



Uma Análise de Conteúdo da Influência das Cartas Comentários nas Alterações da Seção 1 – Objetivo da Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral da Estrutura Conceitual Proposta pelo IASB

DYANNE RAFAELA DE ARAUJO BARRETO

Universidade Federal de Pernambuco

MÁRCIA FERREIRA NEVES TAVARES

Universidade Federal de Pernambuco

RESUMO

Esta pesquisa buscou investigar, através da análise de conteúdo das cartas comentários enviadas ao IASB, relativas à Seção 1 – Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral do "*Conceptual Framework for Financial Reporting*" a influência das propostas dos diversos constituintes, e se essas foram acatadas ou não na elaboração da norma final. Usou-se a metodologia de caráter exploratório, análise de conteúdo das cartas comentários, do documento base de Conclusão do IASB e também o teste estatístico não paramétrico Qui Quadrado. Como resultado, percebeu-se que, a maior parte das empresas que contribuíram para o debate foi de origem Europeia e que a grande maioria concordou com as visões preliminares sobre a questão, entretanto, foram sugeridas por estas, algumas complementações. Algumas outras não se posicionaram ou discordaram de alguns itens, e sugeriram algumas alterações, porém, a pesquisa evidenciou que o IASB manteve o posicionamento anterior sugerido, não achando convincentes e necessárias as propostas de alterações, entretanto, complementou alguns itens com explicações na base de conclusão, como solicitado em algumas cartas-comentário. A conclusão indica que as empresas tiveram uma grande participação nesse *Exposure Draft* estudado, foi o grupo que mais enviou cartas comentários ao IASB. Em relação à 1ª questão da seção 1 a grande maioria apoiou as sugestões feitas pelo órgão normatizador, e solicitaram algumas explicações em sua base de conclusão, onde o IASB considerou necessário acatar algumas delas como, por exemplo, clarificar o objetivo dos relatórios financeiros e explicar as decisões de alocação de recursos, fornecer informações necessárias para avaliar a gestão de administração de recursos da entidade e, melhor explicar a noção de prudência, dessa forma contribuindo para o melhor entendimento dos interessados no que diz respeito a Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros.

Palavras Chave: Estrutura Conceitual. Cartas-Comentários. Relatório Financeiro. IASB.



1. INTRODUÇÃO

Visando equilibrar os interesses na definição do modelo contábil global e desenvolver padrões que fomentem maior transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros em todo o mundo, o IASB, por meio da *International Financial Reporting Standards - IFRS Foundation* incentiva a participação ativa dos *stakeholders*, principalmente via recepção de cartas comentários sobre as normas propostas, o que fornece um registro público dos pontos de vista apresentados ao *Board* na esperança de influenciar o modelo resultante (YEN; HIRST; HOPKINS, 2007).

As IFRS's são normas emitidas pelo IASB seguindo um roteiro de seis etapas, que envolve um amplo processo de consulta pública, com a participação de pessoas e organizações interessadas de todo o mundo (BALL, 2006).

No procedimento de consulta estabelecido pelo IASB, envolvendo a apresentação das minutas das normas ou documentos para discussão, são solicitados comentários por meio das chamadas cartas de comentários ou *comment letters*, em que os interessados podem se expressar sobre os assuntos tratados, expondo suas opiniões, concordâncias ou divergências, exercendo assim pressão a fim de influenciar a emissão de futuras normas ou de alterações de normas já existentes (JORISSEN, LYBAERT e VAN DE POEL, 2006).

Nessa linha, alguns estudos buscam analisar o posicionamento dos autores presentes no processo de submissão de cartas comentários em resposta aos *Discussion Paper's* e *Exposure Draft*, buscando saber como esses autores podem influenciar no processo de normatização em contabilidade através dessa participação, sabendo que as opiniões e interesses são muito divergentes. Por exemplo, Yen, Hirst e Hopkins (2007), analisaram as estratégias utilizadas pelas empresas para tentar persuadir o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) em resposta ao *Exposure Draft - Comprehensive Income Reporting*. Holder, Karim, Lin e Woods (2013), investigando as cartas comentários enviadas ao FASB e ao IASB, analisaram como os atores podem influenciar o processo de normatização em Contabilidade através dessa forma de participação. Há pouco tempo, Adhikari, Betancourt e Alshameri (2014) notaram que, sistematicamente, os posicionamentos diferem em decorrência do tipo do entrevistado (e.g., preparadores, investidores e usuários domésticos versus estrangeiros) e suas características (e.g., indústria, porte e política contábil).

Em 28 de maio de 2015 foi publicado uma versão com as alterações solicitadas (*Conceptual Framework 2015*, com abertura a comentários até 26 de outubro de 2015. Encontram-se publicadas no site do IASB as cartas comentários recebidas e as versões completas colocadas em opinião, o que torna melhor a pesquisa sobre as questões levantadas sobre a Seção 1 no que diz respeito ao objetivo de propósito geral de relatórios financeiro da estrutura conceitual proposta pelo IASB. (IASB, 2016)

A utilidade das informações contábeis, servem para decidir quando comprar, manter ou vender algum instrumento patrimonial, avaliar o potencial da entidade de pagamento de suas obrigações, avaliar o retorno do investimento realizado na entidade, determinar como será a política tributária, regulamentar as políticas da entidade, entre outras. Dessa forma, o propósito da estrutura conceitual é dar suporte ao desenvolvimento de novas normas, dar suporte ao processo de harmonização, dar suporte aos órgãos reguladores nacionais, ajudar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas, ajudar os auditores independentes a formar opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis, ajudar os usuários no entendimento das demonstrações contábeis (PORTAL CFC, 2016).

De acordo com o IASB, a seção 1 da Estrutura Conceitual é referente ao objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral, que trata dos conceitos que fundamentam a preparação e apresentação das demonstrações financeiras e, o desenvolvimento



e revisão de IFRS's. Foram identificadas umas séries de problemas com a Estrutura Conceitual existente, entre elas, áreas importantes que não são cobertas, por exemplo, a pouca orientação sobre mensuração, apresentação, divulgação ou como identificar uma entidade que relata e, a orientação que em algumas áreas não é clara como, por exemplo, as definições existentes de ativos e passivos que podem ser melhoradas (PORTAL CFC, 2016).

Através das cartas comentários recebidas será feita uma análise de conteúdo buscando nas cartas a motivação para as mudanças, entre elas, a necessidade do maior detalhamento de informações contábeis aos usuários nos mais diferentes cenários econômicos, determinando transparência e qualidade da informação, uma mesma utilização da linguagem contábil na divulgação da informação e, um aumento da confiança nos relatórios financeiros baseado na satisfação das necessidades dos usuários das informações contábeis.

Esse estudo procura complementar a literatura, buscando, através da análise de conteúdo das cartas recebidas pelo IASB relativas ao *Exposure Draft* de 2015, a participação dos respondentes no processo de proposta de melhorias da norma, assim como as sugestões apresentadas por esses atores frente às propostas absorvidas pelo *Exposure Draft*, contribuindo com uma nova versão da estrutura conceitual.

Buscando analisar a influência das propostas dos diversos respondentes nas alterações efetivadas na revisão apresentada para Estrutura Conceitual, por meio das cartas recebidas até outubro de 2015, procurou-se responder o seguinte problema de pesquisa: **Qual a influência das cartas comentários nas alterações das discussões da seção 1 do *Exposure Draft* do conceptual framework do IASB?**

Diante do cenário atual de grandes mudanças e reformulações das normas globais de contabilidade, este estudo contribui para a literatura ao mostrar o interesse e a influencia dos profissionais neste processo, possibilitando uma melhor percepção sobre a relevância das cartas comentários no método de aperfeiçoamento das normas de contabilidade.

Este estudo procede como segue: Na seção 2 são discutidos os principais conceitos referentes ao tema, na seção 3 apresenta-se a metodologia da pesquisa, em seguida são apresentados os resultados, e assim, concluindo com as considerações finais do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Lobby na influência nas cartas comentários

As atitudes que indivíduos ou grupos executam para tentar influenciar as decisões dos reguladores contábeis são coletivamente chamadas de *lobbying* e variam da submissão de cartas comentários nos processos de elaboração de normas até encontros privados com membros dos reguladores, passando por discursos dos órgãos (Sutton, 1984).

Seguindo a ordenação sugerida por Durocher, Fortin e Côte (2007), os estudos sobre *lobbying* no processo de elaboração de normas contábeis podem ser classificados em três grupos, com alguma relação entre eles: *Positive Accounting Theory Group* (PATG); *Economic Theory of Democracy Group* (ETDG) e *Coalition and Influence Group* (CIG). Os dois primeiros grupos tratam de estudar os incentivos e características dos lobistas e o terceiro trata da efetividade da ação *lobbying*.

Ainda de acordo com estes autores, no PATG, estão contidos estudos que buscam analisar as motivações econômicas dos gestores das empresas preparadoras das demonstrações contábeis, que sustentam a participação destes no processo de elaboração de normas contábeis e como estas motivações afetam sua disposição em particular do processo do *lobbying*, posicionando-se contra ou a favor de determinada proposta normativa contábil. O ETDG, compreende os trabalhos que investigam a participação de interessados em geral no processo de *lobbying* nos normatizadores



contábeis a partir de conceitos da ciência política, para analisar o processo eleitoral de votação. Assim como no grupo PATG, a preocupação é investigar os motivos e características que levam os interessados a participarem do processo de elaboração de normas contábeis, dentro de uma perspectiva de balanceamento entre custos e benefícios dessa participação. E no CIG, as pesquisas desse grupo buscam investigar as várias preferências dos interessados no processo de elaboração de normas e a existência real do *lobbying*.

O *lobby* trás a idéia de um certo grupo que busca exercer influencia sobre outro. No ramo da contabilidade Sutton (1984), Zeff (2002) e Georgiou (2004) dizem que, as ações que as partes interessadas utilizam para tentar influenciar os normatizadores contábeis são conhecidas por *lobbying* e vão desde a emissão de cartas de comentários para as consultas públicas, a pressões diretas exercidas sobre os membros dos normatizadores. Logo, *lobbying* refere-se aos interesses de grupos de pressão sobre os órgãos reguladores com intenção de influenciar novas regulamentações, ou modificar normas já existentes.

2.2 Um breve histórico do processo de revisão da Estrutura Conceitual

Visto que diferentes culturas contábeis (framework institucional da contabilidade, incluindo o ambiente de mercado doméstico, as práticas e crenças específicas sobre o papel da contabilidade, leis societárias, regulação e práticas de governança corporativa) causam visões distintas a respeito do conteúdo apropriado de relatórios financeiros, gerando, invariavelmente, a um intratável desacordo sobre a proposta de um modelo global fortemente baseado em princípios em detrimento de regras, o IASB procura superar essa possível fonte de desavenças por meio do delineamento da estrutura conceitual, que, com efeito, é a declaração do organismo sobre a sua própria cultura contábil, incluindo os objetivos da informação financeira e as propriedades desejáveis da informação advinda dos relatórios financeiros (WHITTINGTON, 2008).

Para tanto, o IASB continuamente reavalia a estrutura existente com o objetivo de atualizá-la e, eventualmente, preencher as lacunas em detrimento de reconsiderar fundamentalmente todos os aspectos da estrutura conceitual (IASB, 2015). A primeira versão do Conceptual Framework foi publicada em 1989 ainda pelo IASC. Com o passar dos anos, notou-se a necessidade do aperfeiçoamento e atualização dessa primeira versão, o que resultou o início do projeto do arcabouço conceitual conjunto do IASB com o FASB, em 2002, como resultado direto do acordo de *Norwalk*, nos termos de que ambos os *boards* concordaram em trabalhar conjuntamente sobre normas futuras, além de se comprometerem a buscar o alinhamento daquelas já existentes (WHITTINGTON, 2008).

Então, em 2010, a estrutura conceitual foi revisada, como resultado desse projeto conjunto com o FASB. Contudo, apesar de a reelaboração ter contribuído para o desenvolvimento e revisão das IFRS, alguns problemas permaneceram requerentes de ajustes, a saber: áreas importantes não compreendidas pelo documento; inexistência ou baixo detalhamento de orientação em algumas questões específicas; e existência de desatualização de alguns aspectos do arcabouço conceitual (IASB, 2015).

Observando essas limitações, em 2011, o IASB realizou uma consulta pública sobre a sua agenda, tendo a maioria dos respondentes identificado a Estrutura Conceitual como projeto prioritário para o IASB (IASB, 2015). Nessa visão, o *board* retomou a reavaliação da estrutura conceitual em 2012, priorizando a revisão das partes não compreendidas na versão de 2010.

Em relação às respostas recebidas ao DP "A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting " de 2013, foi publicado, em 28 de maio de 2015, para consulta pública, um *Exposure Draft*, que retrata as propostas da versão revista da Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros. Os comentários a essa nova versão puderam ser enviados até 26 de outubro de 2015, sendo esperada a publicação, por parte do IASB, da versão final em meados de 2016.



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

A Estrutura Conceitual da seção 1 relata as demonstrações contábeis para fins gerais, inclusive das demonstrações contábeis consolidadas. Essas demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas pelo menos uma vez no ano e propõe-se atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários. (NBC T1, P. 3, 2015).

Ainda de acordo com a NBC T1, a Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é: (a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas e à revisão das existentes quando necessário; (b) dar suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de normas; (c) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas; (d) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com as normas; e (e) proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas.

De acordo com o IASB (2016), a Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros descreve o objetivo e os conceitos para relatórios financeiros de propósito geral. É uma ferramenta prática para:

- (a) auxiliar o IASB para desenvolver normas que são baseadas em conceitos coerentes;
- (b) auxiliar os preparadores para desenvolver políticas contábeis consistentes quando nenhum padrão aplica-se a uma determinada operação ou evento, ou quando um padrão permite uma escolha de política contábil; e
- (c) auxiliar os outros para compreender e interpretar as normas.

Embora a estrutura conceitual existente tenha ajudado o IASB ao desenvolver o IFRS, algumas áreas importantes não são cobertas, a orientação em algumas áreas não é clara e, alguns aspectos da estrutura existente estão fora de data. Consequentemente, em 2004, o IASB e a FASB iniciou um projeto conjunto para revê-la, no entanto, em 2010, suspendeu o trabalho nesse projeto, a fim de se concentrar em outros projetos.

Em 2011, o IASB realizou uma consulta pública sobre a sua agenda. A maioria dos entrevistados identificou a estrutura conceitual como um projeto prioritário para o IASB. Consequentemente, o IASB reiniciou seu projeto em 2012. O objetivo do projeto é melhorar o relatório financeiro, fornecendo um relatório mais completo, mais claro e com conceitos atualizados. Assim, esta ED esclarece que as informações necessárias para cumprir o objetivo de relatórios financeiros inclui informação que pode ser usada para ajudar a avaliar o comando de gestão dos recursos da entidade, explica os papéis da prudência e da substância sobre a forma em relatórios financeiros, sendo a prudência o emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, esclarece que um alto nível de incerteza de mensuração pode fazer as informações financeiras menos relevantes, fornece definições mais claras de ativos e passivos, e uma orientação mais extensa para apoiar essas definições.

A questão 1º da seção 1 da Estrutura Conceitual, que é o objeto desse estudo, trata das alterações propostas para os capítulos 1 e 2, que são: Você apoia as propostas:

- (a) para dar mais destaque, no âmbito do objetivo dos relatórios financeiros, para a importância de fornecer informações necessárias para avaliar a administração de recursos da entidade de gestão;



- (b) a reintroduzir uma referência explícita à noção de prudência (descrito como o cuidado ao fazer julgamentos em condições de incerteza) e afirmar que a prudência é importante para alcançar a neutralidade;
- (c) a declarar explicitamente que uma representação fiel representa a substância de um fenômeno econômico em vez de simplesmente representar sua forma jurídica;
- (d) para esclarecer que a incerteza de mensuração é um fator que pode tornar a informação financeira menos relevante, e que há um *trade-off* entre nível de incerteza de mensuração e outros fatores que tornam a informação relevante; e
- (e) continuar a identificar a relevância e representação fiel como as duas características qualitativas fundamentais de informação financeira. Por que sim ou por que não? (IASB, 2015, P.11, TRADUÇÃO LIVRE).

2.3 Influência dos participantes nas alterações das normas de contabilidade – Casos Anteriores

Como abordado anteriormente, existem várias formas de os atores influenciarem formalmente o processo de definição de normas em contabilidade, porém, as cartas comentários são, de longe, o método que mais tem demandado interesse por parte da academia (HOLDER et al., 2013). Portanto, buscou-se, a seguir, apresentar alguns dos principais estudos relacionados a presente pesquisa.

Através da análise de conteúdo das cartas comentários apresentadas ao (FASB) em resposta ao *Exposure Draft- Comprehensive Income Reporting*, Yen, Hirst e Hopkins (2007) classificaram e analisaram os argumentos inclusos nas referidas cartas, ressaltando a forma como as empresas tentam persuadir o FASB.

De acordo com os autores, a despeito da expressa sugestão do FASB para que os comentários se concentrassem nos aspectos teóricos da norma proposta, observou-se que muitos dos argumentos utilizados não exibiram uma fundamentação teórica, mas especialmente uma abordagem orientada para os resultados, com destaque nos efeitos negativos esperados resultantes da aplicação do *Exposure Draft* para determinadas empresas e indústrias.

Alali e Cao (2010) debateram como as influências de autoridades públicas e *stakeholders* na emissão de normas por parte do IASB, e o sistema de financiamento têm afetado a independência e, conseqüentemente, a confiabilidade do IASB e, por conseguinte, a credibilidade das IFRS. Como resultados, os autores sugerem que, em alguns casos, a influência de autoridades políticas, reguladores e interesses dos *stakeholders* têm levado o IASB a propor alterações potencialmente injustificáveis às IFRS. De forma adicional, Alali e Cao (2010) observaram que, até 2006, a *The International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) foi financiada através de um sistema de doações voluntárias similar ao utilizado pelo FASB no período pré *Sarbanes-Oxley*, sendo, à época, as *big four* (quatro maiores empresas de auditorias), algumas das maiores empresas do mundo, os principais financiadores.

No entanto, várias modificações no sistema de financiamento do IASCF, adotadas em junho de 2006, proporcionou, na visão de Alali e Cao (2010), que o organismo continuasse a ser uma organização independente e privada, com os recursos necessários para realizar seu trabalho em tempo hábil e com a qualidade a que se dispõe.

Há pouco tempo, tendo como objetivo a avaliação do grau de apoio das cartas comentários enviadas em resposta à "*Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by US issuers*" proposta pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), Adhikari, Betancourt e Alshameri (2014) analisaram, se o tipo entrevistado (e.g., preparadores, investidores e usuários domésticos versus estrangeiros) e suas características (e.g., indústria, porte e política contábil) eram determinantes



do posicionamento. Os autores alcançaram vestígios teóricos de que, embora exista um forte apoio à ideia de um conjunto de normas de contabilidade globais de alta qualidade, a maioria dos entrevistados se opõe ao roteiro proposto. Também, Adhikari, Betancourt e Alshameri (2014) revelam que os comentários recebidos diferem sistematicamente em relação a características dos respondentes, como o tipo de entrevistado, características das empresas, e tipo de indústria.

Com o propósito de incrementar a compreensão de como a utilização de cartas comentários pode influenciar os normalizadores nacionais e internacionais de contabilidade, Holder *et al.* (2013) investigaram 369 cartas comentários escritas em resposta ao IASB *Exposure Draft* de propostas de emendas à IAS 37 e ao FASB's *Exposure Draft* de propostas de emendas ao FASB nº 5. Entre os principais resultados, os autores observaram que os usuários apresentaram apoio significativamente mais intenso quando comparados aos demais *stakeholders*; o ED do IASB foi extensamente mais questionado por domiciliados em países nos quais a IAS 37 era exigida ou permitida do que por atores procedentes de países onde modelos domésticos eram impostos em detrimento às IFRS; e, enfim, os respondentes que eram obrigados ou tinham a discricionariedade da utilização das IFRS, foram significativamente mais propícios a expressarem uma resposta desfavorável para o ED.

Chatham, Larsonb e Vietzec (2010), analisando as cartas de comentários para o DP "*Financial Instruments: Recognition and Measurement*" da IAS 39, buscaram descobrir quais questões eram mais relevantes para os respondentes e se os grupos de *stakeholders* diferiam em suas posições e/ou razões para fundamentar seus respectivos pontos de vista.

Os autores observaram que o DP representou um grande passo em direção à aprovação da IAS 39, sugerindo, inclusive, a utilização do valor justo para instrumentos financeiros. Nas mais de 1.500 páginas de cartas de comentários enviadas pelos 168 respondentes oriundos de mais de 20 países e diferentes tipos de *stakeholders*, os autores concluíram que, enquanto uma maioria discordou do DP, diferenças significativas foram observadas no posicionamento e nos argumentos utilizados por grupos e nacionalidade dos *stakeholders*.

Assim, o presente estudo busca complementar a literatura, investigando, através da análise de conteúdo das cartas recebidas pelo IASB relativas ao *Exposure Draft* do "*Conceptual Framework for Financial Reporting*", de 2015, a participação dos respondentes no processo de proposição de melhorias da referida norma, bem como a efetividade das sugestões apresentadas por esses atores frente às propostas absorvidas pelo *Exposure Draft* revisto, publicado em junho de 2016, como uma nova versão da estrutura conceitual.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem caráter exploratório, que busca analisar as cartas-comentários, as quais são a manifestação formal do *lobbying* de grupos de interesses perante o IASB, referente à seção 1 *Exposure Draft* do *conceptual framework*. As cartas comentários são as publicadas no site do IASB (IASB, 2016).

Segundo Bardin (1995, p. 42), análise de conteúdo é "um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativo ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens".

A tabela 1 descrita abaixo demonstra a população e a amostra do estudo, delimitado a estudar a participação das empresas no processo de contribuição ao IASB, totalizando uma amostra de 59 Cartas Comentários.



Tabela 1: Especificação da população e amostra do estudo.

INSTITUIÇÃO	UNIVERSO	AMOSTRA	% DA AMOSTRA	TIPO DE CONSTITUINTES
IASB	233	59	25,32	TRABALHOU-SE COM: Empresas individuais, Associações de empresas, de indústrias e de bancos, Bancos individuais e Cooperativas. EXCLUIU-SE: pessoas físicas, professores, Universidades, Conselhos, Institutos de contabilidade e Associações dos trabalhadores de contabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Para realizar a delimitação da amostra buscou-se analisar as cartas enviadas pelas empresas, associações de empresas, de indústrias e de bancos, e cooperativas, por representarem o grupo de maior volume de participações comparado aos outros grupos isoladamente. Procurou-se analisar exclusivamente a 1ª questão dessa seção 1, por ser uma questão muito debatida entre esse grupo, mais do que as outras questões expostas. Essa questão contém cinco itens de propostas sugeridas pelo IASB, que são classificadas de A a E. As respostas deste grupo analisado foram codificadas em Concorda/ Discorda/ Não se posiciona. Os comentários foram conferidos com o posicionamento final do IASB, no documento base de conclusão.

Para uma análise ampla, é utilizado o teste estatístico Qui Quadrado. De acordo com Conti (2009), o Qui Quadrado, representado por χ^2 é um teste de hipóteses que se determina a encontrar um valor da dispersão para duas variáveis nominais, avaliando a associação existente entre variáveis qualitativas. É um teste não paramétrico, ou seja, não depende dos parâmetros populacionais, como média e variância. O princípio básico deste método, ainda segundo Conti (2009), é confrontar proporções, isto é, as possíveis divergências entre as frequências observadas e esperadas para certo evento. Portanto, o teste é utilizado para: verificar se a frequência com que um determinado acontecimento observado em uma amostra se desvia significativamente ou não da frequência com que ele é esperado e, comparar a distribuição de diversos acontecimentos em diferentes amostras, a fim de avaliar se as proporções observadas destes eventos mostram ou não diferenças significativas ou se as amostras diferem significativamente quanto às proporções desses acontecimentos.

É utilizada também a análise de conteúdo, por meio da apresentação e análise dos argumentos convergentes pelas empresas que, como avalia Moraes (1999), é a constituição de uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Esta análise, conduzindo a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados num nível que vai além de uma leitura comum. Para os fins objetivados deste estudo, não foram definidas categorias qualitativas, focando-se na resposta objetiva das empresas acerca de uma única questão, identificando quais os argumentos mais citados por estas.

4. RESULTADO DA PESQUISA

4.1 Resultado Exploratório

Neste segmento são exibidas as distribuições geográficas das empresas que enviaram as cartas comentários utilizadas na amostra, por região, com o intuito de descrever a participação dos continentes perante a demanda do IASB sobre *conceptual framework*.

Tabela 2: Total das Cartas Comentários por Continente.

CONTINENTE	QTDE EMPRESAS	QTDE REPETIDAS	TOTAL	%
ÁFRICA	0		0	0
AMÉRICA DO NORTE	13	2	15	25,42
AMÉRICA CENTRAL	0		0	0
AMÉRICA DO SUL	3		3	5,08
ÁSIA	4		4	6,78
EUROPA	34		34	57,63
OCEANIA	3		3	5,08
Total de Cartas Enviadas	57	2	59	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando a Tabela 2, verifica-se que a participação dos continentes africano e centro americano representam 0% do total da amostra, ficando evidente a pouca preocupação destes continentes em relação a esta questão.

Na Oceania, na Ásia e na América do Sul é fácil notar o pouco interesse dos continentes com a questão, visto que representam um pequeno percentual do total de cartas recebidas em comparação a outros continentes como a América do Norte e a Europa, que representam o maior interesse com a questão abordada. Apesar de a Ásia ter uma economia emergente, pouco se pronunciou sobre pontos positivos ou negativos da questão. Obtendo como o continente em destaque a Europa, representando 57,63% do total de cartas recebidas por este grupo estudado. E observando outros estudos que analisaram cartas comentários, é comum a grande participação da Europa em comparação aos outros continentes, deixando assim evidente a importância da Europa com o assunto e sua significativa participação, deixando-a em destaque.

Na América do Sul, somente o Brasil enviou correspondências, mesmo assim, em número de 03 cartas, de forma geral concordando com as alterações propostas pelo IASB, tendo um nível de discordância pequeno. Já a Ásia de forma geral, não se posicionou muito diante dos itens da questão, de forma razoável mostrou-se concordar com as alterações sugeridas, e quase não discordou das sugestões. Na Oceania, obteve mais concordâncias com as alterações sugeridas do que discordâncias e, um nível médio de não posicionamento. Na América do Norte obteve-se uma grande aceitação das sugestões da questão, de forma mediana ocorreu o não posicionamento, e pouco se discordou. Já a Europa declarou-se significativamente a favor das alterações propostas na questão com 43,86% de concordância, obtendo o maior índice de aceitação dentre os continentes analisados, o seu não posicionamento foi mediano e suas discordâncias foram poucas.

As Tabelas 3 e 4 a seguir mostram o posicionamento dos continentes acerca da questão.

Tabela 3: Dados dos Continentes, por itens da questão.

CONTINENTE	CONCORDA					NÃO CONCORDA					NÃO SE POSICIONOU				
	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E	A	B	C	D	E
ÁFRICA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AMÉRICA DO NORTE	10	9	9	7	7	0	3	1	1	1	3	1	3	5	5
AMÉRICA CENTRAL	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AMÉRICA DO SUL	1	2	2	2	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1
ÁSIA	1	2	2	2	2	0	0	0	1	0	2	2	2	2	2

...*Continua*

EUROPA	28	25	28	21	23	3	6	0	4	3	4	2	5	9	9
OCEANIA	2	1	1	0	2	0	1	1	2	0	1	1	1	1	1
Total de Cartas Enviadas	42	39	42	32	35	4	10	2	8	5	11	7	12	18	18

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 4: Dados dos Continentes, geral.

CONTINENTE	CONCORDA		NÃO CONCORDA		NÃO SE POSICIONOU	
	Valor	Porcentagem	Valor	Porcentagem	Valor	Porcentagem
ÁFRICA	0	0%	0	0	0	0
AMÉRICA DO NORTE	42	14,74%	6	2,11%	17	5,96%
AMÉRICA CENTRAL	0	0	0	0	0	0
AMÉRICA DO SUL	8	2,81%	2	0,70%	5	1,75%
ÁSIA	9	3,16%	1	0,35%	10	3,51%
EUROPA	125	43,86%	16	5,61%	29	10,17%
OCEANIA	6	2,11%	4	1,40%	5	1,75%
Total de Cartas Enviadas	190	67%	29	10,17%	66	23,14%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando os cinco itens da questão estudada, pode-se observar que no item A, a América do Norte, a Oceania e a Ásia, apoiaram a proposta feita pelo IASB e não se posicionaram em nenhum momento contra, já a América do Sul se posicionou com uma carta a favor e um contra e, a Europa na maioria das cartas concordou com a proposta obtendo 28 cartas a favor e apenas 3 contra. No item B, a América do Norte, a Oceania e a Europa concordou em grande parte, obtendo uma discordância pequena do item, já a América do Sul e a Ásia não discordaram da proposta. No item C, a América do Norte e a Oceania concordaram na maioria das cartas, obtendo cada uma, apenas uma carta contra e, a América do Sul, a Europa e a Ásia concordaram plenamente com a sugestão.

No item D, observou-se que a Europa, a Ásia e a América do Norte, discordaram pouco da proposta, dessa forma concordando significativamente com a sugestão do item, a América do Sul se posicionou a favor totalmente e a Oceania plenamente contra. Por fim, no item E, a América do Norte e a Europa se posicionaram na maioria das cartas a favor do que contra, já a Oceania e a Ásia foram plenamente a favor, e a América do Sul obteve uma carta a favor e uma contra para este item.

Com a análise das tabelas 2, 3 e 4, Pode-se observar que numa visão geral, a maioria dos continentes apoiaram as propostas sugeridas nos itens da 1ª questão. Nota-se que as empresas são em grande parte originárias da Europa, e que concordam em sua maioria com as alterações sugeridas pelo IASB para a Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros.

A relação de associação entre as opiniões e os continentes é exposta na Tabela 5 abaixo:

Tabela 5: Qui Quadrado

	Valor	df	Exact Sig. (2-Sided)
Pearson Qui Quadrado	5,88	6	0
Pearson Qui Quadrado	0,0086	1	0
Nº de casos válidos	219		

Fonte: Dados da pesquisa (2016).



Pela análise da Tabela 5, foram utilizados as resposta entre concorda e discorda dos 5 itens da questão, apurando 219 respostas das 59 cartas. Constata-se que houve um desvio grande e significativo, isto que dizer que, a Europa enviou mais cartas comentários e em sua maioria foi a favor das alterações propostas pelo IASB. Foram feitas duas análises, uma comparando a participação de cada um dos sete continentes e, outra comparando a Europa contra os outros seis continentes juntos. Na primeira situação tivemos um grau de liberdade igual a 6 (seis) e, na outra igual a 1 (um), e nas duas a hipótese foi igual a 0 (zero), o que significa que não se pode rejeitar a hipótese nula, que quer dizer que as frequências observadas na amostra não são diferentes das frequências esperadas no teste estatístico. Nas duas situações a Europa se destacou como o continente mais participativo e, também o que mais concordou com as propostas do IASB. Sendo assim, observa-se que conforme analisado nas tabelas 3 e 4, o teste do Qui Quadrado afirma que a Europa exerce mais influência, devido ao maior número de cartas enviadas e as concordâncias sobre a questão estudada.

Foram analisadas também as questões que tiveram um maior número de concordância, discordância e não posicionamento, como mostra a tabela 6 abaixo:

Tabela 6: Itens da 1ª questão de maior concordância, menor concordância e não posicionamento

	CONCORDA	DISCORDA	NÃO SE POSICIONA
A	42	4	11
B	39	10	7
C	42	2	12
D	32	8	18
E	35	5	18

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com a Tabela 6, os itens A e C, foram os que receberam no geral o maior nível de concordância dos participantes, o item B foi o que atingiu o maior nível de discordância e os D e E, tiveram um nível maior de não posicionamento dos participantes comparados aos outros itens. O item A se refere a dar mais destaque ao objetivo dos relatórios financeiros, para a importância de fornecer informações necessárias para avaliar a administração de recursos da entidade de gestão e, recebeu um grande apoio dos interessados por considerarem importante dar mais destaque ao objetivo de fins gerais do relatório financeiro, para melhor tomarem decisões e avaliar o desempenho da entidade no que diz respeito à administração de gestão de recursos.

O item C relata sobre declarar explicitamente que uma representação fiel representa a substância de um fenômeno econômico em vez de simplesmente representar sua forma jurídica, foi apoiado pela maioria dos respondentes, por acreditarem que os dois conceitos são inter-relacionados e por não ter precedência um sobre o outro, e juntos podem alcançar a representação fiel.

No item B, pode-se observar uma rejeição da proposta no que se refere a reintroduzir uma referência explícita à noção de prudência (descrito como o cuidado ao fazer julgamentos em condições de incerteza) e afirmar que a prudência é importante para alcançar a neutralidade. A rejeição se deu por muitos acreditarem que os termos “prudência” e “neutralidade” são diferentes e tentar mesclar os dois deixaria a descrição incoerente e traria confusões, ao invés de clareza, e poderiam ver inadequadamente a prudência como análogo a uma postura conservadora e, portanto, sugeriram a não reintrodução.

Os itens D e E teve uma grande aceitação dos participantes, mas representaram também os maiores níveis de não posicionamento, pra eles as propostas desses dois itens são muito importantes e relevantes, mas no item D sugerem mais orientação sobre incerteza de mensuração. Os itens D e E falam, respectivamente, do esclarecimento de que incerteza de mensuração é um fator que pode tornar a informação financeira menos relevante, e que há um *trade-off* entre nível de incerteza de



mensuração e outros fatores que tornam a informação relevante e, falam sobre identificar a relevância e representação fiel como duas características qualitativas fundamentais de informação financeira.

4.2 Análise de Conteúdo dos Resultados

Realizando uma análise das cartas comentários recebidas pelo IASB e do documento *Exposure Draft Conceptual Framework* de maio de 2015, foi possível perceber o quanto as empresas tentaram influenciar nas alterações da norma.

Sobre a 1ª questão estudada, muitas empresas discordaram de alguns itens das sugestões feitas pelo IASB, expondo seus pontos de vista e exigências para as alterações, muitas vezes até concordando com o sugerido, mas fazendo algumas sugestões para melhorar o conteúdo abordado.

A carta comentário 120, de um grupo bancário da Austrália, externa bem a negativa para o item da questão referente à reintrodução da prudência:

Não apoiamos a proposta para reintroduzir uma noção explícita de prudência. Em nossa opinião o conceito de neutralidade existente é suficiente e apropriada. Além disso, apesar do IASB tentar definir a prudência de uma maneira particular, considera-se que as diferenças de uso e interpretação histórica irá criar, em vez de aliviar a incerteza na aplicação do conceito de neutralidade. (TRADUÇÃO LIVRE).

Percebe-se a preocupação com a reintrodução da prudência, descrita como cautela para fazer julgamentos em condições de incertezas. Mesmo algumas empresas discordando da reintrodução da prudência, o IASB considerou que deve reintroduzir por considerar que a prudência reflete um grau de cautela no julgamento do exercício, contribuindo para a transparência e a qualidade das informações financeiras.

A carta comentário 25, de um grupo de empresas de negócios financeiros denominado G100, também da Austrália, apresenta discordância com um dos itens da questão referente à incerteza de mensuração:

G100 acredita que mais orientação é útil em relação a lidar com incerteza de mensuração. Consideramos que outra explicação é necessária para apoiar a proposta, para tratar a incerteza de mensuração como um aspecto da relevância. (TRADUÇÃO LIVRE).

Este constituinte discorda do item abordado e faz uma consideração para que seja feita outra explicação para a incerteza de mensuração, a fim de se fazer concordar com a questão.

Mesmo com alguns argumentos contra os itens da questão, e as sugestões feitas por essas empresas ao IASB, o mesmo não considerou nenhum desses argumentos ao ponto de alterar algum item da questão por não ver necessidade de alguma modificação, mas considerou que poucos precisavam ser melhor explicados na base para conclusões da Estrutura Conceitual.

4.3 Análise da Base de Conclusão do IASB

O IASB (2016), através da base de conclusão do *Exposure Draft Conceptual Framework*, evidencia suas razões de como o ED poderia mudar as decisões provisórias do Conselho. O órgão normatizador, não alterou nenhum dos itens da 1ª questão colocados como sugestões, uma vez que não achou convincente o questionamento realizado pelas empresas. Em alguns itens até complementou as explicações, mostrando o porquê se deve continuar com as sugestões fornecidas anteriormente. Porém, aderiu aos pedidos de alguns contribuintes, no que se refere a mais explicações na base de conclusão para melhor entendimento e até aceitação de grande parte dos interessados.



No que se refere ao termo “administração da gestão de recursos da entidade” manteve o posicionamento da aplicação, e concordou em incluir explicações na base de conclusão. Em relação à “prudência” como “cautela” permaneceu com seu posicionamento de que a prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos em condições de incerteza, e que a neutralidade é suportado pelo exercício da prudência e, se propõe a reintroduzir uma referência explícita à noção de prudência. Na “representação fiel” permaneceu com o mesmo posicionamento de identificar a relevância e a representação fiel como as duas características qualitativas fundamentais de informação financeira útil, sem necessidade de mais explicações. Para a “incerteza de mensuração” continuou sem alterações, mas clarifica na base de conclusões que um *trade-off* pode existir entre as características qualitativas fundamentais da relevância e representação fiel e, por fim, para as “características qualitativas” permaneceu sem alterações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O IASB recebeu uma boa colaboração, predominante do Continente Europeu, que se mostrou na maioria das vezes concordar com o posicionamento do órgão frente à norma. O IASB mesmo mantendo sua posição inicial sobre os itens da 1ª questão sem fazer nenhuma alteração, considerou a necessidade de incluir em sua base de conclusão algumas explicações solicitadas pelos respondentes, nos itens que se referem à administração de gestão de recursos da entidade, a prudência e a incerteza de mensuração, melhorando assim a explicação contida na questão e consequentemente o entendimento dos participantes e interessados de forma geral, visto que, de todos os interessados, foram selecionados os de um grupo específico.

Este estudo reflete sobre decisões provisórias do IASB feitas até 22 de junho de 2016. O Conselho tem o objetivo de fazer melhorias para a Estrutura Conceitual, porém está em atraso e espera concluir a revisão em 2017.

O resultado deste estudo abre espaço para a elaboração de um novo, com os demais usuários da contabilidade que enviaram Cartas Comentários, mas que não fazem parte da amostra pesquisada neste trabalho.

Das 59 cartas analisadas, um percentual de 67% foram a favor das sugestões de alteração concebidas pelo IASB, 10,17% foram contra e, 24,14% não se posicionaram. O que evidencia que as alterações elaboradas pelo órgão, estão dentro de um percentual de concordância geral entre as empresas.

Esta pesquisa não tem o intuito de exaurir o assunto, mas sim, deixar sua parcela de contribuição científica e trazer informações que apresentam novas oportunidades de pesquisa. Estudos deste tipo mostram-se interessantes por apresentar o processo de normatização contábil em sua origem, exibindo evidências dos continentes que mais contribuem e quais as razões inseridas pelo *Board* para realizar alterações normativas.

6. REFERÊNCIAS

ADHIKARI, Ajay; BETANCOURT, Luis; ALSHAMERI, Faleh. The SEC's Proposed IFRS Roadmap: An analysis of comment letters using content analysis and textual software. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 23, n. 2, p. 98-108, 2014.

ALALI, Fatima; CAO, Lei. International financial reporting standards-credible and reliable? An overview. *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 79-86, 2010.

BALL, Ray. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research*, v. 36, n. sup1, p. 5-27, 2006.



BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1995.

CONTI, Fátima. Qui Quadrado. Disponível em: <<http://www.ufpa.br/dicas/biome/biopdf/bioqui.pdf>>. Acessado em: 02 agos. 2016.

CHATHAM, Michael D.; LARSON, Robert K.; VIETZE, Axel. Issues affecting the development of an international accounting standard on financial instruments. *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 97-107, 2010

DUROCHER, S., Fortin, A., & Côte, L. (2007). Users' participation in the accounting standard-setting process: A theory-building study. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (1-2), 29-59. doi: 10.1016/j.aos.2006.03.004

GEORGIU, George; ROBERTS, Clare B. Corporate Lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals. *The British Accounting Review*. V. 36, pp. 441-453. 2004.

GEORGIU, George. The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. *The British Accounting Review*, v. 42, n. 2, p. 103-118, 2010.

HOLDER, A. D., KARIM, K. E.; LIN, K. J.; WOODS, M. A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies. *Advances in Accounting*, v. 29, n. 1, p. 134-153, 2013.

IASB (Internacional Accounting Standards Board), *Conceptual Framework for Financial Reporting: Summary of effect of redeliberations on the ED*, June, 2016. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>>. Acesso em: 01 de agos. 2016.

IASB (Internacional Accounting Standards Board). *Conceptual Framework for Financial Reporting: basis for conclusions*, May, 2015b. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED_CF_MAY%202015.pdf>. Acesso em: 03 de agos. 2016.

IASB (Internacional Accounting Standards Board), *Project Conceptual Framework: paper topic feedback summary: user outreach*. March, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>>. Acesso em: 03 de agos. 2016.

IASB (Internacional Accounting Standards Board), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2015. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>>. Acesso em: 03 agos. 2016.

JORRISEN, Ann; LYBAERT, Nadine; VAN DE POEL, Katrien. Lobbying towards a global standard setter - do national characteristics matter? An analysis of the comment letters written to the IASB in: GREGORIOU, Greg N.; GABER, Mohamed (org). *International Accounting: standards, regulations, and Financial Reporting*. 1º ed. Oxford: Elsevier, p. 1-40, 2006



X Seminário UFPE de Ciências Contábeis

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. Revista Educação. Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999. Disponível em: <http://cliente.arco.com.br/~mgos/analise_de_conteudo_moraes.html>. Acessado em: 30 jul. 2016.

NBC T1 2015. Portal CFC. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374>. Acessado em: 18 ago. 2016.

Portal CFC. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br>>. Acessado em: 31 jul. 2016

SUTTON, T. G. Lobbying of accounting standard setting bodies in the U.K. and the USA: a downsian analysis. Accounting, Organization and Society. v. 9, n. 1, p. 81-95, 1984.

THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF). Due process handbook. 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Annual-Improvements/ED-May-2012/Documents/DueProcessIASB2011.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2015.

WHITTINGTON, Geoffrey. Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review. Journal of Accounting and Public Policy, v. 27, n. 6, p. 495- 502, 2008.

YEN, Alex C.; HIRST, D. Eric; HOPKINS, Patrick E. A content analysis of the comprehensive income exposure draft comment letters. Research in Accounting Regulation, v. 19, p. 53-79, 2007.

ZEFF, Stephen A. Political Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB. Accounting Horizons, 2002.

ZEFF, Stephen A. The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces. The Accounting Review, v. 87, n. 3, p. 807-837, 2012.