorridas na prática contábil no ativo imobilizado com a aplicação das IFRS no Brasil, com impacto direto no cálculo e alocação da depreciação/exaustão, comparativamente aos critérios fiscais vigentes, os quais serviam e, talvez permaneçam servindo (FREIRE *et al.* 2012; REIS; NOGUEIRA, 2012; TELLES; SALOTTI, 2015; MARQUES *et al.* 2016; SILVA; SILVA; LAURENCEL, 2016), como parâmetro para as companhias reconhecerem as perdas com seus ativos.

Quadro 1: Comparativo de práticas contábeis relativas à depreciação antes e depois da IFRS

Descrição	Antes das IFRS (critério fiscal) (*)	Depois das IFRS (NBC TG 27 (R3)/CPC 27)
Mensuração do imobilizado	Valor de custo	Valor de custo ou custo atribuído quando da adoção inicial das IFRS (este último foi facultativo)
Valor residual	Não contemplado	Contemplado
Vida útil dos ativos	Definida em legislação fiscal	Estabelecida pela administração, considerando o período de uso do bem
Revisão de vida útil	Não contemplada	Deve ser feita pelo menos uma vez ao ano
Método de depreciação e exaustão	Cotas constantes ou método da linha reta, como mais usuais	Previsão de outros métodos, além do de cotas constantes ou linha reta
Arrendamento mercantil	Lançado em sua maior parte como despesa	Lançado como ativo, gerando depreciação na maioria dos casos

(*) Construído das IN SRF nº 162/1998 e IN nº 1.700/2017.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Realça-se das mudanças com as IFRS, sintetizadas no Quadro 1, o reconhecimento como ativo de bens originários de arrendamento mercantil, que passou a influir diretamente na depreciação. Martins *et al.* (2013) enfatizam que essa mudança fez com que a informação contábil ficasse mais completa, pois as empresas estão evidenciando em seu ativo todos os bens sobre os quais detenham benefícios. Isso somado ao fato de estar também calculando e reconhecendo no resultado a depreciação pela sua utilização.

Ao comparar as modificações introduzidas na legislação contábil por força das IFRS, em comparação com a prática anterior fiscalista, fica nítida a necessidade de aplicação de conceitos subjetivos para determinar a depreciação que constará das demonstrações contábeis, como a atribuição de vida útil e o estabelecimento do valor residual para alguns ativos (SANTOS *et al.*, 2007; TEIXEIRA; COSTA; GALDI, 2009). Antes, bastava seguir as taxas determinadas pelas normas fiscais, sem a preocupação de que elas efetivamente representavam a realidade esperada de consumo ou utilização dos ativos. Telles e Salotti (2015) advertem, porém, que as práticas contábeis sustentadas em regras contam com orientações detalhadas em grande profusão que tem como meta reduzir a possibilidade de julgamento, mas não conseguem eliminá-lo por completo pela impossibilidade de legislar tudo.

2.2 Regulação do ativo intangível, ativo diferido e amortização

Dentre as mudanças na legislação societária brasileira (Lei nº 6.404/76), trazidas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, requer destaque, também, para esta pesquisa, a criação de um novo subgrupo contábil, ativo intangível, e a eliminação do ativo diferido. Ressalte-se que a evidenciação do ativo intangível no balanço patrimonial já era uma exigência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) às companhias abertas, desde 2005, quando da aprovação do Procedimento de Contabilidade nº 27 do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, por intermédio da Deliberação CVM nº 488/05.

O Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) publicou no final de 2008, o pronunciamento técnico CPC 13, adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), que foi tornado obrigatório a todas as companhias abertas pela CVM por força da Deliberação CVM nº 565 de 17 de dezembro de 2008. Em relação ao ativo diferido, suprimido pela Lei nº 11.638/07, o CPC 13 previu que as companhias reclassificassem o montante dos gastos vinculados à preparação e colocação de máquinas e equipamentos para o ativo imobilizado; para o novo grupo contábil, ativo intangível, deveriam ser levados os gastos de desenvolvimento de novos produtos, processos e tecnologias; por fim, para o resultado, os gastos pré-operacionais originários a partir de 01 de janeiro de 2008 (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2011). Este pronunciamento permitiu que as companhias mantivessem os gastos pré-operacionais registrados em ativos não circulantes até a sua completa amortização ou que os ajustassem diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (BRASIL, 2017; CPC 13, 2008; PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2011).

No ativo intangível, segundo a regulação contábil vigente desde 2008, devem ser classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia como marcas e patentes, *ágio*, direitos autorais, software de gestão, projeto de desenvolvimento de novos produtos e tecnologia, entre outros (BRASIL, 2017; CPC 13; CPC 4 R1). Segundo o CPC 4 R1 (2010), cabe às companhias determinarem se os ativos intangíveis possuem, ou não, vida útil. Havendo vida útil definida, um ativo intangível deve ser amortizado (ver itens 97 a 106 do CPC 4 R1), enquanto um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110 do CPC 4 R1). A entidade deve, no entanto, testar a perda de valor desses ativos, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil: (a) anualmente; e (b) sempre que existirem indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor. Frise-se que, segundo o CPC 13, os ativos intangíveis com vida útil não definida seriam amortizados até 2008.

O Quadro 2 sumariza as principais modificações das práticas contábeis brasileiras com a introdução das IFRS no Brasil, no que tange aos ativos diferido e intangível.

Quadro 2 - Comparativo de práticas contábeis relativas ao ativo diferido e intangível antes e depois das IFRS

Descrição	Antes das IFRS (critério fiscal) (*)	Depois das IFRS (CPC 4 R1)
Grupo ativo diferido	Existente e classificado no antigo grupo de ativo permanente	Eliminado
Gastos pré-operacionais	Integravam o ativo diferido	Registrados como despesa quando incorridos
Gastos com preparação e colocação de ativos imobilizados (máquinas e equipamentos) em condições de uso	Integravam o ativo diferido	Registrados como componentes do ativo imobilizado em questão
Gastos com desenvolvimento de novos produtos e tecnologias	Integravam o ativo diferido	Se gastos oriundos de pesquisas, lançados como despesas; se gastos com desenvolvimento, caso cumpridas as exigências de reconhecimento do CPC 4 R1, lançados como intangível
Despesa com amortização e exaustão quando aplicável	Relativa aos ativos diferidos	Relativa aos ativos intangíveis com vida útil econômica definida
Teste de <i>impairment</i>	Não previsto	Previsto

(*) Construído das IN SRF nº 162/1998 e IN nº 1.700/2017.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

A presente pesquisa englobou na variável preditiva, tanto as mudanças ocorridas na depreciação dos ativos imobilizados pelas razões esposadas anteriormente, como a amortização, antes das IFRS representada pelo reconhecimento da despesa pelo uso/consumo dos ativos diferidos, depois delas, para refletir a despesa com a utilização do ativo intangível com vida útil econômica definida pela empresa. Esta junção se deu, portanto, porque nas demonstrações dos períodos anteriores às IFRS bem como nas posteriores, aparecem, quase integralmente, essas despesas somadas.

Assim, não seria possível investigar individualmente apenas uma delas, antes e depois das IFRS, simplesmente por falta de dados fidedignos. Além disso, outro fator decisivo para soma dessas rubricas concerne ao fato de ambas terem sido fortemente influenciadas por normativas fiscais para sua apuração e reconhecimento na contabilidade. Com as IFRS, tal confluência deixou de existir, não obstante continuarem vigentes as disposições fiscais para o reconhecimento das respectivas despesas para o cálculo dos tributos diretos, imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 11.941/2009; Lei nº 12.973/2014; IN da SRF nº 1.700/2017).

2.3 Comportamento governado por regras e hipótese da pesquisa

As regras contábeis aplicadas aos ativos imobilizados e ativos diferidos antes das IFRS eram fortemente pautadas pela legislação fiscal. Em função disso, neste artigo, está-se investigando se as mudanças ocorridas nas normas contábeis relacionadas com esses temas, a partir de 2010, conseguiram de fato, em um curto espaço de tempo apagar as influências e vestígios da antiga regra. Esta dúvida existe pelo fato de que, na literatura, localizam-se estudos cujos resultados apontaram para indícios das práticas antigas nos relatórios em IFRS (FREIRE *et al.*, 2012; REIS; NOGUEIRA, 2012; SILVA FILHO *et al.*, 2014; WALKOWIAK, 2014; TELLES; SALOTTI, 2015; MARQUES *et al.*, 2016; SILVA; SILVA; LAURENCEL, 2016). Além disso e igualmente, em função de que estudiosos da contabilidade (LAGE; WEFORT, 2009; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012;) afirmam que o Brasil poderia ter dificuldade na implementação das normas internacionais pela necessidade premente de mudança de comportamento dos envolvidos e em função do ordenamento jurídico brasileiro ser diferente daquele em que se originam os padrões internacionais de contabilidade. Haveria, portanto, incompatibilidades nas bases legais e normativas, com repercussão importante no comportamento dos preparadores contábeis.

Desde o referencial teórico-conceitual da Análise do Comportamento (SKINNER, 1938; KELLER; SCHOENFELD, 1950; CATANIA, 1999), orientada epistemologicamente pelo Behaviorismo

Radical (SKINNER, 1953; 1969; 1974; BAUM, 2006) é possível lançar luz às dúvidas suscitadas e testar empiricamente as alterações do comportamento dos responsáveis pelas informações contábeis, observando a variação de medidas proximais ao padrão de respostas de preparação contábil antes e depois das IFRS. O estudo do impacto e da regulação do comportamento de indivíduos por leis (normas) é assunto em plena exploração por pesquisadores em Análise do Comportamento (AGUIAR, 2014; CAVALCANTI, 2017; AGUIAR; OLIVEIRA-CASTRO, 2020).

Segundo analistas do comportamento, regras são formulações verbais que descrevem interrelações entre eventos ambientais e comportamentais. Na formulação plena de uma interrelação de três termos (tecnicamente, uma tríplice contingência), descreve-se determinado contexto (eventos ambientais antecedentes), certo comportamento (eventos resposta) e eventos consequentes com funções específicas (de reforçar ou punir) o comportamento que os produziram (SKINNER, 1969; TODOROV, 1985; CATANIA, 1999). As regras permitem que padrões de comportamento complexos possam ser estabelecidos socialmente sem que o indivíduo precise passar por experiências concretas de aprendizagem por exposição direta às circunstâncias ambientais que a promovem, ou seja, permitem aprendizagem por instrução, que é, genericamente, a base de diversos estatutos, normativos profissionais e interações sociais complexas. Deste modo, neste estudo, admite-se que a mudança no cenário contábil por meio do advento da Lei nº 11.638/07, Instrução CVM nº 457 e CPC 27 e 4, definiu o contexto investigado, que estabeleceu para preparadores de demonstrações contábeis o padrão contábil a ser seguido (comportamento de seguir regras) e as consequências para a adoção ou não do padrão no âmbito das fiscalizações diretas e/ou indiretas, via auditorias contábeis externas ou independentes com poder de aprovar (reforço) ou reprovar (punição) as preparações.

Eventos contextuais antecedentes que indicam a possibilidade de consequências reforçadoras decorrentes da emissão de comportamentos são denominados, tecnicamente, “estímulos discriminativos”. Analistas do comportamento têm interpretado regras formuladas sobre relações de contingência como estímulos discriminativos particularmente relevantes (SKINNER, 1953; 1969; 1974; BAUM, 2006). Regras funcionariam como estímulos discriminativos verbais (SKINNER, 1957) descritores totais ou parciais de contingências de reforço ou punição, podendo, então, exercer controle sobre o comportamento de segui-las (seguimento de regras), implicando na possibilidade de o indivíduo emitir comportamentos análogos aos comportamentos que elas descrevem. O comportamento de seguir uma regra, por sua vez, assim como qualquer outro tipo de comportamento sensível às consequências da sua emissão (tecnicamente, “comportamentos operantes”), é também controlado por contingências de reforço ou punição. Regras formuladas, natural ou planejadamente (como é o caso das leis oriundas de processos legislativos), podem, portanto, alterar a probabilidade de ocorrência das ações que elas especificam. Contudo, a efetividade controladora das regras depende das consequências estabelecidas para o seguimento e não seguimento das formulações em contextos específicos (HAYES, 1989; OLIVEIRA, 2016). Neste sentido, como assevera Catania (1999), a função mais ampla da linguagem é a instrução e o controle instrucional que envolve, por exemplo, ordens dadas, conselhos oferecidos, leis colocadas em vigor e assim por diante. “Devido às vantagens práticas da instrução, a comunidade verbal modela o comportamento de seguir as instruções por meio de uma ampla gama de atividades, ao longo de parte substancial de nossas vidas” (CATANIA, 1999, p. 276).

Modificar comportamentos controlados por regras demanda mudar as contingências de controle sobre o seguir as regras, o que pode demandar a mudança das próprias formulações (MATOS, 2001; MEYER, 2007). Ou seja, para a modificação de comportamentos sob controle de regras é necessário que haja alteração dos antecedentes e/ou das consequências do seguimento das regras (CERUTTI, 1989; CATANIA, 1999). Assim, as mudanças de um critério contábil para outro (interpretados como regras) somente terão eficácia controladora do comportamento de preparadores de seguir novos critérios contábeis se contingências específicas voltadas ao estabelecimento do controle pelos novos critérios

forem programadas e devidamente aplicadas pelos agentes sociais responsáveis pelos processos contábeis, nas suas várias etapas e âmbitos.

Admitindo-se as noções analítico-comportamentais expostas, tem-se a hipótese da investigação: com a instituição de novos normativos – regras – aplicáveis à depreciação, amortização e exaustão, então é possível inferir mudanças no comportamento dos preparadores de demonstrações contábeis depois da implantação das IFRS a partir da análise da variação de indicadores contábeis como variáveis proximais ao comportamento de seguir (mais ou menos) os novos critérios contábeis. Tal hipótese é reforçada ao se considerar que a maior velocidade da aprendizagem é uma das vantagens do processo de estabelecimento de controle do comportamento por regras (MEYER, 2007) e que quanto mais específicas às instruções (regras), mais aderente e preciso é o desempenho de segui-las (MATOS, 2001).

3 METODOLOGIA

Como o objetivo do estudo é verificar, por intermédio de variável contábil, se aconteceu modificação comportamental dos preparadores de demonstrações financeiras, adotando DDAE como *proxy*, após a convergência às IFRS ocorrida em 2010 no Brasil, empregou-se uma pesquisa de natureza quantitativa, com dados contábeis extraídos para um período de 8 anos anteriores (2001 a 2008) e 8 anos posteriores (2009 a 2016) às IFRS. Ressalte-se que a convergência total às IFRS se deu com a publicação das demonstrações financeiras correspondentes ao exercício de 2010, comparativamente ao exercício de 2009, por isso, este ano foi considerado como sujeito às referidas normas por ter sido reapresentado.

Os dados contábeis anuais foram coletados para 491 empresas brasileiras listadas na B3 para o período de janeiro de 2001 a dezembro de 2016, por intermédio da base *Eikon* da *Thomson Reuters*. Em seguida, optou-se por excluir o setor financeiro e outros, com 213 empresas, porque o órgão regulador dessas instituições, o Banco Central do Brasil, não adotou por completo às IFRS, além das especificidades dessas instituições em relação às demais como as operações realizadas e a contabilização de seus ativos. Destaque-se que a exclusão desse setor contribui para eliminação de vieses nos resultados, cujo procedimento é comum em pesquisas contábeis, por exemplo em Mapurunga *et al.* (2011) e Soares, Coutinho e Camargos (2012). Outro fato que merece ser destacado é que, composta a base de dados, os números e informações gerais necessários ao estudo foram conferidos individualmente por empresa, por dois pesquisadores experientes, com as publicações oficiais mantidas no site da CVM. Esse trabalho resultou em correções importantes nos dados originais organizados a partir da base citada no início deste parágrafo.

Em síntese, os critérios de inclusão foram os de que as companhias fossem diferentes de instituições financeiras e assemelhadas e que tivessem a maioria dos dados contábeis disponíveis para a série de 16 anos. Ao realizar tal procedimento, o número de 491 empresas foi reduzido a uma amostra final, não estatística, de 137. Este número fez um percentual de 27,9% do total de companhias listadas na B3 no período da pesquisa, distribuída nos seguintes setores econômicos: bens industriais (28-20,4%), consumo cíclico (38-27,7%), consumo não cíclico (9-6,6%), materiais básicos (21-15,3%), petróleo, gás e biocombustível (3- 2,2%), saúde (4-2,9%), tecnologia da informação (1-0,7%), telecomunicações (4-2,9%) e utilidade pública (29-21,2%).

Para análise dos dados foram aplicadas técnicas de estatística descritiva e correlacionais. Para análise descritiva, além de se apurar e avaliar os valores medianos e as variações dos dados quantitativos, foram aplicados testes de média para os anos integrantes de cada uma das janelas do estudo sujeitos a regras contábeis distintas, ou seja, de 2001 a 2008 (período antes das IFRS), e de 2009 a 2016 (período de IFRS). Este procedimento visou demonstrar que, no período das normas anteriores às IFRS o comportamento dos preparadores das demonstrações contábeis, estudado pelas DDAE, que é produto dele, não apresentava qualquer diferença, estatisticamente relevante, entre seus anos, ao indicar, portanto, um padrão de comportamento existente naquele período. De maneira idêntica, não se esperava, também, qualquer diferença entre as medianas da DDAE para o período pós-adoção das IFRS, ou seja, o padrão

de comportamento deste período deve ser simétrico entre os anos. Para essa determinação, foram aplicados teste de normalidade (Shapiro-Wilk) e o teste para amostras emparelhadas (Wilcoxon).

No que se refere à análise correlacional, de forma específica, seguiu-se um modelo linear com dados empilhados, exposto na Equação 1, para mensurar o impacto das IFRS nas DDAE das empresas componentes da amostra. É importante realçar que, segundo a abordagem analítico comportamental, não é possível estudar o comportamento via mente das pessoas, mas por intermédio de variáveis ambientais representativas desse padrão comportamental. No caso em tela, as DDAE, evidenciadas nas demonstrações financeiras das empresas da amostra, que são derivadas de como as pessoas responsáveis por esses relatórios se comportaram.

$$dep_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 n1_{it} + \beta_3 n2_{it} + \beta_4 nm_{it} + \beta_5 big_four_{it} + \beta_6 tamanho_{it} + e_{it} \quad (1)$$

A variável dependente adotada como *proxy* comportamental dos preparadores de demonstrações contábeis, portanto, é a soma das DDAE (dep_{it}), de uma *i*-éssima instituição no tempo *t*. A variável independente de interesse trata-se da convergência às IFRS, representada pela inclusão de uma *dummy*, em que 0 corresponde ao período anterior à adoção do padrão internacional de contabilidade (IFRS) e 1 ao período após a adoção deste padrão. Foram consideradas, ainda, cinco variáveis de controle, quais sejam: $n1_{it}$, $n2_{it}$, nm_{it} , big_four_{it} e $tamanho_{it}$.

As três primeiras refletem o nível de governança corporativa da empresa na B3. A inclusão dessas variáveis tem o propósito de controlar o efeito da adesão ou não a esses níveis, tendo em vista que o conjunto de informações disponibilizado entre estar, ou não, num nível é diferenciado, isto é, quanto maior o nível de informação, melhor o selo de governança atribuído pela B3. Essa adesão provoca uma maior transparência informacional das empresas que, conforme Silva, Silva e Laurencel (2016), o faz com o propósito de aumentar sua credibilidade no mercado mobiliário. A variável *big_four* foi incluída para controlar as diferenças na eficácia da auditoria entre as *big four* e as demais firmas de auditoria (KARAMPINIS; HEVAS, 2013). A variável *tamanho*, representada pelo ativo total, suaviza o efeito tamanho das diferentes companhias pesquisadas (KARAMPINIS; HEVAS, 2013).

Com o intuito de diminuir vieses na estimação do modelo de regressão, foram aplicados dois procedimentos. O primeiro foi corrigir monetariamente as variáveis contábeis (DDAE) e o ativo total, aplicando o índice IPCA-E do IBGE, até dezembro de 2016, para colocá-las num mesmo plano temporal, eliminando a influência da inflação ao longo dos 16 anos pesquisados (MACHADO, 2015). O segundo procedimento foi empregar a forma logarítmica natural nessas variáveis para torná-las mais simétricas, possibilitando, assim, minimizar potenciais problemas que dados extremos (*outliers*) trazem ao modelo (RATCLIFF, 1993; WILLIANS, 2016).

Antes deste último procedimento, contudo, foram apurados os valores medianos, mínimos e máximos, como também o desvio padrão, para identificar a existência de alguns dados extremos em função da grande dispersão dos mesmos, conforme Tabela 1:

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis quantitativas

Variável	Nº de obs.	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Depr. corrigida	2.158	608.000.000	2.470.000.000	-2.590.788	48.500.000.000
Ativo total corrigido	2.191	16.500.000.000	63.400.000.000	7.390.574	969.000.000.000
Ln depreciação corrigida	2.095	17,89	2,49	7,47	24,61
Ln ativo total corrigido	2.191	21,60	2,03	15,82	27,60

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Observa-se na Tabela 1 que os valores da variável dependente e ativo total corrigidos monetariamente possuem altos desvios-padrão que superam os valores medianos, indicando a presença de *outliers* na base de dados. Por isso, os dados foram novamente conferidos e após constatação de que estavam adequados optou-se pela aplicação do logaritmo natural das variáveis depreciação e ativo total, conforme preconiza Willians (2016), para não excluir itens da amostra. Neste sentido, é salutar esclarecer que, em função de a variável dependente estar em log natural, a interpretação de seus coeficientes estimados é feita em termos percentuais (GUJARATI; POTER, 2011; RIBEIRO; COSTA; RIBEIRO, 2013).

Para aplicação do modelo econométrico da Equação 1, os dados foram agrupados em uma estrutura de painel, o que representa várias unidades de observação (empresas) ao longo de um período de tempo (janeiro de 2001 a dezembro de 2016). A principal vantagem da utilização deste tipo de estrutura/modelo consiste em possibilitar aos pesquisadores o estudo das diferenças existentes em determinado fenômeno entre empresas em cada *cross-section*, além de permitir a análise da evolução temporal deste mesmo fenômeno para cada empresa (FÁVERO; BELFIORE, 2017).

Modelos de dados com estrutura de painel podem ser classificados em três tipos: *pooled data*, painel com efeito fixo e painel com efeito aleatório. O *pooled data* refere-se a um empilhamento simples dos dados, não existindo diferenças significantes entre dois períodos de tempo. O painel com efeito fixo considera que as diferenças entre os grupos podem ser capturadas em diferenças no termo constante, ou seja, esse tipo de modelagem permite que o efeito individual, não observado, correlaciona-se com as variáveis incluídas no modelo. Já no painel com efeito aleatório, o termo constante não é fixo, mas uma variável aleatória (GREENE, 2008; WOOLDRIDGE, 2010).

A escolha entre os três modelos é resultado da realização de testes estatísticos. Para determinar se os dados devem ser classificados como um *pooled data* ou dados em painéis (fixo ou aleatório) aplica-se o teste de Chow para quebras estruturais (WOOLDRIDGE, 2010); a hipótese nula desse teste é que o conjunto de dados se constitui um *pooled data*. A existência de uma quebra estrutural indica que a melhor opção a ser assumida é um modelo em painel fixo ou aleatório, caso contrário é um *pooled data*. No primeiro caso, emprega-se o teste de Hausman que determina se se trata de um painel com efeito fixo ou aleatório (FÁVERO, BELFIORE, 2017); a hipótese nula deste teste é que a modelagem com efeitos aleatórios oferece uma estimativa mais consistente em relação à de efeitos fixos.

Além dos testes para definição do modelo a ser estimado, urge a verificação de problemas com heterocedasticidade dos dados. Para que os estimadores do modelo sejam livres de erros de especificação e forma funcional, é premente que a variância dos resíduos seja homocedástica, isto é, constante. Para isso, emprega-se o teste de Wald modificado, cuja hipótese nula é a de que os resíduos são homocedásticos (FÁVERO, BELFIORE, 2017). Caso ocorra tal problema, erros padrões robustos podem ser aplicados para reduzi-lo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção apresentam-se os achados obtidos com a análise descritiva e a mensuração do modelo econométrico e a discussão destes à luz da abordagem comportamental analítica. A Tabela 2 evidencia os resultados para análise descritiva e testes da mediana da variável DDAE, ano a ano.

Tabela 2 - Análise descritiva e teste de mediana

Amostra n. 01			Amostra n. 02			Teste de normalidade	Teste de mediana
Antes da Convergência às IFRS							
Ano	Obs.	Mediana	Ano	Obs.	Mediana	Shapiro-Wilk (p-valor)	Wilcoxon (p-valor)
2001	125	58.508.275,40	2002	129	60.529.717,95	0,0000	0,6762
2002	129	60.529.717,95	2003	131	61.060.233,56	0,0000	0,9738
2003	131	61.060.233,56	2004	133	67.098.703,48	0,0000	0,8117
2004	133	67.098.703,48	2005	136	57.143.685,35	0,0000	0,9764
2005	136	57.143.685,35	2006	136	57.600.044,40	0,0000	0,9545
2006	136	57.600.044,40	2007	136	60.703.149,58	0,0000	0,972
2007	136	60.703.149,58	2008	137	59.639.663,72	0,0000	0,8247
Após da Convergência às IFRS							
Ano	Obs.	Mediana	Ano	Obs.	Mediana	Shapiro-Wilk (p-valor)	Wilcoxon (p-valor)
2009	137	42.089.582,98	2010	137	43.414.164,36	0,0000	0,7775
2010	137	43.414.164,36	2011	137	41.426.055,38	0,0000	0,8492
2011	137	41.426.055,38	2012	137	50.168.049,68	0,0000	0,6698
2012	137	50.168.049,68	2013	137	48.013.158,36	0,0000	0,9426
2013	137	48.013.158,36	2014	137	48.215.281,94	0,0000	0,819
2014	137	48.215.281,94	2015	137	47.781.994,77	0,0000	0,4817
2015	137	47.781.994,77	2016	136	41.110.000,00	0,0000	0,5575
2016	136	41.110.000,00					

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Os resultados da Tabela 2 estão organizados de modo que seja possível comparar a DDAE ano a ano, para o período anterior às IFRS e depois delas. Antes da análise dos dados, é importante frisar que, primeiramente, foi feito o teste para determinar se a DDAE, por ano, possui uma distribuição normal, hipótese não confirmada pelos p-valores obtidos no teste de Shapiro-Wilk, inferiores a 0,05. Logo, para verificação de diferenças entre os valores medianos, emprega-se o teste não paramétrico de Wilcoxon para amostras emparelhadas. Como hipótese, assume-se que a mediana das diferenças na população seja zero (FAVERO; BELFIORE, 2017), em decorrência disso, optou-se por expor e analisar os valores medianos da DDAE por ano.

Constata-se que, após a convergência ao novo padrão contábil, os números medianos da variável DDAE foram inferiores aos computados antes da convergência. Este resultado pode ser considerado como um indício de que o novo padrão contábil alterou o comportamento dos gestores no que tange a variável de interesse do estudo.

Como se observa pelos testes estatísticos realizados, de 2001 a 2008, comparando o conjunto de dois exercícios, assim como são divulgados os números contábeis aos seus usuários, é possível constatar que não existe nenhuma diferença, estatisticamente relevante, para as DDAE, entre os anos anteriores às IFRS (testes de Wilcoxon serem superiores a 0,05). Isso indica um padrão de comportamento por parte das pessoas incumbidas de elaborar e divulgarem as demonstrações financeiras das empresas. Em outras palavras, o comportamento dessas pessoas é simétrico para o período, sinalizando que elas seguiam as regras naquele período.

De modo semelhante, também, não se vê nenhuma diferença, estatisticamente importante, nos números entre os anos depois da implantação das IFRS (2009 a 2016), ao indicar, claramente, que o comportamento das pessoas responsáveis por eles manteve-se coerente no período todo. Em síntese, pode-se inferir, com base nos achados ilustrados na Tabela 2, que os responsáveis pelos números contábeis em ambos os períodos analisados, mantiveram-se um padrão de comportamento regular no que tange às DDAE.

A Tabela 3 mostra o resultado inerente ao modelo econométrico elaborado para testar a hipótese de pesquisa, segundo a qual, haveria mudança comportamental dos preparadores das demonstrações financeiras, tendo em vista a proposição de novas regras contábeis para as DDEA, com as IFRS, mesmo que alguns estudos tenham apurado resquícios das práticas contábeis anteriores as mesmas.

Tabela 3 - Modelos estimados

Variável	Modelos		
	Pooled	Painel com Efeitos Aleatórios	Painel com Efeitos Fixos
IFRS -Convergência	-0,2903960*** (0,05314)	-0,21824029*** (0,02688)	-0,19350281 *** (0,07125)
N1	0,02572 (0,08514)	0,00527 (0,07012)	-0,01415 (0,06228)
N2	0,10590 (0,12592)	0,16899 (0,10946)	0,20231 (0,14452)
NM	0,08653 (0,08242)	0,17786227** (0,06594)	0,21108872** (0,09213)
Big_four	0,23348972*** (0,06505)	0,04530 (0,04264)	0,03030 (0,07569)
Tamanho	1,0527321 *** (0,01573)	0,91352347*** (0,02644)	0,83965705*** (0,08361)
_cons	-4,9200407*** (0,32048)	-1,847769** (0,56964)	-0,23789 (1,78976)
Número de Obs.	2.092	2.092	2.092
Testes Suplementares			
Teste de Chow	57,61 ***	Teste de Wald Modificado	100.000,00***
Teste de Hausman	21,45**		

Legenda: * p<0,05; ** p<0,01; *** p<0,001; erros padrões entre parênteses.

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

A aplicação do teste Chow reportou como resultado estatístico 57,61, com nível de significância de 0,1%, rejeitando a hipótese nula de que os dados podem ser tratados como empilhamento simples e, assim, esses devem ser analisados como painel, em que os efeitos individuais das observações são considerados. Para determinação de qual seria o melhor efeito do painel, se fixo ou aleatório, aplicou-se o teste de Hausman. A estatística para este teste foi de 21,45, portanto rejeita-se a hipótese nula de que os dados se comportam como um painel com efeitos aleatórios ao nível de significância de 1%. Em decorrência disso, tem-se como melhor modelo o painel com efeitos fixos.

Saliente-se que, além dos testes realizados para escolha do modelo, empregou-se o teste de Wald Modificado para análise da homocedasticidade dos erros, isto é, se os erros da regressão são constantes. O resultado da Tabela 3 evidencia uma estatística de 100.000, logo, a hipótese nula de que os resíduos são homocedásticos foi rejeitada ao nível de 0,1% de significância. Por essa razão, na estimação do modelo painel com efeitos fixos foram empregados os erros padrões robustos para diminuição do problema de heterocedasticidade, assim como sugerem Fávero e Belfiore (2017).

O resultado dos testes estatísticos dos dados organizados em painel com efeitos fixos mostra que a variável dependente foi significativa ao nível de 0,1% e negativa. Resultado igual também foi obtido para os outros modelos possíveis, embora não recomendáveis como detalhado no início deste tópico: *pooled data* e painel com efeitos aleatórios. Com o achado, é possível inferir que a convergência às IFRS resultou em um impacto negativo e relevante na mensuração das DDAE dos ativos imobilizados e intangíveis, respectivamente (ECKERT *et al.*, 2012, também constataram isso para a depreciação). A redução do valor dessa rubrica contábil das demonstrações contábeis divulgadas pelas companhias componentes da amostra, com as IFRS foi de aproximadamente 19,35%, na média, conforme Tabela 2.

O achado permite afirmar que houve relevante modificação no comportamento dos preparadores das demonstrações contábeis com as IFRS no tocante a mensuração da variável dependente, afastando

dúvidas trazidas por pesquisadores (MARTINS; SANTOS, 2008) acerca dessa mudança cultural. Como ilustrado e discutido na apresentação da pesquisa, mais ainda no referencial teórico, alguns estudiosos listam como prováveis dificuldades para a aplicação do novo padrão contábil no Brasil a necessidade premente de mudança do comportamento e postura dos responsáveis pela informação contábil, porque estavam acostumados, há décadas, a um modelo ditado por regras fiscais (MARTINS; SANTOS, 2008; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012).

A mudança de comportamento a partir de uma nova regra é prevista no referencial teórico-conceitual da Análise do Comportamento, aqui aplicado, em uma aproximação, a análise do comportamento de preparadores de demonstrações contábeis. Pode-se considerar que o comportamento de fazer contabilidade em IFRS é fruto de contingências controladoras do seguir as IFRS, em um contexto marcado pela edição de uma lei federal determinando novo padrão contábil, a exigência do órgão público, CVM, para que as empresas sob sua égide preparassem demonstrações contábeis adequadas ao novo modelo a partir de 2010, somada a auditoria independente dos relatórios. O seguimento adequado das IFRS conduz a consequências reforçadoras (ganhos em eficiência contábil e reconhecimento perante agências reguladoras) que levam os responsáveis pelas informações a se comportarem de maneira diferente daquela caracterizada pelo controle mantido, por anos, pelos critérios contábeis tradicionais. Evidencia-se, portanto, com os dados do estudo, o controle do comportamento de preparação contábil pelas contingências definidoras do ambiente contábil renovado pela IFRS, sendo esta afirmação um corolário da noção mais abrangente segundo a qual o comportamento complexo de seres humanos é controlado por forças ambientais, em especial do ambiente social, e em vários níveis (SKINNER, 1953; BAUM, 2006).

É importante registrar que o conceito de contingência se instancia em sucessões de eventos em que a ocorrência de um evento depende da ocorrência de outro evento. No âmbito da Análise do Comportamento, interessam sucessões de eventos ambientais e comportamentais em relações de contingência que promovam a alteração da probabilidade de ocorrência de comportamentos por força da ação de eventos ambientais sob condições contextuais específicas (SKINNER, 1953; MOREIRA; MEDEIROS, 2007; CATANIA, 1999). Deste modo, em razão de as companhias abertas estarem se adequando e divulgando suas informações contábil-financeiras num padrão internacional, com o passar do tempo espera-se que esse comportamento se torne perene, percebido nas análises desta pesquisa para DDAE. Portanto, é possível inferir que, tanto as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, como as regulamentações da CVM (Instrução CVM nº 457, Deliberações nº 583/09 e nº 644/2010, e os CPCs 27 e 4) podem vir a estar se constituindo em padrões de estimulação discriminativa relevantes, constituindo-se em regras funcionalmente relevantes na especificação de contingências de reforço para o comportamento de preparação contábil adequado ao novo contexto contábil. Pode-se inferir que tal processo de controle por estímulos verbais tornou mais provável a instituição de novo padrão comportamental das pessoas que preparam as demonstrações contábeis, como ficou demonstrado pelos dados da Tabela 3.

Para que o modelo econométrico tivesse mais poder de medição daquilo que se propôs, foram incluídas algumas variáveis de controle. Estas, segundo Silva, Silva e Laurencel (2016) e Karampinis e Hevas (2013) visam reduzir o efeito tamanho das instituições, da efetividade das firmas de auditoria e dos níveis de governança corporativa. Sobre essas variáveis, consoante Tabela 3, o tamanho da empresa e o seu enquadramento no nível Novo Mercado da B3 influenciam o valor da variável dependente, ao nível de significância de 0,1% e 1%, respectivamente. A questão do tamanho da empresa, medido pelo logaritmo do ativo total, impacta a variável dependente da seguinte maneira: para um aumento de 1% no tamanho implica em 0,83% a mais DDAE, em média. Assim, quanto maior a empresa, também maior será o valor da rubrica contábil. As empresas do novo mercado possuem valores da variável dependente superiores aos daquelas que não aderiram, 21,11%, em média. As variáveis de controle níveis 1 e 2 de

governança corporativa e empresas de auditoria *big four* não foram estatisticamente significantes, razão pela qual se optou por não discuti-las.

Diante do exposto, o resultado apurado não rejeita a hipótese de pesquisa, segundo a qual ocorreu modificação no comportamento das pessoas responsáveis pelas demonstrações financeiras, estudado por intermédio das DDAE, com a adoção das IFRS. Segundo Skinner (2003, p. 363) “O grupo exerce um controle ético sobre cada um dos seus membros, através principalmente, de seu poder de reforçar ou punir”. Este enunciado permite explicar por que acontece a variação no comportamento das pessoas responsáveis pela aplicação das normas contábeis, pois integram um grupo, companhias abertas brasileiras, que estão sujeitos a reforços quando auditados por auditores independentes, que tem a missão de atestar a adequação de seus relatórios de acordo com os novos ditames, e podem sofrer punições, quando estes emitem um relatórios desfavorável, ou por intermédio de punições advindas da CVM, além de terem impactos negativos no mercado caso não sigam as normas contábeis vigentes.

Como a regra prevê as contingências (contexto-comportamento-consequência), quando o indivíduo entra em contato com as consequências previstas nas regras/normas, por exemplo preparar as demonstrações contábeis de acordo com as IFRS, isso fortalece a relação de segui-las (OLIVEIRA, 2016). As regras auxiliam membros de um grupo a se comportarem de forma prováveis de serem aceitos ou ao menos não censurados (SKINNER, 1995). Segundo Catania (1999) uma das principais realizações do comportamento verbal humano foi permitir que o comportamento fosse controlado pelas descrições das contingências e, estas, se tornaram mais poderosas quando foram codificadas em orientações ou instruções denominadas leis, normas, resoluções, dentre outras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo investigou se ocorreu modificação comportamental dos preparadores de demonstrações financeiras após a convergência contábil aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS) com o fim de elucidar dúvidas sobre a existência de empresas que não estavam seguindo com fidelidade as novas normativas contábeis. Para isso, optou-se por estudar o produto do comportamento humano, refletido nas DDAE, reconhecida no período anterior as IFRS, janeiro de 2001 a dezembro de 2008, e para o período de IFRS, janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2016, observando os pressupostos da análise do comportamento humano.

Por intermédio da aplicação de um modelo em painel com efeito fixo, observou-se que as IFRS impactaram significativamente na contabilização da variável testada, reduzindo seus valores. Ainda, apurou-se que empresas enquadradas no nível novo mercado de governança corporativa possuem valores DDAE superiores às demais, e que quanto maior o tamanho da instituição maior o valor da depreciação. Portanto, os resultados indicam que o comportamento dos preparadores de informação contábil, para a variável, foi alterado com a adoção de um novo modelo de regras contábeis – as IFRS, desde o início de sua adoção. Isso permitiu não rejeitar a hipótese delineada no estudo, de que, como ocorreu mudança nas regras contábeis para as IFRS e o comportamento dos preparadores de demonstrações contábeis são regidos por essas novas regras, então, é possível perceber mudança significativa no comportamento dessas pessoas no período pós-IFRS comparativamente ao período anterior às mesmas.

Neste sentido, Meyer (2007) assevera que as regras facilitam a aquisição de novos comportamentos, o que tem sido confirmado por pesquisas básicas na área comportamental. E se for desejável modificar ou alterar um comportamento regido por regras, torna-se necessário mudar a regra. Tal fato foi o que ocorreu com a adoção das normas internacionais de contabilidade para a variável testada. Até 2008 (primeiro ano com alguma regra em IFRS), os preparadores das demonstrações obedeciam a normas e regulamentações fiscais bastante rígidas e, após a adoção das IFRS, as normas tornaram-se mais flexíveis e os testes estatísticos mostraram que, em ambos os períodos, o comportamento dos responsáveis pelas demonstrações financeiras, estudado por intermédio do produto

deste, materializado nas DDAE, não mostrou qualquer variação estatisticamente material. Todavia, quando se comparou a variável no período sujeito às IFRS com o cenário anterior a elas, constatou-se redução do valor da rubrica pesquisada, estatisticamente relevante a 1%.

Destaque-se que o estudo apresenta uma abordagem nova para se estudar fenômenos de natureza contábil, a teoria analítico-comportamental, ainda mais por que a contabilidade é fortemente influenciada por normativos legais e tributários. Segundo Baum (2006), o comportamento muda quando muda o contexto e, assim, estudos contábeis podem acatar tal entendimento para investigar se as regulamentações públicas e privadas têm o impacto desejado pelos proponentes. Com os resultados, é possível estabelecer medidas para se atingirem os fins necessários pautados nos ensinamentos da teoria comportamental. Ademais, é possível concluir que o objetivo da pesquisa foi atendido, pois ficou demonstrado que, mudando-se o contexto por intermédio de regras que especificam com clareza as contingências, conseguem-se mudanças comportamentais dos envolvidos.

Além do mais, não obstante a confirmação da hipótese de pesquisa de que ocorreu modificação no comportamento dos preparadores das demonstrações financeiras para as DDAE nas companhias abertas investigadas, certamente impulsionada pelas contingências definidas no âmbito das fiscalizações da CVM, das auditorias independentes e o do próprio mercado. Este mercado julgaria a empresa pelo descumprimento de normas, e em outros tipos de empresas, como as não reguladas e às pequenas e médias, talvez essa modificação não se concretize, isso pelo fato de a fiscalização e a punição praticamente inexistirem. Assim, novos estudos para investigar essas possibilidades, a partir da teoria analítico-comportamental, são desejáveis. Igualmente, sugerem-se estudos para responderem questões relacionadas sobre às mudanças de comportamento por auditores, professores e alunos de contabilidade em face das alterações da legislação contábil de um padrão *civil law* para outro *common law*.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, J. C. Análise comportamental do direito: uma abordagem do direito como ciência do comportamento humano aplicada. **Nomos**, v. 34, n.2, p. 245-273, 2014.

AGUIAR, J. C. de. **Teoria analítico-comportamental do direito**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2017.

AGUIAR, J. C.; OLIVEIRA-CASTRO, J. M. **Direito, Política e Economia na Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma análise comportamental da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília: Technopolitik, 2020.

ALMEIDA, M. C. **Curso de contabilidade intermediária em IFRS e CPC**. São Paulo: Atlas, 2014.

BAUM, W. M. **Compreender o behaviorismo: comportamento, cultura e evolução**. Tradução Maria Teresa Araújo Silva *et al.* 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Artmed, 2006.

BECKER, Charles P.; LAWRENCE, Howard; SENNETTI, John T. **The effects of type of accounting standard and outcome knowledge on juror evaluations of auditor responsibility**. 2007. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/John_Sennetti/publication . Acesso em: 02 jan. 2018.

BRASIL. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. [1976]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. [2007]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, [...]. [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, [...]. [2014]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 2 jun. 2020.

CARMO, C. H. S. do. **Lobbying na regulação contábil internacional**: uma análise do processo de elaboração da norma sobre o reconhecimento de receitas. 2014. 198 f. Tese (doutorado), Universidade de São Paulo, USP, 2014.

CATANIA, A. C. **Aprendizagem**: comportamento, linguagem e cognição. Trad. Deisy das Graças de Souza (*et al.*). 4. ed - Porto Alegre: Artmed, 1999.

CAVALCANTI, P. R. **Análise econômico-comportamental operante de decisões em colegiado de uma corte de contas**. 2017. Tese (Doutorado em Ciências do Comportamento), Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

CERUTTI, D. T. Discrimination theory of rule-governed behavior. **Journal of the experimental analysis of behavior**, v. 51, n. 2, p. 259–276, 1989.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM n.º 488, de 03 de outubro de 2005**. Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações. [2005]. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0400/deli488.pdf>. Acesso em: 31 nov. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Instrução CVM n.º 457, de 13 de julho de 2007**. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* - IASB. [2007]. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst457.html>. Acesso em: 15 dez. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM n.º 565, de 17 de dezembro de 2008**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 13 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que trata da Adoção Inicial da Lei n.º. 11.638/07. [2008]. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli565.html>. Acesso em: 15 dez. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM n.º 583, de 31 de julho de 2009**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de ativo imobilizado. [2009]. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/deliberacaocvm583_2009.htm. Acesso em: 15 dez. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM n.º 644, de 2 de dezembro de 2010**. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 04(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC sobre ativo intangível. [2010]. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0600/deli644.html>. Acesso em: 15 dez. 2019.

COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL (CPC). **Pronunciamento técnico CPC 13 – Adoção Inicial da Lei n.º. 11.638/07 e da Medida Provisória n.º. 449/08**. [2008]. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 02 jan. 2020.

COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL (CPC). **Pronunciamento técnico CPC 04 R1 – Ativo intangível**. [2010]. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 02 jan. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TG 27 (R3) – Ativo imobilizado**. [2009]. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27\(R3\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG27(R3).pdf). Acesso em: 15 dez. 2019.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; SOUZA, K. M. de. Normas contábeis de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado: impacto em empresas de bens industriais gaúchas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 2, p. 69–89, 2012.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados: Estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FREIRE, M. D. de M.; MACHADO, M. R. R.; MACHADO, L. de S.; SOUZA, E. S. de; OLIVEIRA, J. J. de. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 12, p. 3–22, 2012.

GREENE, W. H. **Econometric analysis**. 6. ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2008.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria básica**. 5. ed. Tradução de Denise Durante, Mônica Rosemberg e Maria Lúcia G. L. Rosa. Porto Alegre: McGraw Hill, 2011.

HAYES, S. C. **Rule-governed behavior: Cognition, contingencies, and instructional control**. New York: Plenum Press, 1989.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. Tradução de Antônio Zoratto Sanvincente. São Paulo: Atlas, 1999.

KARAMPINIS, N. I.; HEVAS, D. L. Effects of IFRS adoption on tax-induced incentives for financial earnings management: evidence from Greece. **The International Journal of Accounting**, v. 48, p. 218–247, 2013.

KELLER, F. S.; SCHOENFELD, W. N. **Principles of psychology**: A systematic text in the science of behavior. Appleton-Century-Crofts, 1950.

LAGE, A. C.; WEFFORT, E. F. J. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. In: Ernst & Young, Fipecafi. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 1-15.

LOPES, A. B. Teaching IFRS in Brazil: news from the front. **Accounting Education**, v. 20, n.4, p. 1–9. 2011.

MACHADO, M. R. R. **Investigação da ocorrência de fraudes corporativas em instituições bancárias brasileiras à luz do triângulo de fraude de Cressey**. Tese (Doutorado em Administração), Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

MARQUES, V. A.; CARVALHO, L. de F.; AMARAL, H. F.; SILVA, N. C. M. da; LOUZADA, L. C. Análise do nível de evidenciação da depreciação conforme o CPC 27 no período de 2007 a 2014. **Revista de gestão, finanças e contabilidade**, v. 6, n. 2, p. 50–71, 2016.

MARTINS, E.; DINIZ, J. A.; MIRANDA, G. J. **Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, E.; SANTOS, A. dos . Alguns pontos da Lei 11.638 e a internacionalização da contabilidade brasileira. **Revista IBEF News**, São Paulo - SP, p. 28-30, 01 mar. 2008.

MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos; IUDÍCIBUS, S. de. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MATOS, M. A. Comportamento governado por regras. **Revista Brasileira de Terapia Comportamental e Cognitiva**, v. 3, n. 2, p. 51–66, 2001.

MEYER, S. B. Regras e autorregas no laboratório e na clínica. In: ABREU-RODRIGUES, J.; RIBEIRO, M. R. (Orgs.). **Análise do comportamento: pesquisa, teoria e aplicação**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

MOREIRA, M. B.; MEDEIROS, C. A. de. **Princípios básicos de análise do comportamento**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, A. de. **Comportamento de gestores de recursos públicos: identificação de contingências previstas e vigentes relativas à prestação de contas.** 2016. 201 f. Tese (Doutorado em Psicologia), Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de; LEITE, J. da S. J. **Manual de contabilidade internacional.** São Paulo: Cengage Learning, 2011.

RATCLIFF, Roger. Methods for dealing with reaction time outliers. **Psychological bulletin**, v. 114, n. 3, p. 510–532, 1993.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Instrução Normativa SRF n.º 162, de 31 de dezembro de 1998.** Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. [1998]. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>. Acesso em: 16 dez. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017.** Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. [2017]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>. Acesso em: 16 dez. 2019.

REIS, L. G.; NOGUEIRA, D. R. Disclosure do ativo imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando o CPC 27. **Revista de estudos contábeis**, v. 3, p. 54–67, 2012.

RIBEIRO, M. G.; COSTA, L. G.; RIBEIRO, L. C. Q. **Estrutura social das metrópoles brasileiras: análise da primeira década do século XXI.** Letra Capital Editora LTDA, 2013.

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L. A.; MACHADO, N. P. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA FILHO, L. L.; LAGIOIA, U. C. T.; CARLOS FILHO, F. de A.; ARAÚJO, J. G. de; LEMOS, L. V. Um estudo sobre o reflexo do reconhecimento dos ativos intangíveis após a adoção das normas internacionais de contabilidade nas empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. **ConTexto**, v. 14, n. 27, p. 55–69, 2014.

SILVA, J. S.; SILVA, A. H. C. E; LAURENCEL, L. DA C. Nível de evidenciação obrigatória nas empresas de capital aberto: uma análise do CPC 27. **Pensar contábil**, v. 18, n. 65, p. 40–50, 2016.

SKINNER, B. F. **The behavior of organisms: An experimental analysis.** New York: Appleton-CenturyCrofts, 1938.

SKINNER, B. F. **Science and human behavior.** New York, NY: Macmillan, 1953.

SKINNER, B. F. **Verbal behavior.** New York: Appleton-CenturyCrofts, 1957.

SKINNER, B. F. **Contingencies of reinforcement: A theoretical analysis**. New York, NY: Appleton-Century-Crofts, 1969.

SKINNER, B. F. **About behaviorismo**. New York, NY: Alfred A. Knopf, 1974.

SKINNER, B. F. **Questões recentes na análise comportamental**. Tradução de Anita Liberalesso Neri. 2. ed. Campinas-SP: Papirus, 1995.

SKINNER, B. F. Seleção por consequências. **Revista Brasileira de Terapia Comportamental e Cognitiva**, v. IX, n. 1, p. 129–137, 1981/2007.

SOARES, G. de O. G.; COUTINHO, E. S.; CAMARGOS, M. A. de. Determinantes do rating de crédito de companhias brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 3, p. 109-143, 2013.

SODERSTROM, N. S.; SUN, K. J. IFRS adoption and accounting quality: a review. **European Accounting Review**, v. 16, n. 4, 675-702, 2007.

STICKNEY, C. P.; WEIL, R. L. **Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

TEIXEIRA, A.; COSTA, F. M. da; GALDI, F. C. Princípios e normas contábeis. In: Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J.; Pederneiras, M. (Orgs.). **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 75-84.

TELLES, S. V.; SALOTTI, B. M. Divulgação da informação contábil sobre depreciação: o antes e o depois da adoção das IFRS. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 153–173, 2015.

TODOROV, J. C. O conceito de contingência tríplice na análise do comportamento. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, 1, 75-88, 1985.

WALKOWIAK, M. P. Vestiges of British, German and Polish tax depreciation and amortization regulations in IFRS financial statements. **Poznań University Of Economics Review**, v. 14, n. 2, p. 63–78, 2014.

WILLIAMS, R. **Outliers**. 2016. University of Notre Dame. Disponível em: <https://www3.nd.edu/~rwilliam/>. Acesso em: 16 abr. 2018.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introdução à econometria: Uma abordagem moderna**. Tradução: José Antônio Ferreira, revisão técnica de Galo Carlos Lopes Noriega. São Paulo: Cengage Learning, 2010.