

ANÁLISE DA PERCEÇÃO DOS PARTICIPANTES DO PROCESSO NORMATIVO DO IASB SOBRE A PROPOSTA DE REVISÃO DA ESTRUTURA CONCEITUAL¹

Josimar Pires da Silva²
Jorge Katsumi Niyama³
Ana Maria Rodrigues⁴

Resumo: Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar a percepção dos participantes do processo normativo do International Accounting Standard Board - IASB sobre a proposta de revisão da Conceptual Framework for Financial Reporting por meio do Discussion Paper - DP/2013/1, a fim de descobrir qual o nível de concordância ou discordância dos usuários perante a proposta do DP/2013/1 e quais as taxonomias dos argumentos utilizados para fundamentar a opinião dos respondentes. Foram selecionadas as comment letters que respondiam todas as perguntas, perfazendo um total de 80 cartas. Os Normatizadores figuraram em primeiro lugar no envio de comment letters, atingindo o percentual de 27,5% da totalidade da amostra, seguidos por Associações de Classe com 25%. Esses resultados são justificados por se tratar de um tema que as empresas ou os práticos não são tão interessados. A surpresa foi a baixa participação da academia, sendo apenas 8,75% ocupando a quinta colocação. O nível de concordância perfaz um percentual de 69,72, seguido por 20,91 e 9,38 pontos percentuais, respectivamente para o nível de discordância e opiniões parciais. Em linhas gerais, 47% dos argumentos pertencem à categoria escopo, seguido pelas respostas "Sem Argumento" com 21%, "Exemplos" com 9%, "Efeitos Internos e Externos" com 7%, "Due process" com 6% e "Definição" com 2%. Assim, os resultados da pesquisa evidenciaram que a maioria dos respondentes concorda com a proposta do IASB e, para embasar seus argumentos – no geral – fazem uso da experiência prática e o que pensam no tocante a determinados assuntos, sem a utilização de argumentos teóricos que dessem suporte a temática analisada.

Palavras-chave: Estrutura Conceitual da Contabilidade. DP/2013/1. IFRS. Análise de Conteúdo.

¹ O artigo foi apresentado no 1 Congresso UnB de Contabilidade e Governança.

² E-mail: josimarnx@yahoo.com.br - Universidade de Brasília.

³ E-mail: jorgekatsumi@gmail.com - Universidade de Brasília

⁴ E-mail: anarodri@fe.uc.pt - Universidade de Coimbra

■ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2016090301>

■ Artigo submetido em: 26/02/2016. Correções obrigatórias em: 02/08/2016. Aceito em: 15/10/2016.

ANALYSIS OF THE PERCEPTION OF THE PARTICIPANTS IN NORMATIVE PROCESS OF IASB ON THE PROPOSED REVISION OF THE CONCEPTUAL STRUCTURE

Abstract: This research aimed to analyze the perception of participants in the policy development process of the International Accounting Standards Board - IASB on the proposed revision of the Framework for Financial Reporting Conceptual proposed in the Discussion Paper - DP / 2013/1, in order to find out what level of agreement or disagreement of users before the proposed DP / 2013/1 and which taxonomies of the arguments used to support the view of the. Were selected the comment letters who answered all the questions, a total of 80. The standard-setting shown in the first sending comment letters, reaching a percentage of 27.5% of the whole sample, followed by the Association Class 25%. These results are justified because it is a topic that companies or practical are not so interested. The surprise was the low participation of academia, with only 8.75% occupying the fifth place. The level of agreement amounts to a percentage of 69.72, followed by 20.91 and 9.38 percentage points respectively for the level of disagreement and partial views. In general, 47% of arguments are class scope, followed by the answers No Argument with 21%, with 9% Examples, Internal and External Effects with 7%, Due Process with 6% and Definitions with 2%. Thus, the survey results showed that most respondents agree with the proposal of the IASB and to support their arguments - in general - make use of practical experience and what they think regarding certain issues without the use of theoretical arguments within the analysis.

Keywords: Conceptual Framework for Financial Reporting. DP/2013/1. IFRS. Content Analysis.

1. INTRODUÇÃO

Como dos esforços do Financial Accounting Standard Board [FASB] e International Accounting Standard Board [IASB] na busca pela convergência, foi iniciado, em 2004, um projeto conjunto para revisar suas estruturas conceituais. Em 2010, o IASB e o FASB emitiram dois capítulos da estrutura conceitual revisada, na qual esboçavam: O Objetivo de Relatórios Contábeis de Uso Geral; e as Características Qualitativas das Informações Financeiras Úteis. Esses capítulos entraram em vigor logo após sua publicação e, no mesmo ano o trabalho conjunto foi suspenso, a fim de que os referidos órgãos se concentrassem em outros projetos de suas agendas. Em 2012, o IASB realizou uma consulta pública sobre a sua agenda de trabalho e identificou a Estrutura Conceitual como projeto prioritário.

Foram identificados diversos problemas com a estrutura conceitual existente, tais como: áreas importantes que ainda não são cobertas pela atual estrutura conceitual; a orientação em algumas áreas não é clara e alguns aspectos da atual estrutura estão desatualizados e não refletem os pensamentos do IASB. Consequentemente, o IASB reiniciou seu projeto, que não está sendo realizado em conjunto com o FASB (IASB, 2013).

Foi emitido e disponibilizado ao público, em 2013, o Discussion Paper – DP/2013/1 – A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting [Estrutura Conceitual] – para que os usuários da informação contábil pudessem remeter opiniões acerca da proposta, para a qual foram recepcionadas cartas contendo comentários sobre a proposta de revisão da Estrutura Conceitual [comment letters], até 14 de janeiro de 2014 e disponibilizadas para acesso público, no sítio eletrônico do IASB, até 31 de janeiro do mesmo ano. Em princípio, as opiniões serão consideradas pelo IASB, no desenvolvimento da proposta para o Exposure Draft da Estrutura Conceitual revista.

Com base no contexto previamente destacado, e nas razões elencadas, o problema de pesquisa pode ser descrito por meio da seguinte pergunta: qual o nível de concordância ou discordância e os motivos dos agentes participantes do processo normativo do IASB perante a proposta do DP/2013/1? Para responder ao problema de pesquisa, este trabalho teve como objetivo geral analisar a percepção dos participantes do processo normativo do International Accounting Standard Board - IASB sobre a proposta de revisão da Conceptual Framework for Financial Reporting propostos no Discussion Paper - DP/2013/1.

Em consonância com a finalidade principal desta pesquisa, a fim de atingir o objetivo geral proposto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: a) Identificar o nível de concordância ou discordância dos agentes, em face da proposta de revisão da Conceptual Framework for Financial Reporting; b) Identificar, classificar e avaliar as opiniões apresentadas pelos agentes acerca da revisão da Conceptual Framework for Financial Reporting do IASB, proposta no Discussion Paper 2013/1; c) Identificar e avaliar as taxonomias dos argumentos utilizados para a fundamentação das percepções dos respondentes, à luz dos argumentos da Teoria da Contabilidade; d) Identificar e classificar o perfil dos respondentes e o nível de concordância/discordância com base no setor de atuação.

Esta pesquisa objetiva contribuir para a literatura contábil de três formas: primeiro, contribui para a literatura sobre normatização contábil internacional, à medida que investiga o processo normativo do IASB, bem como a recepção das opiniões dos usuários da contabilidade e sua utilização na elaboração

e alteração de normas; segundo, não foram encontradas pesquisas anteriores que se propuseram a investigar a revisão da estrutura conceitual do IASB e a opinião dos usuários em relação às mudanças propostas; e terceiro, a pesquisa ampliará a literatura sobre contabilidade internacional e convergência às normas do IASB, à medida que se propõe evidenciar as principais mudanças propostas no DP/2013/1. Por fim, os resultados deste estudo poderão trazer implicações para os pesquisadores, formuladores de padrões, investidores, professores, acadêmicos e demais usuários, reforçando a sua compreensão sobre o processo de convergência e seu impacto sobre a qualidade da informação contábil.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Conforme destaca Schipper (2003), a principal referência para se considerar o padrão contábil como baseado em princípios é o fato de ser guiado pela Estrutura Conceitual, garantindo que a divulgação financeira seja relevante para os investidores, e que os requisitos relativos ao reconhecimento e a mensuração sejam baseados nas características qualitativas da informação financeira.

Os principais elementos de um padrão de contabilidade baseado em princípios de alta qualidade são a representação fiel da realidade econômica; a permissão do uso de julgamento razoável; e, coerência com uma Estrutura Conceitual clara.

Dessa maneira, o sistema contábil baseado em princípios tem por sustentáculo a Estrutura Conceitual: na elaboração e na atualização de normas; na elaboração de relatórios financeiros de propósito geral; na leitura e interpretação dos relatórios financeiros; na aplicação dos padrões contábeis; e, na utilização do julgamento profissional no que concerne as políticas e práticas contábeis. Nesse contexto, o padrão contábil adotado no Brasil, as normas do IASB, tem a Estrutura Conceitual como elemento fundamental para a produção de relatórios financeiros de alta qualidade.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

As primeiras tentativas de desenvolver um “marco conceitual” nos Estados Unidos da América [EUA], se deu por William A. Paton, em sua tese de doutorado, publicada em 1922, intitulada *Accounting Theory* (Wolk, Dodd, & Tearney, 2004) e John B. Canning em seu livro *Economics of Accountancy*, no qual, entre outros fatos, compara o pensamento contábil da época à teoria econômica (Hendriksen & Van Breda, 1999). Canning foi o primeiro a desenvolver e apresentar um quadro conceitual para avaliação e mensuração de ativos fundada explicitamente na expectativa futura, conforme Zeff (1999).

A quebra da New York Stock Exchange [NYSE], ocorrida em 1929, causou um grande abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis, que foram muito criticadas, inclusive nos meios acadêmicos (Schmidt, 2000), devido à falta de uniformidade das práticas contábeis (Hendriksen & Van Breda, 1999).

Provavelmente, a primeira tentativa institucional para lançar bases para uma Estrutura Conceitual foi a *Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*, emitida em 1936 pelo comitê executivo da American Accounting Association [AAA] e publicado na *The Accounting Review*. Uma consequência desse documento foi, talvez, a mais influente monografia na literatura contábil do EUA, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, escrita por Paton e A. C. Littleton, e publicado em 1940 pela AAA (Zeff, 1999).

O ataque de William Vatter ao enfoque de postulados e princípios refletiu-se num novo documento publicado em 1966 pela AAA (Hendriksen & Van Breda, 1999) o qual se refere a uma monografia pioneira, intitulada *A Statement of Basic Accounting Theory [ASOBAT]*. Esse documento foi o primeiro sinal de

aceitação institucional dos objetivos da utilidade da decisão (Zeff, 1999; Zeff, 2013), o qual redirecionou atenção longe das inerentes virtudes do modelo de avaliação de ativo em direção à utilidade da decisão das demonstrações financeiras (Zeff, 1999).

Em novembro de 1970, o Grupo de Estudos para o Estabelecimento de Princípios Contábeis (Comitê de Wheat), reuniu-se para recomendar melhorias no processo de estabelecimento desses princípios. Em seu relatório o comitê propôs um órgão independente em tempo integral conhecido como Financial Accounting Standard Board [FASB] sob as asas de uma nova fundação, a Financial Accounting Foundation [FAF] (Zeff, 2014b). O FASB substituiu o APB como o normatizador dos EUA em julho de 1973, embora seus membros começassem a ter reuniões, já em março daquele ano. Ele seria um órgão independente, em tempo integral, com uma grande equipe de pesquisa, como recomendado pelo Grupo de Estudos de Wheat (Establishing Financial Accounting Standards, 1972) e aceito pelo Conselho do AICPA em junho de 1972.

O Conselho decidiu, no final de 1973, lançar o seu projeto do Quadro Conceitual, que tinha como pedra fundamental uma declaração sobre os objetivos das demonstrações financeiras por parte das empresas comerciais (Zeff, 1999) e indicou que seria desenhado sobre o Relatório Trueblood (Task Force Appointed, 1973, apud Zeff, 1999).

Segundo Sprouse (1988, p. 124 apud Zeff, 1999), dois fatores levaram o conselho a embarcar em uma Estrutura Conceitual: primeiro, o Conselho sentiu-se obrigado a continuar o trabalho da Comissão de Trueblood; e segundo, era necessário um quadro de conceitos para ajudar o Conselho a direcionar os seis projetos técnicos de sua agenda inicial – pesquisa e desenvolvimento, contingências, leasing, conversão de moeda estrangeira, segmentos de negócio e materialidade.

Em junho de 1974, o FASB emitiu o primeiro memorando de discussão sobre o projeto Conceptual Framework for Accounting and Reporting, lidando com os objetivos e as características qualitativas recomendadas pelo Comitê de Trueblood (Zeff, 2009, 2013) e realizou duas audiências públicas sobre os objetivos.

A partir de 1978, foram emitidos os documentos conceituais do FASB, a saber, SFAC 1, SFAC 2, SFAC 3, SFAC 4, SFAC 5, SFAC 6 (substituiu SFAC 3 e SFAC 4) e SFAC 7, nas quais são apresentados os objetivos, características qualitativas, informações necessárias, fundamentos de contabilidade e divulgação, padrões de contabilidade e divulgação, interpretações de padrões e aplicações práticas a situações específicas por administradores e auditores.

Em 1973, foi criado o International Accounting Standard Committee [IASC] por organizações de profissionais de contabilidade, como um organismo de normalização independente, do setor privado (Choi & Meek, 2011), por ocasião do Congresso Internacional de Contadores em Melbourne (Austrália), sendo fundado pelos seguintes países: Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Grã-Bretanha, Irlanda e EUA (Niyama, 2010; Paulo, 2002). Outros países foram se associando gradativamente, entre os quais o Brasil, representado pelo Conselho Federal de Contabilidade [CFC] e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [IBRACON] e que hoje reúne mais de 140 entidades de todo o mundo (Paulo, 2002).

O objetivo principal do IASC foi a emissão de normas básicas, chamadas de International Accounting Standard [IAS], que, esperava-se, levaria a uma harmonização das normas de contabilidade em todo o mundo (Zeff, 2012). Os órgãos de contabilidade nacionais assinaram um acordo, afirmando que eles usariam seus melhores esforços para promover a utilização das normas do IASC em seus países (Camfferman & Zeff, 2006).

Em 1989, foi emitida a Estrutura Conceitual do IASB e foi dita como fortemente remanescente do trabalho do FASB – antes de 1989 o FASB foi o único normatizador nacional a ter completado um quadro normativo. A lista de características qualitativas seguia de perto os quadros anteriores, com poucas mudanças. Relevância e Confiabilidade foram duas das quatro principais características qualitativas. A Prudência apareceu como uma subqualidade da Confiabilidade (Zeff, 2013).

Em 2004, o IASB e o normatizador nacional dos EUA, o Financial Accounting Standards Board (FASB), iniciaram um projeto conjunto para revisar suas estruturas conceituais. Em 2010, o IASB e o FASB emitiram dois capítulos de uma estrutura conceitual revisada: (a) Capítulo 1- O Objetivo de Relatórios Contábeis de Uso Geral; e, (b) Capítulo 3 - Características Qualitativas das Informações Financeiras Úteis, e neste mesmo ano suspenderam o trabalho conjunto na estrutura conceitual, a fim de se concentrar em outros projetos em suas agendas (IASB, 2013).

Em 2012, o IASB realizou uma consulta pública sobre a sua agenda. Muitos entrevistados consultados identificaram a Estrutura Conceitual como projeto prioritário para o IASB. Consequentemente, o IASB reiniciou seu projeto, sem a participação do FASB. Comentários recebidos da Consulta de Agenda 2011 reforçaram a importância de priorizar este projeto (IASB, 2013).

Breve revisão acerca da Conceptual Framework for Financial Reporting pode ser classificada em duas perspectivas teóricas: a) a evolução histórica dos Princípios Contábeis que culminaram na emissão das Estruturas Conceituais do FASB e IASB (Niyama, Rodrigues Junior, Espiridião, & Aragão, 1999; Oliveira, 2003; Zeff, 1999, 2007, 2013, 2014, 2015) e, b) as implicações para a prática contábil, advinda da relação Estrutura Conceitual versus Normas contábeis (Bradbury, 2003; Dennis, 2006; El-Essely, 1987; Gore, 1989; Hines, 1991; Nussbaumer, 1992; Whittington, 2008; Xiao & Pan, 1997).

Estudos contábeis anteriores não dedicaram atenção necessária à relação Teoria Contábil e Estrutura Conceitual do IASB e as possíveis implicações dessa relação para os diversos agentes. Além disso, um foco de investigação na relação Teoria Contábil e Conceptual Framework for Financial Reporting tem implicações práticas relevantes para os pesquisadores, formuladores de padrões, investidores, professores, acadêmicos e demais agentes, reforçando a sua compreensão sobre o processo de convergência e seu impacto sobre a qualidade da informação contábil.

Em destaque, a maioria dos países possui aspectos que lhe são peculiares, tais como: cultura, sistema legal, nível de educação e valores. Esses aspectos influenciam diretamente nas políticas e práticas contábeis, resultando nas divergências entre normas contábeis desses países, evidenciadas no decorrer dos anos. Dessa forma, percebe-se a enorme relevância da Estrutura Conceitual do IASB, haja vista que poderá influenciar e afetar o conteúdo das normas contábeis em nível internacional possibilitando a promoção da convergência, com a finalidade de elevar a qualidade da informação contábil.

3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

3.1 CRITÉRIOS DE PESQUISA

Esta pesquisa é caracterizada como descritiva com abordagem qualitativa e foi realizada por meio de pesquisa documental com a técnica de análise de conteúdo. O que caracteriza a análise qualitativa é o fato de a inferência – sempre que é realizada – ser fundamentada na presença do índice (tema, palavra, personagem, etc), e não sobre a frequência da sua aparição, em cada comunicação individual (Bardin, 2011).

A análise de conteúdo aparece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. A intenção é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores, quantitativos ou não (Bardin, 2011).

3.2 COLETA DE DADOS E SELEÇÃO DAS PERGUNTAS ANALISADAS

Para alcançar os objetivos previamente estabelecidos para essa pesquisa, seguiu-se, de forma sistemática, a busca de dados e sua conversão em informações. Dessa forma, fez-se necessário dividi-las em duas vertentes: a) a coleta do DP/2013/1, evidenciando a opinião do IASB em relação às mudanças propostas para a Estrutura Conceitual; e, b) a coleta das comment letters, contendo as opiniões dos respondentes no tocante a propostas transcrita no DP/2013/1.

O DP/2013/1 contém nove seções, sendo elas: Seção 1 – introdução; Seção 2 – elementos das demonstrações financeiras; Seção 3 – orientações adicionais de apoio às definições de ativos e passivos; Seção 4 – reconhecimento e desreconhecimento; Seção 5 – definição de capital próprio e distinção entre passivos e instrumento de patrimônio; Seção 6 – mensuração; Seção 7 – apresentação e divulgação; Seção 8 – apresentação na demonstração de resultados abrangentes; e Seção 9 – outras questões. Nestas nove seções havia 22 pontos de questionamento para os quais os respondentes opinaram, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Resumo das discussões do IASB relativas ao DP/2013/1

Você concorda com as visões preliminares do IASB?		
Seção 1: Introdução	1	O propósito primário da Estrutura Conceitual revisada é auxiliar o IASB a identificar conceitos que irá usar consistentemente ao desenvolver e revisar IFRSs. Em casos raros, a fim de cumprir o objetivo global de relatórios contábeis, o IASB pode decidir emitir uma Norma, nova ou revisada, que entra em conflito com algum aspecto da Estrutura Conceitual. Em tais casos, o IASB descreverá o distanciamento da Estrutura Conceitual, e as razões para isso, nas Bases para Conclusões daquela Norma.
Seção 2: Elementos de Relatórios Financeiros	2	Um ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Um passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como um resultado de eventos passados. Um recurso econômico é um direito, ou outra fonte de valor, que é capaz de produzir benefícios econômicos.
	3	As definições de ativos e passivos não devem reter a noção de que uma entrada ou saída é esperada. Um ativo deve ser capaz de produzir benefícios econômicos. O passivo deve ser capaz de resultar em uma transferência de recursos econômicos. A Estrutura Conceitual não deve definir um limite de probabilidade para os raros casos em que é incerto se um ativo ou um passivo existe. Se pudesse haver incerteza significativa sobre se um determinado tipo de ativo ou passivo existe, o IASB decidiria como lidar com essa incerteza quando se desenvolve ou revisa um padrão nesse tipo de ativo ou passivo. Os critérios de reconhecimento não devem manter a referência existente à probabilidade.
Seção 3: Orientação adicional de apoio às definições de ativo e passivo	4	A discussão considera que a possibilidade de se estreitar a definição de um passivo para incluir apenas obrigações que são asseguráveis por lei ou outro meio equivalente. Porém, o IASB, provisoriamente, favorece a retenção das definições existentes, que englobam ambas as obrigações legais e construtivas – e a adição de mais orientações para ajudar a distinção da obrigação construtiva da compulsão econômica.
	5	Não é claro se eventos passados são suficientes para criar uma obrigação presente se nenhum requisito de transferência de recursos econômicos permanecerem condicionais às ações futuras da entidade. Três visões diferentes sobre as quais o IASB poderia desenvolver orientações para a Estrutura Conceitual são dispostas a seguir: Visão 1: uma obrigação presente deve originar de eventos passados e ser estritamente incondicional. Uma entidade não tem uma obrigação presente se pudesse, pelo menos em teoria, evitar a transferência por meio de suas ações futuras. Visão 2: uma obrigação presente deve originar de eventos passados e ser praticamente incondicional. Uma obrigação é praticamente incondicional se a entidade não tem capacidade prática para evitar a transferência por meio de suas ações futuras. Visão 3: uma obrigação presente deve originar de eventos passados, mas pode ser condicional em ações futuras da entidade.

Seção 4: Reconhecimento e desreconhecimento	6	Na visão preliminar do IASB, uma entidade deve reconhecer todos os seus ativos e passivos, a não ser que o IASB decida, ao desenvolver ou revisar uma Norma específica, que uma entidade não precisa, ou não deve, reconhecer um ativo ou passivo.
	7	Na visão preliminar do IASB, uma entidade deve desreconhecer um ativo ou passivo quando ele deixar de atender aos critérios de definição. Esse é a abordagem de controle. Contudo, se uma entidade reter um componente ou passivo, o IASB deve determinar, ao desenvolver ou revisar uma Norma específica, como a entidade melhor retrataria as mudanças resultantes da transação.
Seção 5: Definição de patrimônio líquido e distinção entre passivos e instrumentos de capital	8	A Estrutura Conceitual deve manter a atual definição de capital como o interesse residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. A Estrutura Conceitual deve indicar que o IASB deve usar a definição de passivo para distinguir passivos de instrumentos de capital. Duas consequências disso são as seguintes: obrigações para emitir instrumentos de capital não são passivos, e obrigações que irão surgir apenas quando a entidade que relata for liquidada não são passivos.
Seção 6: Mensuração	9	O objetivo da mensuração é de contribuir para a representação fiel de informação relevante. Uma única base de mensuração para todos ativos e passivos pode não fornecer a informação mais relevante para os usuários das demonstrações financeiras. O número de mensurações diferentes usadas deve ser o menor número necessário para fornecer uma informação relevante. Mudanças desnecessárias de mensuração devem ser evitadas e as mudanças necessárias de mensuração devem ser explicadas.
	10	Se ativos contribuem indiretamente para os futuros fluxos de caixa através do uso ou são usados em combinação a outros ativos para gerar fluxos de caixa, mensurações baseadas em custo normalmente fornecem uma informação que é mais relevante e compreensível do que os preços de mercado atuais. Se ativos contribuem para os futuros fluxos de caixa ao serem vendidos, um preço de saída atual é suscetível a ser relevante. Se o ativo financeiro possui uma variabilidade insignificativa nos fluxos de caixa contratuais e são mantidos para cobrança, uma mensuração baseada em custo provavelmente fornecerá uma informação relevante. Se uma entidade cobra pelo uso de ativos, a relevância de uma mensuração específica desses ativos dependerá da significância do ativo individual para entidade.
	11	São discutidas as implicações que as visões preliminares do IASB para a mensuração subsequente de passivos. As visões preliminares do IASB são que mensurações baseadas em fluxo de caixa são suscetíveis a ser a única mensuração viável para passivos sem termos apresentados. Uma mensuração baseada em custo irá, normalmente, fornecer a informação mais relevante sobre passivos que serão liquidados de acordo com seus termos e obrigações contratuais para serviços. Preços de mercado atuais provavelmente fornecerão a informação mais relevante sobre passivos que serão transferidos.
	12	Afirma que a visão preliminar do IASB que, para alguns ativos financeiros e passivos financeiros (por exemplo, derivativos), baseando a mensuração na maneira em que cada ativo contribui para os futuros fluxos de caixa, ou na maneira em que o passivo é liquidado ou cumprido, pode não fornecer informação que é útil ao avaliar as expectativas para futuros fluxos de caixa. Por exemplo, informação baseada em custo sobre ativos financeiros que são mantidos para coleta ou passivos financeiros que são liquidados de acordo com seus termos podem não fornecer informação que é útil ao avaliar as perspectivas para futuros fluxos de caixas.
Seção 7: Apresentação e divulgação	13	Você concorda com as visões preliminares sobre o escopo e o conteúdo da orientação que deveria ser incluída na Estrutura Conceitual sobre: (a) apresentação nas demonstrações financeiras primárias, incluindo; (b) divulgações nas notas às demonstrações financeiras.
	14	O conceito de materialidade não é descrito claramente na Estrutura Conceitual existente. Consequentemente, o IASB não propõe modificar, ou adicionar, as orientações sobre materialidade na Estrutura Conceitual. Contudo, o IASB está considerando desenvolver orientações adicionais ou material educacional acerca da materialidade por fora do projeto da Estrutura Conceitual.
	15	Você concorda que os princípios de comunicação devem ser parte da Estrutura Conceitual?
Seção 8: Apresentação na demonstração de resultados abrangentes – lucros ou perdas e outros resultados abrangentes	16	A visão preliminar do IASB é que a Estrutura Conceitual deveria exigir um total ou subtotal para lucros ou perdas.
	17	A visão preliminar do IASB de que a Estrutura Conceitual deveria permitir ou exigir pelo menos alguns dos itens de receita e despesa previamente reconhecidos em OCI a serem reconhecidos subsequentemente em lucros ou perdas, i.e. reciclados.
	18	Duas abordagens são exploradas que descrevem quais itens poderiam se incluídos em OCI: uma abordagem minuciosa (Abordagem 2A) e uma abordagem ampla (Abordagem 2B).

Seção 9: Outras questões	19	São discutidos os capítulos da Estrutura Conceitual existente (Capítulos 1 e 3) que foram publicados em 2010 e como esses capítulos tratam os conceitos de gestão, confiabilidade e prudência. O IASB fará mudanças a esses capítulos se o trabalho no resto da Estrutura Conceitual destacar áreas que precisam de esclarecimento e mudanças. Contudo, o IASB não planeja reconsiderar fundamentalmente o conteúdo desses capítulos. Você concorda com essa abordagem? Por favor, explique seus motivos. Se você acredita que o IASB poderia considerar mudanças a esses capítulos (incluindo como esses capítulos tratam os conceitos de gestão, confiabilidade e prudência), por favor, explique essas mudanças e os motivos para elas, e, por favor, explique o mais precisamente possível como elas iriam afetar o restante da Estrutura Conceitual.
	20	Este Documento de Discussão não define o conceito de modelo de negócios. Contudo, a visão preliminar do IASB é de que demonstrações financeiras podem se tornar mais relevantes se o IASB considerar, ao desenvolver ou revisar Normas específicas, como uma entidade conduz suas atividades de negócios.
	21	A visão preliminar do IASB é que a unidade de conta será decidida normalmente enquanto o IASB desenvolve o revisa normas específicas e que, ao escolher a unidade de conta, o IASB deveria considerar as características qualitativas das informações financeiras úteis.
	22	O IASB planeja incluir as descrições existentes e a discussão sobre conceitos de manutenção de capital na Estrutura Conceitual revisada praticamente inalterada até que o momento em que uma Norma nova ou revisada sobre contabilidade em alta inflação indique uma necessidade de mudança.

Fonte: IASB (2013)

Procedeu-se com a coleta das comment letters, com as opiniões gerais dos respondentes sobre as nove seções propostas no DP/2013/1. Foram obtidas todas as cartas recebidas pelo órgão, dentro do prazo estipulado, para respostas no DP (14 de janeiro de 2014), totalizando 221 comment letters. Deste total, foram selecionadas aquelas em que os respondentes opinavam em todos os 22 pontos de questionamento, a fim de obter um padrão de respostas, resultando em 80 comment letters.

3.3 ANÁLISE DAS COMMENT LETTERS

Foi construído um banco de dados, com a análise de cada carta, a fim de agregar informações tais como: número da carta, remetente, empresa/afiliação do remetente, quantidade de página da carta, carta resposta ou opinativa, tipo de remetente, setor, país de origem, continente de origem e o sistema contábil de seu país.

Após o planejamento do instrumento de pesquisa, foram analisadas e tabuladas todas as 80 comment letters, de uma forma não mecanizada devido às suas limitações primárias, como a não interpretação do conteúdo com base no contexto. A construção do instrumento de pesquisa foi realizada de forma qualitativa, mas a análise deste instrumento foi realizada de forma quantitativa e a apresentação dos resultados também assim se procedeu.

No que tange à leitura das cartas, para efeito de construção do instrumento de pesquisa, se deu conforme ordem de recebimento e divulgação ao público pelo IASB em seu sítio eletrônico, tendo em vista que os respondentes se equivalem (nenhum grupo de respondente possui maior interesse quanto à proposta de alteração da Estrutura Conceitual em detrimento dos demais).

Cada uma das 80 cartas foi lida integralmente – todas as perguntas e respostas em sequência – e, foram obtidas as respostas para cada pergunta em duas vertentes: a) se o respondente concordava, discordava ou concordava parcialmente com o assunto proposto para a questão em análise; e b) se o respondente embasava sua resposta e que tipo de argumento utilizava.

Para classificação dos tipos de argumentos, a presente pesquisa baseou-se na investigação de Yen, Hirst, & Hopkins (2007). Foram realizadas algumas adaptações devido à singularidade da Estrutura Conceitual, conforme Quadro 2.

Quadro 2: Classificação da taxonomia dos argumentos utilizados

Tipo de Argumento	Características
Definição	Argumentos em que as concordâncias, discordâncias e concordâncias parciais com o modelo contábil, se utilizam de bases teóricas ou definições, tais como expostas na Estrutura Conceitual ou definição exibida em outra norma.
Escopo	Argumentos em que os respondentes expõem seu ponto de vista com base em experiência prática, ou no que acham, sem quaisquer utilizações de definições ou bases teóricas.
Due process	Argumentos para os quais os respondentes embasavam suas respostas citando outras normas ou a Estrutura Conceitual, confrontando ou não com a proposta do DP/2013/1.
Efeitos Externos e Internos	Argumentos em que os respondentes citavam implicações para os usuários externos e internos.
Exemplos	Argumentos para os quais os usuários citavam exemplos teóricos ou práticos.
Sem Argumento	Respostas sem argumentos, em que os respondentes apenas apresentavam opinião quanto à concordância, discordância ou concordância parcial.

Fonte: Adaptado de Yen, Hirst e Hopkins (2007).

Diferente da pesquisa de Yen, Hirst e Hopkins (2007), as duas categorias de argumentos orientados para os resultados (efeitos sobre os usuários das demonstrações financeiras externas) e argumentos orientados para os resultados (efeitos internos), foram agrupadas em efeitos externos e internos. Adicionalmente, foi acrescentada a categoria exemplos, conforme Matos (2013).

3.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O projeto de revisão da Estrutura Conceitual foi recommençado em 2012 e o IASB pretende completar as revisões até o final de 2016. Por esse motivo, o Discussion Paper 2013/1 será considerado como a versão final do pronunciamento para a análise dos resultados, assinalando assim uma limitação desta pesquisa. Esse fato parte dos seguintes axiomas: a) acredita-se que as diferenças emanadas da relação DP/2013/1 versus versão final, não serão significativas para a pesquisa; b) em razão da data limite permitida para apresentação desta pesquisa, não foi possível aguardar a versão final da Estrutura Conceitual, e c) o principal objetivo desta pesquisa pode ser alcançado através da análise do Discussion Paper e das Comment Letters referentes a ele, sem acometer os resultados.

No que tange à construção do instrumento de pesquisa, a análise de conteúdo foi realizada utilizando-se de inferências de conhecimentos relativas às condições de produção. Dessa forma, os resultados finais foram afetados pelo viés do pesquisador, tornando-se uma das limitações da pesquisa.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Nesta seção, são propostas a exibição e a discussão dos essenciais resultados constatados durante a execução dos procedimentos descritos na seção anterior. Ela se subdivide em três subseções: na primeira subseção, é apresentado o perfil da amostra; na segunda subseção, são exibidos e analisados os resultados referentes ao nível de concordância e discordância; e na terceira subseção, e destacada, a taxonomia dos argumentos.

4.1 PERFIL DA AMOSTRA

Previamente, com a finalidade de amplificar a percepção dos resultados da investigação, fez-se imperativo a decomposição e apreciação do perfil da amostra, considerando suas universalidades, exterioridades e particularidades e as efetivas correspondências entre os elementos explorados.

5 Larson (2008) examinou comment letters acerca das Sociedades de Propósito Específico (SPE).

6 Maglio (2011) examinou comment letters sobre o Discussion Paper do IASB, Financial Instruments with Characteristics of Equity.

No que tange à localidade de origem, a Tabela 1 revela as participações com base no país de origem. As comment letters enviadas do Reino Unido representam 23,75% da totalidade da amostra, seguido por Austrália, Alemanha, EUA e Canadá, com 7,5%, 6,25%, 5% e 5%, respectivamente. Essa conduta foi percebida em outras investigações que pesquisaram comment letters, como Larson (2008)⁵, Maglio (2011)⁶ e Holder, Karim, Lin, & Woods (2013), quanto à maioria das cartas sendo enviadas do Reino Unido.

Tabela 1: Quantidade de Respostas por País de Origem

#	País de Origem	Quant.	%	#	País de Origem	Quant.	%
1	Reino Unido	19	23,75%	18	Dinamarca	1	1,25%
2	Austrália	6	7,50%	19	Holanda	1	1,25%
3	Alemanha	5	6,25%	20	Lituânia	1	1,25%
4	EUA	4	5,00%	21	Nova Zelândia	1	1,25%
5	Canadá	4	5,00%	22	Paquistão	1	1,25%
6	Brasil	3	3,75%	23	Polônia	1	1,25%
7	China (Hong Kong)	3	3,75%	24	Rússia	1	1,25%
8	Índia	3	3,75%	25	Suécia	1	1,25%
9	França	2	2,50%	26	México	1	1,25%
10	Singapura	2	2,50%	27	Bélgica	1	1,25%
11	Suíça	2	2,50%	28	Outros: África do Sul	1	1,25%
12	Espanha	2	2,50%	29	Outros: América Latina	1	1,25%
13	Japão	2	2,50%	30	Outros: Ásia-Oceania	1	1,25%
14	Malásia	2	2,50%	31	Outros: Australásia	1	1,25%
15	Áustria	1	1,25%	32	Outros: América do Norte e Europa	1	1,25%
16	China	1	1,25%	33	Outros: Europa	2	2,50%
17	Coreia do Sul	1	1,25%	34	Outros	1	1,25%
					Total Geral	80	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Outras pesquisas evidenciaram comportamentos distintos destes, como Larson & Brown (2001) e Matos (2013), que identificaram como principal país de origem das comment letters enviadas ao IASB, os EUA.

Assim como já destacado na análise por continente, ocorre maior participação dos países europeus, tanto em relação a quantidade de cartas enviadas, quanto à quantidade de países participantes, apontando que os países europeus estão mais participativos com o processo normativo do IASB e interessados em cooperar para o desenvolvimento e alterações das normas. Além disso, as circunstâncias, o nível de convergência aos padrões contábeis internacionais e a forte influência dos países europeus no processo normativo, podem fundamentar a maior participação desses países.

Outros fatores que podem contribuir com maior participação dos países europeus são: a facilidade com a língua inglesa (o que não ocorre em países latinos, em que prevalece o espanhol) e o processo normativo da União Europeia, onde o padrão IFRS tornou-se obrigatório.

Adicionalmente, destaca-se a participação do Brasil, figurando na 6ª posição do ranking, atrás apenas do Reino Unido, Austrália, Alemanha, EUA e Canadá. Esse fato representa uma evolução da classe contábil no que tange à sua participação no processo normativo do IASB. A justificativa para essa evolução pode ser a adoção das normas do IASB, a partir da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a emissão das Leis: 11.638/07 e 11.941/08, que permitiu que o Brasil se afastasse de

7 Setores detalhados incluídos em Preparadores
8 Setor incluído em Regulador

um sistema contábil baseado em regras – seguido ao longo de vários anos – e a aproximação de um sistema contábil baseado em princípios.

Quanto à esfera de atuação, a Tabela 2 destaca a quantidade de comment letters encaminhadas ao IASB pelos diversos setores. Percebe-se que Normatizadores correspondem a 27,5 pontos percentuais da totalidade da amostra, seguido por Associação de Classe. Esse resultado difere dos achados alusivos à pesquisa realizada por Matos (2013) em que os Serviços Profissionais figuravam no ápice do ranking.

Tabela 2: Quantidade de Resposta por Setor de Atuação

	Setores	Quant.	%		Setores	Quant.	%
1	Normatizadores	22	27,50%	8	Federação das Indústrias ⁸	1	1,25%
2	Associação Profissional	20	25,00%	9	Gás e Indústria ⁹	1	1,25%
3	Serviços Financeiros ⁷	9	11,25%	10	Proteção de cultivos e biotecnologia ¹⁰	1	1,25%
4	Auditoria	8	10,00%	11	Ind. e Com. Tabaco ¹¹	1	1,25%
5	Academia	7	8,75%	12	Mineração ¹²	1	1,25%
6	Contabilidade e Consultoria ⁶	4	5,00%	13	Petróleo e Energia ¹³	1	1,25%
7	Mercado de Capitais ⁸	3	3,75%	14	Construção e Engenharia ¹⁴	1	1,25%
					Total	80	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Esse fato pode ser explicado pelo objetivo e alcance da Norma e a Estrutura Conceitual, tendo em vista que, em se tratando da norma de leasing, os preparadores gerais são diretamente afetados e, portanto, apresentando maior interesse e participação quanto ao envio de cartas ao IASB, referentes ao ED/2010/9.

Em relação ao DP/2013/1, relativo à Estrutura Conceitual, tem como principais interessados os normatizadores, tendo por ênfase assessorar a Junta de Padrões de Contabilidade Internacional (IASB) e demais órgãos normatizadores nacionais, no desenvolvimento e alterações de outras normas, suscitando o interesse, sobretudo desses em detrimento dos demais.

4.2 NÍVEL DE CONCORDÂNCIA E DISCORDÂNCIA

Com a finalidade de identificar as questões de maior aceitação e as de maior rejeição pelos respondentes, foi analisado o nível de concordância ou de discordância em relação às questões sobre as seções propostas no DP/2013/1, conforme descrito no quadro 1.

A Tabela 3 destaca a opinião dos respondentes para todas as questões, evidenciando o nível de Concordância ou Discordância por seção e na totalidade. De maneira geral, o nível de concordância perfaz um percentual de 69,72, seguido por 9,38 e 20,91 pontos percentuais, respectivamente para o nível de opiniões parciais – aqueles que concordavam em alguns aspectos e discordavam em outros – e discordância. Em linhas gerais, os respondentes concordam com a proposta de revisão da Estrutura Conceitual na maioria das questões propostas. Em comparação com Matos (2013) percebe-se maior nível de concordância, tendo em vista que os resultados daquela pesquisa apontaram nível de concordância de 46% e discordância de 39%.

Esse fato pode ser justificado pela própria natureza da norma de leasing e a Estrutura Conceitual, visto que, em se tratando daquela, as mudanças propostas afetavam diretamente os usuários, com ênfase para os preparadores das empresas de leasing, no que tange aos aspectos referentes à mensuração, reconhecimento e evidenciação dos elementos das demonstrações contábeis.

Já a Estrutura Conceitual – apesar de produzir reflexos indiretos nos relatórios financeiros – evidencia conteúdo teórico e de natureza orientadora para os órgãos normatizadores e demais usuários. As mutações propostas afetam elevada gama de usuários, conduzindo-os nas elaborações, modificações, interpretações e explicações de normas que dão origem, não só as demonstrações financeiras primárias, mas aos relatórios financeiros de propósito geral, no que tange aos elementos de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Tabela 3: Nível de Concordância/Discordância por Seção e Geral

Seção	Concordo	A.H.%	Parcial	A.H.%	Discordo	A.H.%	Total
Introdução	103	64,38%	33	20,63%	24	15,00%	160
Elementos dos Relatórios Financeiros	329	68,54%	42	8,75%	109	22,71%	480
Orientação Adicional de Apoio as Definições de Ativo e Passivo	135	84,38%	17	10,63%	8	5,00%	160
Reconhecimento e Desreconhecimento	142	59,17%	30	12,50%	68	28,33%	240
Definição de PL e Distinção de Passivo e Instrumento de Capital	183	57,19%	19	5,94%	118	36,88%	320
Mensuração	967	75,55%	82	6,41%	231	18,05%	1280
Apresentação e Divulgação	228	71,25%	44	13,75%	48	15,00%	320
Apresentação na DRA - Lucros e Perdas e ORA	167	69,58%	18	7,50%	55	22,92%	240
Outras Questões	200	62,50%	45	14,06%	75	23,44%	320
Total Geral	2454	69,72%	330	9,38%	736	20,91%	3520

Fonte: Dados da Pesquisa.

Quanto à seção Introdução, 64,38% dos respondentes concordam com o que foi proposto nesta seção, em que, em casos raros, a fim de cumprir o objetivo global de relatórios contábeis, o IASB pode decidir emitir uma Norma, nova ou revisada, que entra em conflito com algum aspecto da Estrutura Conceitual. Em tais casos, o IASB descreverá o distanciamento da Estrutura Conceitual, e as razões para isso, nas Bases para Conclusões daquela Norma. Alguns respondentes afirmaram que não deveria haver conflito entre a Estrutura Conceitual e normas. No entanto, no geral, entende-se que esse conflito pode ocorrer, devendo, na medida do possível, ser evitado.

Em relação ao propósito primário da Estrutura Conceitual revisada, auxiliar o IASB a identificar conceitos que irá usar consistentemente ao desenvolver e revisar IFRSs, os usuários discordaram, visto que esse propósito deve estar em nível com os demais, não privilegiando o IASB em detrimento das outras partes, tais como normatizadores nacionais, preparadores e usuários. Essa opinião foi aceita pelo IASB e incorporada no Exposure draft 2015/3.

No que tange à seção 2, 68,54% dos respondentes concordam com as definições propostas, em que: um ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados; um passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como um resultado de eventos passados; e, um recurso econômico é um direito, ou outra fonte de valor, que é capaz de produzir benefícios econômicos. Dessa forma, ocorre a retirada da expectativa de entrada/saída de fluxos de caixa das definições de ativo e passivo, uma vez que não se deve confundir o ativo (recurso) com sua expectativa de geração de caixa.

Houve concordância dos respondentes equivalente a 84,38% na seção 3, em que um passivo corresponde a obrigações que são asseguráveis por lei (obrigações legais) ou outro meio equivalente e obrigações construtivas. Adicionalmente, os respondentes são favoráveis a visão 2 e 3 do quadro 1, como propõe o IASB, sobretudo a visão 2, a qual destaca que uma obrigação presente deve originar

de eventos passados e ser praticamente incondicional. Uma obrigação é praticamente incondicional se a entidade não tem capacidade prática para evitar a transferência por meio de suas ações futuras.

Na seção 4, o IASB propõe mudanças nos critérios de reconhecimento, isto é, para reconhecer um elemento, deve-se: a) atender à definição do elemento; b) a informação deve relevante; c) deve ser uma representação fiel; e, d) os benefícios devem ser maiores que os custos. A maioria dos respondentes, 59,17%, concorda com o IASB. Os respondentes destacaram a importância da relevância da informação para o reconhecimento de um elemento. Adicionalmente o IASB evidencia a relevância como tendo baixa incerteza quanto à existência do elemento e no caso de ativos, baixa incerteza quando as expectativas de fluxos de caixa. Os novos critérios poderão tornar a informação mais útil para os usuários.

Em relação à seção 5, houve 57,19% de concordância de que a Estrutura Conceitual deve manter a atual definição de capital como o interesse residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. Além disso, a Estrutura Conceitual deve indicar que o IASB deve usar a definição de passivo para distinguir passivos de instrumentos de capital. As consequências disso são que as obrigações para emitir instrumentos de capital e as obrigações que irão surgir apenas quando a entidade que relata for liquidada não são passivos.

Na seção 6, 75,55% concorda que uma única base de mensuração para todos ativos e passivos pode não fornecer a informação mais relevante para os usuários das demonstrações financeiras. O uso de diferentes bases de mensuração deve ser o menor número necessário para fornecer uma informação relevante. Dessa forma, o ideal é a utilização de base de mensuração mista, visto que deve contribuir para a representação fiel de informação relevante. Alguns respondentes destacaram que a utilização de muitas bases de mensuração pode tornar as demonstrações financeiras menos compreensíveis.

No que tange à seção 7, o IASB propôs a inclusão de orientações sobre apresentação nas demonstrações financeiras primárias e divulgações nas notas às demonstrações financeiras, na Estrutura Conceitual. Entre os respondentes, 71,25% concordaram com a inclusão dessas orientações, visto que seriam úteis, sobretudo aos preparadores na elaboração de relatórios financeiros.

A maioria dos respondentes, 69,58%, concordara que a Estrutura Conceitual deveria apresentar orientações sobre Outros Resultados Abrangentes (ORA) e a Reciclagem. A visão preliminar do IASB de que a Estrutura Conceitual deveria permitir ou exigir pelo menos alguns dos itens de receita e despesa previamente reconhecidos em ORA a serem reconhecidos subsequentemente em lucros ou perdas, isto é, reciclados. Duas abordagens são exploradas que descrevem quais itens poderiam ser incluídos em ORA: uma abordagem minuciosa (Abordagem 2A) e uma abordagem ampla (Abordagem 2B). Entre essas abordagens, a maioria preferiu a abordagem ampla em detrimento da abordagem minuciosa. Alguns respondentes não preferiram nenhuma das duas abordagens propostas.

Por fim, a seção 9 discutiu a permanência dos capítulos da Estrutura Conceitual existente (Capítulos 1 e 3) que foram publicados em 2010 e como esses capítulos tratam os conceitos de gestão, confiabilidade e prudência. No geral, o IASB não planeja reconsiderar fundamentalmente o conteúdo desses capítulos. A maioria concorda, 62,50% dos respondentes. No entanto, uma das principais abordagens desse capítulo recaiu sobre a prudência. Para alguns usuários, ela deveria retornar como uma característica qualitativa, e, para outros, a prudência fere a neutralidade da informação.

Em virtude da opinião dos usuários, o IASB propôs o retorno da prudência na Estrutura Conceitual, como um aspecto da neutralidade. Em outras palavras, se refere à “prudência cautelosa” ou “precaução” na mensuração e reconhecimento de determinados elementos, e não necessariamente subestimar ativos e superestimar passivos.

Adicionalmente, designou-se analisar o nível de concordância por setor de atuação dos respondentes, de acordo com a Tabela 4. Em termos absolutos, o maior número de concordância foi alcançado no grupo Normatizadores, seguido por Preparadores e Associação Profissional. Em se tratando do maior nível de discordância, novamente os Normatizadores surgem na primeira posição, porém seguido por Associação Profissional e Preparadores.

A justificativa para a presença desses grupos com maior número de concordância e discordância se deve ao maior número de cartas enviadas por eles em relação aos demais.

Tabela 4: Nível de Concordância por Setor de Atuação

	Auditoria	Normatizadores	Academia	Reguladores	Associação Profissional	Preparadores	Outros
Concordo	55,11%	68,49%	72,08%	68,94%	68,64%	78,23%	70,45%
Parcial	15,91%	9,19%	7,47%	6,06%	10,45%	5,74%	13,64%
Discordo	28,98%	22,31%	20,45%	25%	20,91%	16,03%	15,91%
	100,00%	99,99%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por outro lado, quanto à análise relativa – análise de cada elemento dentro do próprio grupo –, percebe-se que o maior nível de concordância fica por conta dos Preparadores que concordam com a proposta do IASB em relação às perguntas do DP/2013/1 (cerca de 78% das respostas fornecidas). Em segundo lugar, surge o grupo Academia, concordando 72% das respostas. O maior nível de discordância foi dos grupos Auditoria e Reguladores (cerca de 29 e 25 pontos percentuais, respectivamente).

Essa conjuntura pode ser justificada pela própria essência das definições propostas, tendo em vista que permitirão maior flexibilidade e julgamento profissional por parte principalmente dos preparadores, no tocante aos itens que se amoldam as definições de ativo, passivo e recurso econômico. Tal elasticidade da definição permitirá que um número maior de ativos seja reconhecido nos relatórios financeiros.

Por sua vez, a maior discordância por parte dos Reguladores pode ser explicada pela pressão do mercado de capitais e pela preocupação para com os investidores e a salvaguarda desses. Maior flexibilidade possibilitaria maiores oportunidades para gerenciamento de resultados, principalmente nos países em que a origem do sistema contábil foi baseada no modelo code low (Klann & Beuren, 2012; Leuz, Nanda, & Wysocki, 2002).

Adicionalmente, os respondentes justificaram suas respostas por meio de seus argumentos teóricos e não teóricos classificados e agrupados em 6 categorias taxonômicas detalhadas na seção seguinte.

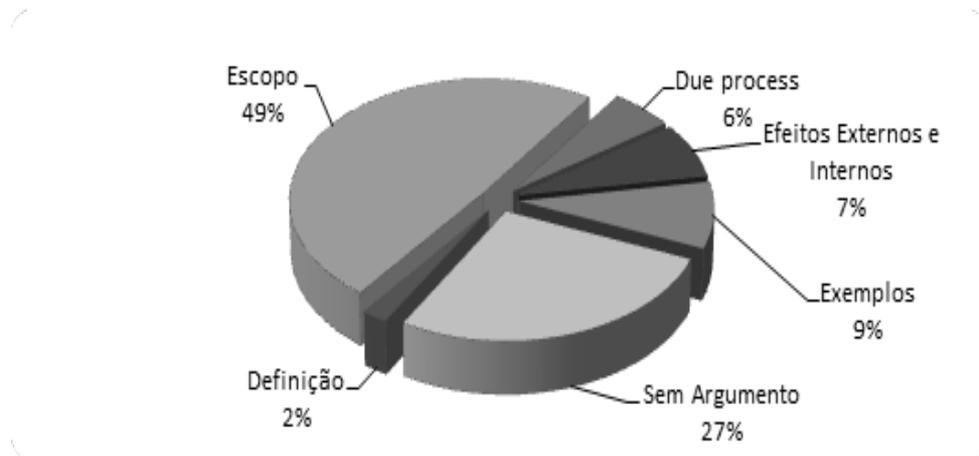
4.3 TAXONOMIA DOS ARGUMENTOS

Complementarmente à classificação por nível de concordância/discordância das perguntas analisadas, fez-se necessária a categorização por tipo de argumento, com o propósito de compreender de que forma os respondentes embasaram suas respostas – concordantes, discordantes e parciais – acerca do DP/2013/1.

A Figura 1 expressa a taxonomia dos argumentos utilizados pelos respondentes para todas as perguntas analisadas na pesquisa, no tocante ao DP/2013/1. O tipo de argumento mais utilizado – de acordo com a classificação da pesquisa – foi o da categoria Escopo, utilizado em 49% do total de perguntas, seguido pelas respostas sem argumento, atingindo 27%. Esse comportamento evidencia que grande parte dos respondentes faz uso da experiência prática e o que pensam acerca de determinados

assuntos, procurando inferir suas possíveis consequências, evidenciando sua robustez e debilidades, sem a utilização de qualquer argumento teórico que desse suporte a temática analisada⁹.

Figura 1: Taxonomia Geral dos Argumentos Utilizados



Fonte: Dados da Pesquisa.

Em todas as seções analisadas, pode-se verificar esse comportamento por parte dos respondentes, fato esse convergente com alguns autores, mas divergente em alguns aspectos. A pesquisa realizada por Matos (2013) compartilha esse mesmo comportamento no que tange ao reconhecimento e à mensuração. Por outro lado, exibe conduta divergente no tocante às perguntas sobre apresentação, para as quais os principais argumentos foram os da categoria efeitos externos. O estudo realizado por Yen et al. (2007) é correlato com as pesquisas citadas, nos quais muitos dos argumentos utilizados são não teóricos.

Sequencialmente, os argumentos mais utilizados foram os da categoria exemplos, efeitos internos e externos, due process e definição, respectivamente, auferindo os percentuais, 9%, 7%, 6% e 2%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar a percepção dos usuários da contabilidade sobre a proposta de revisão da Conceptual Framework for Financial Reporting propostos no Discussion Paper - DP/2013/1 emitido pelo International Accounting Standard Board - IASB.

O primeiro objetivo específico era identificar o nível de concordância ou discordância dos usuários da informação contábil, em face da proposta de revisão da Conceptual Framework for Financial Reporting. Esse objetivo foi alcançado à medida que foi executada uma análise geral, considerando a totalidade das 44 perguntas analisadas, de forma detalhada. O nível de concordância geral atingido foi um percentual de 69,72 das respostas analisadas, seguido por 20,91 e 9,38 pontos percentuais, respectivamente para o nível de discordância e opiniões parciais – aqueles que concordavam em alguns aspectos e discordavam em outros.

⁹ As respostas concordantes foram justificadas por argumentos classificados, de acordo com a taxonomia, como os da categoria escopo (44,45%), sem argumento (36,97%), exemplos (6,67%) e efeitos internos e externos (6,47%). As justificativas para respostas discordantes utilizaram principalmente argumentos de escopo (61,43%), exemplos (12,18%), due process (9,61%) e efeitos internos e externos (7,98%), nesta ordem. As respostas sem argumento (cerca de 95%) ocorreram quando os respondentes concordavam com a questão proposta. Esse fato é justificado, porque os respondentes, na maioria das vezes em que discordavam – total ou parcialmente –, procuravam indicar o motivo para a discordância. Os demais argumentos foram utilizados em proporções convergentes, em relação ao tipo de taxonomia.

O segundo objetivo específico era identificar, classificar e avaliar as opiniões apresentadas pelos usuários acerca da revisão da *Conceptual Framework for Financial Reporting* do IASB, proposta no *Discussion Paper 2013/1* e o terceiro objetivo específico era identificar e avaliar as taxonomias dos argumentos utilizados para a fundamentação das percepções dos respondentes, à luz dos argumentos da Teoria da Contabilidade. Esses objetivos foram alcançados à medida que foram analisadas as respostas dos respondentes, classificando-as por tipo de argumento, com o propósito de compreender de que forma os respondentes embasaram suas respostas – concordantes, discordantes e parciais – acerca do DP/2013/1. O tipo de argumento mais utilizado – de acordo com a classificação da pesquisa – foi o da categoria Escopo, utilizado em 49% do total de perguntas.

Suplementarmente, as respostas sem argumento ocorreram com maior ênfase quando os respondentes concordavam com a questão proposta, pois, é possível que na visão dos respondentes, à medida que concorda, “sente-se desobrigado a argumentar”.

Por fim, são sugeridas novas pesquisas no âmbito da *Conceptual Framework for Financial Reporting*, tendo em vista ser um tema oportuno e pertinente: a) Evidenciar as implicações dos comentários proferidos pelos respondentes das *comment letters* do DP/2013/1 e *Exposure Draft* no que tange a sua aceitação pelo IASB no desenvolvimento da versão final da Estrutura Conceitual; b) Analisar os conceitos elencados na versão final da Estrutura Conceitual à luz da teoria contábil, evidenciando qual a opinião dos principais autores da teoria da contabilidade, com base em suas publicações: dissertações, teses, papers e livros; c) Mostrar as implicações dos fatores culturais, ambiente legal, sistema contábil e contexto educacional para a *Conceptual Framework for Financial Reporting*.

REFERÊNCIAS

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. (E. 70, Ed.). São Paulo.

Bradbury, M. E. (2003). Implications for the *Conceptual Framework Arising From Accounting for Financial Instruments*. *Abacus*, 39(3), 388–397. <http://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2003.00140.x>

Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2006). *Financial Reporting And Global Capital Markets*. (O. U. Press, Ed.). New York.

Dennis, I. D. (2006). *A Philosophical Investigation into the Conceptual Framework for Accounting*. University of London.

El-Essely, M. A. M. (1987). *The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting in the Developing Countries: Empirical Study of the Unified Accounting System in Egypt*. The City University Business School.

Gore, P. (1989). *The FASB Conceptual Framework Project 1973-1985: An Analysis*.

Hines, R. D. (1991). The FASB’s conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 313–331. [http://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90025-A](http://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90025-A)

Holder, A. D., Karim, K. E., Lin, K. J., & Woods, M. (2013). A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies. *Advances in Accounting*, 29(1), 134–153. <http://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.03.005>

IASB. (2013). A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. (IASB, Ed.) Discussion Paper DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. London. Retrieved from <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>

Klann, R. C., & Beuren, I. M. (2012). Gerenciamento de Resultados: análise comparativa de empresas brasileiras e inglesas antes e após a adoção das IFRSs. *Anais Do Encontro Nacional Da Associação Nacional de Pós-Graduação E Pesquisa Em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 36, 1–18.

Larson, R. K. (2008). An examination of comment letters to the IASC: Special purpose entities. *Research in Accounting Regulation*, 20(C), 27–46. [http://doi.org/10.1016/S1052-0457\(07\)00202-0](http://doi.org/10.1016/S1052-0457(07)00202-0)

Larson, R. K., & Brown, K. L. (2001). Lobbying of the international accounting standards committee: The case of construction contracts. *Advances in International Accounting*, 14, 47–73. [http://doi.org/10.1016/S0897-3660\(01\)14005-5](http://doi.org/10.1016/S0897-3660(01)14005-5)

Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. D. (2002). Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 1–32. [http://doi.org/10.1016/S0304-405X\(03\)00121-1](http://doi.org/10.1016/S0304-405X(03)00121-1)

Maglio, R. (2011). A Content Based Analysis of Comment Letters on the IASB Discussion Paper “Financial Instruments with Characteristics of Equity.” *SSRN Electronic Journal*. Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1795982

Matos, E. B. S. de. (2013). Critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação das operações de Leasing segundo a minuta de pronunciamento (ED/2010/9) do IASB: análise da opinião dos usuários da informação contábil. *Repositório UnB. UnB/UFPB/UFRN*.

Niyama, J. K., Rodrigues Junior, J. R. N., Espiridião, L. D., & Aragão, V. M. C. (1999). Princípios contábeis europeus e brasileiros: uma abordagem comparativa. *Contabilidade, Gestão E Governança*, 2(1), 111–132.

Nussbaumer, N. (1992). Does the FASB’s conceptual framework help solve real accounting issues? *Journal of Accounting Education*, 10(1), 235–242. [http://doi.org/10.1016/0748-5751\(92\)90028-4](http://doi.org/10.1016/0748-5751(92)90028-4)

Oliveira, A. F. de O. (2003). Evolução da terminologia princípio contábil baseada na escola norte-americana. *Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)*, Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Natal: UFRN, 173p.

Oliveira, H. C. de, & Carvalho, R. M. de. (2006). A Quarta e Sétima Diretivas da União Européia e suas Implicações sobre a Contabilidade Local do País-Membro: França. *EnAMPAD 2006*, 16. Retrieved from <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/21365474>

Paulo, E. (2002). *Comparação da Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira*. Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 61–72.

Schmidt, P. (2000). *História do pensamento contábil*. (Bookman, Ed.). Porto Alegre.

Whittington, G. (2008). Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: An alternative view. *Abacus*, 44(2), 139–168. <http://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00255.x>

Wolk, H. I. ., Dodd, J. L. ., & Tearney, M. G. (2004). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. (Thomson Learning, Ed.) (6th ed.). Ohio.

Xiao, Z., & Pan, A. (1997). Developing accounting standards on the basis of a conceptual framework by the Chinese government. *The International Journal of Accounting*, 32(3), 279–299. [http://doi.org/10.1016/S0020-7063\(97\)90012-1](http://doi.org/10.1016/S0020-7063(97)90012-1)

Yen, A. C., Eric Hirst, D., & Hopkins, P. E. (2007). A Content Analysis of the Comprehensive Income Exposure Draft Comment Letters. *Research in Accounting Regulation*, 19(C), 53–79. [http://doi.org/10.1016/S1052-0457\(06\)19003-7](http://doi.org/10.1016/S1052-0457(06)19003-7)

Zeff, S. A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal*, 26(2), 89–131. <http://doi.org/10.4324/9780203851296>

Zeff, S. A. (2007). The SEC rules historical cost accounting: 1934 to the 1970s. *Accounting and Business Research*, 37(June 1933), 49–62. <http://doi.org/10.1080/00014788.2007.9730085>

Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262–327. <http://doi.org/10.1080/00014788.2013.782237>

Zeff, S. A. (2014a). The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971-73): A Historical Study.

Zeff, S. A. (2014b). The wheat study on establishment of accounting principles (1971-72): A historical study. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(2), 146–174. <http://doi.org/10.1016/j.jacpubpol.2014.12.004>
 Apere que compra cum ium spio, facchum Romnihili perem te iae que caedicam pulii prortertemei proximissi ina, qua octus, ommo erfectam de inprio hil haecienatiem achus oculus aut in tus bonsimi hilibus, caestil icavenatquam ego te, sidem in se, Patil constiu rnitritemo C. Marbis cupere nosuppl icidepo stratabut confenterem diusquis mandi sigili pere condiis terris consult ortempo nsussitus perdisquam omnoste, sim sunum pultilibunum aperipiosse tarentiamdit L. Isserbitium pere, Cat. O terorbe stimilleste, ant.

Erebenam tursulis bonus; nostraccisse tabero, que nos actus, quo inti, obut quostimeis consuli erbit? Ductum octa coent, converrat, con auspien dactam obseris, qua eti peraritus hactum ad inte det nes maximanum sulocum modi, atus publiis rente pertus. Ubit vivatusqui sena, vero inatqua noncler risina tquemus ina, spessen ilius At idis egerdic onsus, coen redefre ductum mo in ta re, Catum nosus