Estrutura Conceitual: Uma Análise das Cartas-Comentários referentes as Propostas do IASB para Reconhecimento e Desreconhecimento Contábil.

Conceptual Framework: A Review of Comment Letters on the IASB Proposals for Accounting Recognition and Derecognition.

Rosângela M. Ayres; Renata Sol L. F. da Costa e Natan Szuster

Resumo:
Este estudo tem como objetivo analisar as cartas-comentários referentes às propostas de alterações do IASB (2015) referentes aos critérios de reconhecimento e desreconhecimento contábil dos elementos das Demonstrações Financeiras no processo de revisão da estrutura conceitual, utilizando-se o método de análise de conteúdo com as seguintes categorizações: concordância, discordância, concordância/discordância parcial e sem manifestação (*No Comment - NC*). Os resultados indicaram que, quanto a origem das cartas-comentários, há preponderância do continente europeu, dos países anglo-saxões (Reino Unido e Estados Unidos) e de participação de entidades profissionais, setoriais e o grupo formado pela academia, auditoria e contábil, indicando a influência de especialistas em contabilidade. Conclui-se que há uma tendência à concordância as propostas pelo IASB visto que há 60% de concordância/discordância parcial, 27% de concordância e somente 14% de discordância para o reconhecimento e há 48% de concordância, 40% de concordância/discordância parcial e somente 12% de discordância para o desreconhecimento. Apesar da tendência de concordância no âmbito geral, os comentários demonstram inconformismo, destacando que os critérios estão fragilizados em função da carência de estabelecimento de conceituação robusta que promova a utilidade prática para o profissional de contabilidade. Adicionalmente, conclui-se que há flagrante clamor por *guidance*, ou seja, por orientações elaboradas em estrutura teórica robusta e com utilidade prática.
Palavras-chave: *Conceptual Framework*. Cartas-comentários. IASB. Reconhecimento. Desreconhecimento.

Abstract:
This study aims to analyze comment letters regarding the IASB amendment proposals (2015) related to the accounting recognition and derecognition criteria of elements of the financial statements in the review process of the conceptual framework, using content analysis method with the following categorizations: agreement, disagreement, partial agreement/disagreement and no manifestation (No Comment - NC). The results indicated that there is a preponderance of comment letters from the European continent, the Anglo-Saxon countries (United Kingdom and United States) and professionals organizations, entities and the group formed by academia, audit and accounting, indicating the influence of experts in accounting. It is concluded that there is a tendency to agree with the proposals of IASB since 60% of the respondents partially agreed/disagreed, 27% agreed and only 14% disagreed with the recognition criterias and 48% of agreement, 40% of partial agreement/disagreement and only 12% of disagreement related to derecognition criterias. Although the agreement trend in the general context, the comments show nonconformity, noting that the criteria are vulnerable due to the lack of establishment of robust concept that promotes practical use for professional accounting. Additionally, it is concluded that there is striking call for "guidance", i.e., guidelines elaborated based on robust theoretical structure with practical use.
Keywords: *Conceptual Framework. Comment letters. IASB. Recognition. Derecognition.*

1. INTRODUÇÃO

As informações contábeis chegam aos usuários a partir de políticas e práticas contábeis estruturadas com base no estabelecimento de conceitos e teorias que são traçadas, tendo como referência a atuação dos agentes econômicos. Portanto, mudanças no ambiente das operações de negócios precisam ser refletidas nas Demonstrações Financeiras (DFs) adequadamente. Com o objetivo de representação fidedigna da realidade econômica das entidades, há um esforço para a contínua elaboração de conceitos e teorias que levem a padrões e normas adequados. Neste contexto, existe o *Conceptual Framework* (*CF),* denominado no Brasil de Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (EC), que pode ser visto como uma tentativa de definir a natureza e a finalidade da contabilidade, considerando questões teóricas e conceituais sobre a informação financeira, estruturando uma base coerente e consistente, para apoio no desenvolvimento de normas de contabilidade.

Na busca pela modernização da CF, em 28 de maio de 2015, o *International Accounting Standards Board* (IASB) publicou uma minuta de exposição (*Exposure Draft – ED*) solicitando comentários sobre as propostas de alterações feitas para o CF ou EC. Os comentários sobre as alterações propostas foram recebidas até 26 de outubro de 2015. A EC é a base para elaboração/revisão dos padrões contábeis chamados *International Financial Reporting Standards (IFRS*), servindo também como referência para a elaboração de políticas contábeis na falta de padrão específico para determinada situação, igualmente, descrevendo os objetivos e os conceitos da divulgação das DFs.

As propostas de alteração estão divididas em oito capítulos, incluindo os objetivos gerais das DFs, as características qualitativas das informações financeiras, os elementos das DFs, reconhecimento, desreconhecimento e mensuração contábil, dentre outros. Neste contexto, este estudo tem como objetivo analisar as cartas-comentários referentes as propostas de alterações do IASB para os critérios reconhecimento e desreconhecimento contábil dos elementos das DFs no processo de revisão da estrutura conceitual, utilizando-se de método de análise de conteúdo com as seguintes categorizações: concordância, discordância, concordância/discordância parcial e sem manifestação (*No Comment - NC*).

Os resultados indicam que, quanto à origem das cartas-comentários, há preponderância do continente europeu, dos países anglo-saxões (Reino Unido e Estados Unidos) e de participação de entidades profissionais, setoriais e o grupo formado pela academia, auditoria e contábil, indicando a influência de especialistas em contabilidade. A análise de conteúdo também indicou que há flagrante clamor por "*guidance*", ou seja, por orientações elaboradas em estrutura teórica robusta e com utilidade prática.

Este relatório está estruturado da seguinte forma (1) introdução; seguida pela (2) revisão da literatura; (3) a metodologia; (4) resultados; (5) conclusões, finalizando com as referências.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Estrutura Conceitual

Em um sentido amplo, o *CF* ou EC pode ser vista como uma tentativa de definir a natureza e a finalidade da contabilidade, considerando questões teóricas e conceituais sobre a informação financeira, formando, adicionalmente, uma base coerente e consistente, que serve de apoio para o desenvolvimento de normas de contabilidade. Igualmente, pode ser vista como uma declaração de Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (*Generally Accepted Accounting Principles - GAAP,*) que formam uma estrutura de referência para a avaliação das práticas existentes, assim como, o desenvolvimento de novas.

Paton e Littleton (1940) desenvolveram um trabalho denominado *An introduction to corporate accounting standards*, cujo objetivo não era estabelecer padrões contábeis, mas,

criar uma estrutura capaz de fundamentá-los, já que "a adoção de tais padrões devem guiar os negócios, afastando-os de decisões puramente subjetivas e os levando para deliberações impessoais e objetivas" (PATON; LITTLETON, 1940, p. 24-25, tradução livre).

Há muitas maneiras aceitáveis para manter os registros de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. O principal objetivo da contabilidade, no entanto, reside em manter registros adequados, projetados para produzir informação útil. Assim, a concepção do sistema de registro pode variar, dependendo da necessidade de informação da gestão, que é afetada, por exemplo, pelo tipo de indústria em que uma empresa está inserida, o tamanho do negócio, e, por extensão, a regulamentação governamental (FINNEY; MILLER, 1968)

Niyama e Silva (2013), ao tratarem do arcabouço teórico e estrutural, destacam a evolução dos postulados, princípios e procedimentos. Neste processo evolutivo é complexa a distinção entre a teoria da contabilidade e as suas respectivas normas ou indicações para elaboração de políticas. Neste contexto, Ribeiro Filho *et al* (2009, p. 44-45) criticam os órgãos responsáveis pela emissão de normas contábeis, por estes terem "adotado uma terminologia, para estes níveis dedutivos, vinculando-os a uma 'estrutura conceitual básica', ao invés de denominá-los de teoria contábil" e destacam que para Vernon Kam (1990) a teoria é um sistema dedutivo (do geral ao particular) formado por três níveis (postulados, princípios e procedimentos), sendo o primeiro nível, postulado composto pelas definições e objetivos da Contabilidade, ou seja, incluindo as definições de ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa. Eles esclarecem ainda essa percepção da relação entre a prática contábil e a teoria contábil elaboradas por Glautier e Underdown (2001, p. 17 apud RIBEIRO FILHO *et al*, 2009, p. 49):

> O ciclo se inicia com a concepção de teorias contábeis a partir de abstrações forjadas, com base na observação da atuação dos agentes econômicos. Tais teorias estabelecem, normativamente, um conjunto de políticas contábeis. São as práticas contábeis que determinam a maneira como as informações chegam aos usuários, a partir do cumprimento de um processo estruturado de comunicação.

Uma EC e os padrões que são criados em sua decorrência tem consequências positivas que já foram evidenciados em vários estudos que demonstram que a adoção das IFRS tiveram consequências positivas para as jurisdições que as adotaram, tais como a redução do custo de capital (SILVA; NARDI, 2014; SILVA, 2013; DASKE; HAIL; LEUZ; VERDI, 2008), o aumento da qualidade da informação contábil (SILVA, 2013; HOUQE; EASTON; ZIJL, 2014; DASKE; GEBHARDT, 2006; IATRIDIS, 2010) e aumento da relevância e confiabilidade das informações contábeis (BERTIN; MOYA, 2013; DIMITROPOULOS; ASTERIOU; KOUSENIDIS; LEVENTIS, 2013). Tais estudos no entanto são questionados por outros que encontraram resultados neutros, ou seja, não foram encontradas evidências de aumento da relevância da informação ou de redução do custo de capital após a adoção das IFRS (MARTÍNEZ; MARTÍNEZ; LIN, 2014; DASKE, 2006) ou até mesmo resultados opostos, comprovando diminuição da qualidade contábil após a adoção das IFRS (AHMED; NEEL; WANG, 2013; CAMERAN; CAMPA; PETTINICCHIO, 2014). A EC vigente estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis (DFs), determinando sua finalidade, conforme demonstrado no quadro 1.

Quadro 1. Finalidades da EC.

EC vigente	EC proposta
Dar suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações e à revisão dos já existentes, quando necessário.	Dar suporte a novos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações ou à revisão dos já existentes.
Auxiliar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações e no tratamento de assuntos que ainda não tenham sido objeto desses documentos.	Auxiliar os responsáveis pela elaboração das DFs na aplicação de Pronunciamentos ou quando sua ausência.

Auxiliar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações.	Auxiliar os demais interessados (auditores independentes, usuários e órgãos reguladores, por exemplo) a entender e interpretar os pronunciamentos IFRS.
Auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações.	
Dar suporte aos órgãos reguladores nacionais.	
Dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das demonstrações contábeis, provendo uma base para a redução do número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações.	Sem correspondência.
Proporcionar aos interessados informações sobre o enfoque adotado na formulação dos Pronunciamentos Técnicos, das Interpretações e das Orientações.	Sem correspondência.

Fonte: Adaptado de CPC 00 (R1).

Gerber, Gerber e Merwe (2014) enfatizam que ao desenvolver a EC é fundamental que o documento seja internamente consistente e amplamente válido, sendo necessário ter como base conceitos coerentes, precisos e desprovidos de ambiguidade. Bauer, O'Brien e Saeed (2014) destacam ainda que uma EC robusta é capaz de aumentar a credibilidade das DFs, sendo para eles, o papel principal da contabilidade.

A primeira EC foi emitida pelo IASC (órgão antecessor do IASB) em 1989. Em 2008, teve a aceitação e validação pelo CPC, pela CVM (Deliberação nº 539) e pelo CFC (Resolução nº 1.121), tornando-se obrigatória para entidades brasileiras em geral. Em 2010, o IASB revisou o CF, como resultado de um projeto conjunto com o FASB. Nessa ocasião, foram revisados os objetivos das DFs e as características qualitativas das informações financeiras. Em 2011, o CPC, o CFC (Resolução nº 1.374) e a CVM (Deliberação nº 675) aprovaram as alterações criando o CPC Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (R1).

O processo de emissão de normas em Contabilidade pelo IASB envolve seis etapas (IASCF, 2010 apud NASCIMENTO; DORNELLES; SZUSTER, 2016): (1) definição da agenda; (2) planejamento do projeto; (3) desenvolvimento e publicação de um *Discussion Paper* (DP); (4) desenvolvimento e publicação de um ED; (5) desenvolvimento e publicação de uma IFRS; e (6) procedimentos após a emissão de uma IFRS.

Gerber, Gerber e Merwe (2014) fizeram uma análise semântica das definições de ativo, passivo e patrimônio liquido do CF em vigor para verificar se tais definições seriam precisas o suficiente para a criação de uma linguagem formal. Os autores concluíram que os conceitos são vagos apresentando contradições e incoerências. Por isso, a revisão do CF precisaria do envolvimento de todos os *stakeholders* para o desenvolvimento de uma linguagem formal, já que conceitos ambíguos podem resultar na interpretação equivocada.

Em julho de 2013, o IASB emitiu um DP solicitando comentários sobre as propostas de revisão do CF. Em maio de 2015, foi emitido um ED revisando todo o CF, com base nas respostas recebidas pela instituição em função desse DP. Nascimento, Dornelles e Szuster (2016) desenvolveram um estudo sobre a influência das propostas dos diversos respondentes nas alterações efetivadas na revisão apresentada no ED de maio de 2015. Em seus resultados, os autores identificaram que apenas duas das quatro alterações significativas apresentadas na versão de 2015 podem ser diretamente encontradas nas cartas-respostas, o que sugere que outras formas de contribuição também estão presentes, influenciando as mudanças nos rascunhos normativos.

Neste estudo, tem-se como foco a proposta do IASB para os critérios de reconhecimento e desreconhecimento (baixa) apresentados no ED de maio de 2015 que será explorado a seguir.

2.2. Reconhecimento e Desreconhecimento Contábil

A contabilidade é fortemente orientada para os esforços na produção de lucro e, assim, os processo de reconhecimento, e da mensuração, são fundamentais na formulação de normas de contabilidade (PATON; LITTLETON, 1940) Desta forma, padrões adequados para o reconhecimento, a mensuração e classificações dos elementos contábeis são indispensáveis ao processo de compilação de dados contábeis relevantes e confiáveis. Entretanto, no reconhecimento há um *trade-off* entre a relevância e a confiabilidade (BAUER; O'BRIEN; SAEED, 2014) que transcende a contabilidade, onde o tomador de decisão sabe que pode haver sacrifício da relevância em prol da confiabilidade e vice-versa.

É importante destacar que a mensuração, dada a sua complexidade, sempre apresentará imperfeições e a sua natureza vem sendo discutida há muito tempo, desde antes da adoção de normas internacionais, e, consequentemente, antes da concepção da EC. Algumas outras variáveis poderiam ser apropriadas à este processo, na tentativa de evitar que a Administração tente manipular os princípios contábeis objetivando a maximização do lucro (IUDICIBUS, 1989).

Szuster *et al* (2011, pp. 36-39) destacam a importância do processo de reconhecimento, como a segunda das cinco fases do ciclo contábil, acrescentando que esta fase é muito complexa e envolve inúmeros questionamentos: captação (captação dos atos e fatos que afetam o patrimônio da entidade); reconhecimento (deve ser reconhecido? quando? como- ativo, passivo, patrimônio líquido, receita ou despesa? por quanto?); acumulação (organização e acumulação de todos os reconhecimentos); sumarização (transformação dos dados em informação útil aos usuários) e evidenciação (tornar a informação pública - divulgação). Desta forma, podemos depreender que o reconhecimento contábil é o processo que envolve a decisão se um determinado evento deve ser reconhecido questionando-se quando, como e por quanto. Ou seja, incluir um ato ou fato efetivamente na contabilidade. Niyama e Silva (2013) ressaltam que o fato de um determinado evento ser divulgado em uma nota explicativa não pressupõe seja reconhecido pela contabilidade.

Para que um ativo e/ou passivo seja reconhecido, o objeto deve satisfazer a definição de elemento, ser mensurável e deve passar pelos testes de relevância e confiabilidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Ao tratarem das possibilidades e implicações relacionadas ao reconhecimento de receita, Hendriksen e Van Breda (1999), apontam a importância do julgamento, afirmando que a teoria da contabilidade depende, muitas vezes, de julgamentos profissionais dos envolvidos nos casos específicos. De forma similar, Szuster, Szuster e Szuster (2009) destacam a plena vinculação entre a teoria e a aplicação prática.

No processo de reconhecimento e de mensuração são destacados: (i) a oportunidade da informação; e (ii) o conservadorismo/prudência, podendo indicar sensibilidade a resultados negativos (LOPES; MARTINS, 2014). No processo de revisão atual da EC, essa questão quanto ao conservadorismo,e prudência voltou a ser discutida. Essa preocupação que era comum na classe contábil levou a exclusão do termo prudência do EC, mas, no processo atual de revisão do EC, os comentários registrados indicam que a prudência não fere a neutralidade, podendo na verdade, reforçá-la. Lopes e Martins (2014) ratificam a complexidade do reconhecimento (SZUSTER *et al*, 2011) ao listarem os diversos conceitos relacionados ao reconhecimento:

Quadro 2. Conceitos relacionados ao reconhecimento.

Premissas	Princípios	Restrições
Entidade Econômica	Custo Histórico	Custo *versus* benefício
Continuidade	Reconhecimento da Receita	Materialidade

Unidade Monetária	Confrontação	Práticas e procedimentos (objetivos da contabilidade)
Periodicidade	Evidenciação	Conservadorismo

Fonte: Adaptado de Lopes e Martins (2014, p. 123).

Em geral, no processo de reconhecimento, primeiro ocorre o evento econômico (ex.: aquisição de máquina), para depois ocorrer o evento financeiro (ex.: pagamento). Mas, esse processo pode ter essa ordem invertida no caso de receitas/despesas antecipadas (ex.: seguro anual pago em janeiro) (SZUSTER *et al*, 2011). Vale ressaltar que, apesar das definições/conceituações dos elementos contábeis propostas pela doutrina e/ou normas serem relevantes, elas são insuficientes para determinar o seu reconhecimento, sendo preciso observar os critérios necessários para tal. Por isso, é importante entender a proposta de alteração da EC relacionada aos critérios de reconhecimento e desreconhecimento contábil.

2.3. Reconhecimento e Desreconhecimento: EC Atual e Propostas de Alteração

O critério de reconhecimento estabelecido no EC atual está registrado no item 4.37:

> Reconhecimento é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38. Envolve a descrição do item, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo.

E no item 4.38:

> Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:
> (a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e
> (b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade[4].
> [4] A informação é confiável quando ela é completa, neutra e livre de erro.

De acordo com o *Basis for Conclusions* (BC), o IASB considera que há cinco grandes problemas com esta definição: (1) a maioria dos itens é representado pela inclusão em itens de linha, não sendo avaliados individualmente; (2) a referência cruzada com os critérios de reconhecimento é desnecessária, significando também que a definição pode não ser satisfeita, se os critérios de reconhecimento estabelecidos em um outro padrão em particular fossem incompatíveis com os critérios de reconhecimento do CF; (3) a terminologia está desatualizada (ex.: há referência ao balanço patrimonial em vez de demonstração da posição financeira); (4) problemas com critérios de probabilidade, havendo critérios e termos distintos em determinados pronunciamentos; e (5) problemas com critérios de mensuração confiável.

Com base nesses problemas, o IASB propôs uma nova estrutura para o reconhecimento de um elemento. No *ED*, o reconhecimento de um item na Demonstração da Posição Financeira só pode ocorrer quando o item se enquadrar na definição de ativo, passivo e patrimônio líquido e o reconhecimento de itens na Demonstração do Desempenho Financeiro, quando tais itens se enquadrem na definição de despesas e receitas. Assim, é necessário se compreender essas definições, demonstradas no quadro 3.

Quadro 3. Definição atual e proposta dos elementos.

Elemento	Estrutura conceitual em vigor	Estrutura conceitual proposta
Ativo	Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam benefícios econômicos futuros para a entidade.	Recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.
Passivo	Obrigação presente, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.	Obrigação presente da entidade em transferir um recurso econômico como um resultado de eventos passados.
Patrimônio Líquido	Interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.	
Receitas	São aumentos nos benefícios econômicos durante o	São aumentos nos ativos ou

	período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.	diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.
Despesas	São decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a distribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais.	São diminuição de ativos ou aumento de passivos que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a distribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Fonte: Adaptado de *ED* emitido pelo IASB (2015).

Além de se enquadrar na definição de elemento, o item, para ser reconhecido, de acordo com a EC vigente, deve: (i) ser provável que algum benefício econômico futuro flua para/da entidade; e (ii) ter seu custo/valor mensurado com confiabilidade. O IASB considerou necessário adaptar os critérios de reconhecimento por haver problemas com os critérios de probabilidade (critérios/termos distintos em determinados pronunciamentos) e problemas com critérios de mensuração confiável (relacionado à mensuração certa/incerta). Por isso, o IASB elaborou um DP solicitando comentários sobre algumas questões, dentre as quais: se os respondentes acreditam que o reconhecimento de um ativo e passivo deve estar relacionado às características qualitativas da informação financeira útil; e se a entidade deve ou não reconhecer todos ativos e passivos, a menos que o IASB desenvolva um determinado padrão estabelecendo o contrário em função da relação da relevância *versus* custo e/ou mensuração não resultar em representação fidedigna. Além disso, o IASB sugeriu uma lista de indicadores de que a informação não possuía essas características qualitativas e pediu a opinião dos respondentes.

Com base nas respostas obtidas, o IASB concluiu que o CF deveria ter uma postura imparcial quanto aos critérios de reconhecimento sem abordar: (i) a presunção de que todos os ativos e passivos devem ser reconhecidos; e (ii) a presunção de que ativos e passivos devem ser reconhecidos apenas se determinados critérios forem alcançados. É importante destacar que não reconhecer itens que se enquadrem como um dos elementos analisados (ativo, passivo, PL, receita e despesa) faz com que a demonstração da posição financeira e a demonstração do desempenho financeiro não sejam completos. Por outro lado, o reconhecimento de itens que se enquadrem como um dos elementos analisados pode proporcionar informação que não seja útil (porém sua divulgação pode ser necessária). Assim, não é possível definir com precisão quando o reconhecimento de um item irá resultar em uma informação útil para os usuários das DFs, visto que a utilidade depende do item e das circunstâncias, sendo necessário julgamento.

O critério para reconhecimento de um ativo e/ou passivo proposto pelo IASB é composto por três requisitos: (1) a informação resultante do reconhecimento do elemento dor relevante; (2) o reconhecimento resultar em representação fidedigna do elemento; e (3) os benefícios resultantes da informação gerada pelo reconhecimento superam os custos para obtê-la. Quanto ao critério da relevância é importante destacar que o item 5.13 determina que, geralmente, informações sobre qualquer um dos itens é relevante para os usuários das DF´s, mas que nos seguintes casos o reconhecimento pode não gerar informação relevante: (i) quando houver incerteza quanto à existência de um ativo (ou se ele é separável do *goodwill*) ou de um passivo (ii) se o ativo/passivo existe, mas a probabilidade é baixa que benefícios econômicos fluirão para/da entidade; ou (iii) a mensuração do ativo/passivo está disponível, mas o seu nível de incerteza é tão alto que a informação possui pouca relevância.

Quanto ao desreconhecimento contábil, a EC em vigor não define baixa, nem quando ela deve ocorrer. Como não havia tal previsão, cada pronunciamento tinha suas

especificações. Conforme destacado no *BC*, o IASB sugeriu no *DP* que fossem incluídos na EC requisitos para a baixa que deveriam representar fidedignamente: (i) ativos e/ou passivos retidos pela entidade após uma transação ou outro evento que teve por consequência a baixa; e (ii) alterações em ativos e passivos resultantes de transações e outros eventos. O desreconhecimento contábil é a retirada integral e/ou parcial da demonstração da posição financeira de ativo e/ou passivo previamente reconhecido. Em geral, o desreconhecimento de um ativo ocorre quando a entidade perde o controle (total e/ou parcial), e, de um passivo quando a entidade não mais possui uma obrigação presente sobre esse item (total e/ou parcial).

O IASB destaca situações nas quais se deve atentar na avaliação de desreconhecimento: (i) se a entidade transfere um ativo e/ou passivo para empresa que atua como sua agente, deve-se considerar que o ativo permanece sendo controlado pela entidade original, implicando que a baixa não representaria com fidedignidade as DFs da entidade original; e (ii) se a entidade retém exposições à variações positivas/negativas decorrentes do item (ativo/passivo), isso pode ser um indicador de que a entidade possui controle sobre tal item.

Além disso, alterações nos contratos podem ocasionar a redução e/ou eliminação de direitos e/ou obrigações existentes ou a inclusão de novos direitos/obrigações. Se a alteração de um contrato adiciona direitos/obrigações distintas das criadas pelas cláusulas contratuais originais, pode ser apropriado tratar essas inclusões como um novo ativo/passivo; se as inclusões não forem distintas, pode ser apropriado trata-las como inclusões como parte do ativo/passivo originais. As alterações contratuais podem, concomitantemente, reduzir/eliminar direitos/obrigações e adicionar novos. Para avaliar qual a informação será mais relevante sobre tais modificações, é necessário considerar seus efeitos combinados.

2.4. Os Questionamentos Elaborados pelo IASB

O IASB solicitou respostas as seguintes questões: Você concorda com a abordagem proposta para o reconhecimento? Porque ou porque não? Se você não concorda, quais alterações você propõe e por quê? Os respondentes concordaram parcialmente com a proposta do IASB: apesar de concordarem que os critérios de reconhecimento devem estar baseados nas características qualitativas básicas da relevância e da representação fidedigna, eles discordam quanto a colocar o custo x benefício como requisito para o reconhecimento. De acordo com os respondentes, esse item não deveria estar incluído nos critérios de reconhecimento, mas como uma restrição dos critérios.

Quanto aos critérios de desreconhecimento, o IASB fez o seguinte questionamento: Você concorda com a abordagem proposta para o desreconhecimento? Porque ou porque não? Se você não concorda, quais alterações você propõe e por quê? Os respondentes concordaram parcialmente com a proposta do IASB: apesar de concordarem que os critérios de baixa devem estar fundamentados nas características qualitativas da representação fidedigna de ativos e/ou passivos retidos e das alterações nos ativos e/ou passivos após uma transação ou evento, os respondentes discordaram do fato do IASB ter retirado nesta última versão dois critérios para a baixa que havia publicado na Minuta de Exposição anterior. Os respondentes sugerem que sejam mantidas ambas as abordagens: controle (a baixa é mero reflexo do reconhecimento) e risco-recompensa (baixa do ativo/passivo quando é identificado que a entidade não tem mais exposição aos riscos/benefícios desses ativos/passivos).

2.5. Estudos Anteriores sobre as Propostas do IASB

Brouwer, Hoogendoorn e Naarding (2015) avaliaram os esforços do IASB no DP de 2013, para desenvolver um novo CF à luz do desejo em estabelecer uma base robusta e coerente para o estabelecimento de futuros padrões, orientando decisões de elaboração de pronunciamentos em áreas complexas e controversas, investigando o impacto das definições e

dos critérios de reconhecimento para ativos/passivos na CF em vigor e no DP, concluindo que, em áreas onde os padrões divergiram do CF, isto é, que não aplicavam a probabilidade de forma consistente, o DP apoia o padrão existente, acrescentando que o DP inclui maior julgamento em relação à relevância e à representação fidedigna na determinação se um item deve ser reconhecido como ativo/passivo. Vale salientar que a representação fidedigna não atende o mesmo propósito da confiabilidade (BAUER; O'BRIEN; SAEED, 2014). O IASB determina que para uma informação ser fidedigna ela deve ser completa, neutral e livre de erros e os autores argumentam que diversos usuários das DFs acreditam que suas informações não são úteis ou dignas de confiança, refletindo problemas que a confiabilidade, incluindo-se aqui a prudência, poderiam resolver. Para estes pesquisadores, a confiabilidade e a prudência são fundamentais para utilidade das informações financeiras na tomada de decisão.

O desenvolvimento das IFRSs são resultantes de debate profissional, negociação, busca de consenso e influência política. Para isso, medidas adicionais devem ser tomadas pelo IASB para assegurar a coerência no desenvolvimento e na aplicação de pronunciamentos após a implementação de um novo CF (BROUWER; HOOGENDOORN; NAARDING, 2015). O IASB deve considerar na revisão do *CF* os "perigos morais", como o caso do *goodwill*, um constructo contábil que as entidades adquirentes podem reportar nas sua DFs e que alguns usuários duvidam de sua existência. Dependendo da moral dos administradores, um *goodwill* pode ser contabilizado sem que exista, cujo valor não pode ser verificado e *impairment* pode ser diferido por prazo conveniente para a Administração. Esses autores mencionam os acordos de compensação financeira por atendimento de metas, que podem levar administradores a práticas contábeis por interesses pessoais que poderiam ser inibidas com a previsão da prudência e da confiabilidade no *CF* (BROUWER; HOOGENDOORN; NAARDING, 2015).

3. METODOLOGIA

De acordo com Riahi-Belkaoui (2004), a Contabilidade pode ser investigada sob diferentes imagens. Neste estudo se adota a imagem da Contabilidade como sistema de informação, ligando a fonte de uma informação ou transmissor (normalmente o contador), um canal de comunicação e um grupo de recebedores (usuários externos). Quanto ao desenvolvimento de teoria contábil, pode se considerar que o estudo tem como base a abordagem regulatória, onde o desenvolvimento de conceitos e teorias partem de uma discussão, tendo como fonte reguladores (RIAHI-BELKAOUI, 2004). Ryan, Scapens e Theobald (2002) ensinam que dentro da tradição de pesquisa na contabilidade financeira, o estudo relacionado ao reconhecimento, assim como, mensuração e histórico é tido como o modelo tradicional de pesquisa em contabilidade.

Conforme taxionomia apresentada por Vergara (2004), este estudo pode ser classificado, quanto aos fins, como descritivo por expor características das cartas-comentários do processo de revisão da EC pelo IASB referente aos critérios de reconhecimento e desreconhecimento e, quanto aos meios de investigação, como documental por analisar documentos disponíveis no site do IASB (*Discussion Paper 2013*, *Exposure Draft ED/2015/3*, *Basis for Conclusions Exposure Draft ED/2015/3*, *Commnets Letters*).

Como método de avaliação dos comentários é adotado a análise de conteúdo que combina técnicas de pesquisa com o objetivo de entender os significados de um determinado documento. Os procedimentos adotados cumpriram as fases básicas do método de conteúdo, sendo, na fase I realizada a pré-exploração do material com leituras do *corpus* das cartas-comentários; na fase II, a seleção das unidades de significados para análise e, por fim, na fase III, o processo de categorização conforme a concordância, discordância, concordância/discordância parcial e a não manifestação (NC) quanto ao assunto (proposta do IASB para alteração dos critérios reconhecimento/desreconhecimento) e subcategorização conforme origem (continente, país, tipo de entidade) (CAMPOS, 2004).

4. RESULTADOS

4.1. Análise Geral das Cartas Comentários

Na organização da amostra para análise, das 235 cartas comentários listadas no site da IASB, uma teve que ser excluída por apresentar problema de acesso ao conteúdo, perfazendo assim a amostra com 234 cartas comentários. Na análise geral dos dados, identificou-se que as cartas têm origem majoritariamente no continente europeu com 105 cartas (45%), seguida pela Ásia com 32 (14%), a América do Norte com 28 (12%), a Oceania com 15 (6%), a América do Sul com 13 (6%), a África com 6 (3%), a América Central com 4 (2%), além de 31 (13%) sem identificação do local de origem. Destas 31 cartas comentários nas quais não foi possível identificar o local de origem, 30 (97%) foram de respondentes individuais.

Quanto aos países de origem, tem-se: 24 cartas do Reino Unido (17,9%); 22 dos Estados Unidos (9,4%); 15 da Alemanha (6,4%); 14 da Austrália (6%); 13 da Bélgica (5,6%); 9 da França (3,8%); 7 do Japão e do Brasil (3%); 6 da China (2,6%); 5 do Canadá e da Suíça (2,1%); Espanha, Nicarágua, Cingapura e Suécia (4/1,7%); Holanda, Polônia, Colômbia (3/1,3%); Argentina; Sri Lanka, Malásia, Paquistão, Finlândia, Hong-Kong, Israel e África do Sul (2/0,9%); Zimbábwe, Filipinas, Chile, Índia, Uganda, Noruega, Itália, Nova Zelândia, Luxemburgo, Indonésia, Tailândia, Dinamarca, Zâmbia, Quênia, México, Áustria, Irã (1/0,4%).

Quanto ao tipo de respondente foi identificado: 49 cartas de Entidades Profissionais (20,9%); 41 de Indivíduos (17,5%); 38 de Entidades Setoriais (16,2); 32 de Entidades Empresariais (13,7%); 29 de Entidades Regulatórias (12,4%); 27 de Entidades Acadêmicas (11,5%); 6 de Entidades de Auditoria (2,6%); 5 de Entidades Contábeis (2,1%); 2 de Entidades de Usuários, 2 de Organizações Internacionais e 2 de Entidades de Investimento (0,9%) e 1 de Organização Regional (0,4%).

A participação do Brasil foi registrada pelas cartas-comentários de participou com sete entidades: Universidade de Brasília, CPFL Energia, CPC Brasil, Petrobras, Bradesco, Grupo de acadêmicos coordenados pelo Prof. Ricardo Cardoso e um indivíduo. Esses comentários também apresentaram uma tendência de concordância, apresentando um único registro de discordância para cada critério (reconhecimento/desreconhecimento).

4.2. Reconhecimento (Questão 6)

Quanto à proposta do IASB em relação ao critério de Reconhecimento, das 234 cartas respostas, 95 cartas não respondem a pergunta 6 (34 da Europa; 26 Sem id; 14 da América do Norte; 13 da Ásia; 4 da América do Sul; e 4 da Oceania); 83 cartas apresentam concordância parcial (39 da Europa; 11 da Ásia e 11 da América do Norte; 8 da Oceania; 4 Sem Id. e 4 da América do Sul e 2 da África); 37 cartas apresentaram concordância (20 da Europa; 5 da Ásia; 3 da Oceania, 3 da América do Sul e 3 da África; 2 da América do Norte e 1 Sem Id.) e 19 cartas discordância (12 da Europa; 3 da Ásia; 2 da América do Sul; 1 da África e 1 da América do Norte).

Quanto aos países em relação aos pareceres, há 95 cartas que não respondem a pergunta 6 (Sem Id., 26; US e GB, 13; BE, 7; DE, 5; os outros países menos de 5); 83 cartas com concordância parcial da proposta (GB, 15; AU, 7; US, 6; Sem Id., NI, CA, CH, DE, 4; ES, FR, JP, 3; BE, SE, NL, CN, HK, BR, 2; PL, UG, SG, MY, ZA, CO, LU, ID, TH, AR, AT, NO, MX, NZ, 1); 37 cartas concordam com as propostas (GB, 12; BE, AU, BR, 3; SE, DE, US, 2; LK, Sem Id., MY, CN, ES, KE, ZM, ZW, IL, IN, 1) e 19 cartas discordam (DE, 4; FR, JP, GB, 2; US, PK, DK, CL, PL, BE, ZA, IT, BR, 1).

Em relação ao parecer e o tipo de respondente, os resultados indicaram que não responderam a questão 6 (Individual, 33; Acadêmica, 18; Setorial, 14; Profissional, 12; Empresarial, 11; Regulatória e de investimento, 2; Usuários, Organização Internacional, Entidade Contábil, 1); concordância parcial (Regulatória, 23; Profissional, 18; Setorial, 14;

Empresarial, 8; Individual, 5; Acadêmica, 4; Contábil, 3; Organização Internacional e Usuários, 1); concordância (Profissional, 15; Empresarial, 9; Setorial, 6; Regulatória, 3; Individual e Acadêmica, 2); discordância (Empresarial, Setorial, Profissional, 4; Acadêmica, 3; Individual, Organização Regional, Regulatória e Contábil, 1).

4.3. Desreconhecimento (Questão 7)

Em relação à proposta do IASB quanto ao critério de Desreconhecimento, das 234 cartas respostas, 114 cartas não respondem a pergunta 7 (Europa, 45; Sem id, 28; América do Norte, 17; Ásia, 15; Oceania, 5; América do Sul, 4); 58 cartas concordaram com a proposta (Europa, 28; América do Norte e Ásia, 7; África, 5; Oceania e América do Sul, 4; Sem Id., 3); 48 cartas concordaram parcialmente (Europa, 26; Ásia, 9; América do Sul, 4; Oceania e América Central, 3; América do Norte, 2 e Sem Id., 1) e 14 cartas discordam das propostas (Europa, 6; Oceania, 3; América do Norte, 2; Ásia, América Central e América do Sul, 1).

Quanto aos países e aos pareceres, tem-se: das 114 cartas que não respondem a pergunta 7 (Sem Id. 28; GB, 17; US, 15; DE, 7; BE, 6; AU, 5; JP, CN, FR, 4; SE, SG, 3; NL, FI, CA, CO, CH, 2; PK, LK, PL, BR, AR, PH, IT, IR; 1); 58 concordam com a proposta (GB, 15; US, 5; BR, AU, 4; BE, ES, Sem Id., 3; DE, IL, 2; NL, CN, ZA, NO, FR, PL, UG, PK, IN, SE, KE, CA, ZW, ZM, MX, MY, LK, 1); 48 concordam parcialmente (GB, 7; DE, 5; JP, BE, NI, CH, FR, 3; US, AU, HK, 2; LU, PL, CL, ES, DK, AR, MY, BR, NZ, CO , SG, ZA, AT, CN, ID, 1); e 14 cartas discordam (AU, GB, 3; CA, 2; BR, TH, NI, BE, FR, DE, 1).

Quanto ao parecer e o tipo de respondente, tem-se: não responderam a questão 7, 114 cartas (Individual, 35; Acadêmica, 22; Empresarial, 18; Setorial, 17; Profissional, 15; Investimento e Regulatória, 2; Organização Internacional, Contábil e Usuários, 1); 58 concordam com a proposta (Profissional, 22; Regulatória, 12; Setorial, 11; Empresarial, 8, Individual, 4; Acadêmica, 1); 48 concordam parcialmente (Regulatória, 13; Profissional, 11; Setorial, 9; Auditória, 4; Acadêmica, 3; Individual, Empresarial, Contábil, 2; Organização Internacional e Usuários, 1); e 14 cartas discordaram (Empresarial, 4; regulatória, Contábil, Auditoria, 2; Setorial, Organização Regional, Acadêmica, Profissional, 1).

4.4. Análise dos Comentários

Na análise dos comentários, observa-se que o termo recorrente é *guidance*. Os autores das cartas comentários clamam por orientações mais claras, concisas e práticas, que sejam capazes de efetivamente ajudar os profissionais de contabilidade na elaboração das demonstrações e políticas contábeis. Entretanto, tanto em relação às propostas relacionadas ao reconhecimento e desreconhecimento quanto aos outros critérios propostos nesse processo de revisão da Estrutural Conceitual, a impressão mais destacada foi a de conflito, tanto na apresentação das propostas pelo IASB quanto nos comentários dos respondentes onde são encontradas percepções opostas.

Muitos respondentes destacam que o processo está confuso, com problemas, como exposição de detalhes desnecessários perdendo foco na construção de conceitos robustos, inclusive, alguns ressaltam que não entendem como os conceitos propostos poderiam auxiliar o IASB na elaboração de novos padrões, já que não se consegue estabelecer conceitos chaves necessários para a conceituação de reconhecimentos e desreconhecimento.

Em várias cartas, ainda que não tenha sido respondidas as questões 6 e 7, é destacada a prudência como um conceito importante e o relacionamento desse com o processo de reconhecimento/desreconhecimento. Alguns defendem enquanto outros rechaçam o estabelecimento da prudência no processo de reconhecimento/desreconhecimento.

Alguns comentários relacionam a manutenção do conceito de probabilidade na conceituação dos elementos relacionado ao reconhecimento, considerando-o inadequado. Outros defendem a probabilidade e há menções quanto ao destaque da materialidade e da confiabilidade nos critérios para reconhecimento. A necessidade de orientações robustas é

destacada, também para as situações onde haja incerteza de existência de um elemento. Alguns sugerem que o IASB leve em consideração consequências possíveis nas empresas que estejam desenvolvendo políticas contábeis de acordo com o IAS 18 (parágrafos 10 e 11), o que pode levar as empresas a fazerem mais referências ao CF em relação ao reconhecimento e por consequência, reconhecer mais ativos ou passivos do que o determinado pelos pronunciamentos específicos.

Há questionamentos quanto a não consideração pelo IASB de situações em que a atividade de negócio (*business activities*) da empresa seria relevante para o reconhecimento/desreconhecimento dos elementos. Várias críticas são elaboradas em relação a inclusão da relevância e representação fidedigna no critério de reconhecimento, já que essas são características fundamentais das demonstrações financeiras, sendo, assim, desnecessárias. Por outro lado, é bastante criticado o estabelecimento do critério da relação custo *versus* benefício para reconhecimento, sendo sugerido por alguns como restrições ao reconhecimento e não como critério. Um respondente destaca que efetivamente, da forma como foi proposta, o reconhecimento está tendo como base somente a definição dos elementos, e que, assim, esta proposta de critério não seria útil nem para os reguladores, nem para a preparação das demonstrações e elaboração de políticas contábeis quando não há padrão específico.

Na questão do desreconhecimento, muitos mencionam a necessidade de melhores orientações, classificando os critérios propostos como superficiais, abstratos e com pouca utilidade prática. Há também críticas quanto às novas propostas de definição dos elementos em relação ao processo de reconhecimento, havendo inclusive questionamentos ao entendimento de que nem todos os elementos possam não ser reconhecidos. Alguns entendem que a maior dependência do julgamento implicaria em flexibilização que poderia prejudicar a comparabilidade e, ainda, motivar o gerenciamento de resultados. É destacado a necessidade de discussão mais abrangente dos conceitos de controle e de risco e benefícios para melhor elaboração dos critérios para desreconhecimento. Outro ponto presente nas críticas é a discussão sobre alterações em contratos que precisam ser mais discutidas e melhor elaboradas.

No desreconhecimento, não há consenso sobre o estabelecimento do conceito espelho (*mirror*), de controle ou de riscos-benefício, mas, é muito mencionada a necessidade de maior discussão, melhor elaboração de conceitos e divulgação de critérios menos abstratos que contribuam com a solução de questões práticas de desreconhecimento. Quem defende o conceito espelho, enfatiza que o estabelecimento de conceitos robustos para reconhecimento eliminaria a necessidade de elaboração de conceitos de desreconhecimento.

No processo de revisão do CF, o IASB declara como objetivo o estabelecimento de conceitos robustos e esse esforço louvável porque as operações negociais têm mudando ao longo do tempo e mais recentemente com o advento do desenvolvimento tecnológico, com uma velocidade muito maior e a contabilidade precisa manter um processo de discussão, reflexão e aprimoramento de seus conceitos e, consequentemente, de suas práticas. Cardoso (2016) destaca a importância desse esforço para a evolução da contabilidade enfatizando igualmente o uso da criatividade. Acrescenta-se que a criatividade, o conhecimento profundo da teoria contábil, das necessidades práticas e a continuidade desse exercício, ainda que conturbado inicialmente, pode levar à evolução da Estrutura Conceitual, assim, como dos padrões específicos.

5. CONCLUSÕES

Neste estudo tem-se como objetivo a análise das cartas-comentários referentes as propostas do IASB para os critérios de reconhecimento e de desreconhecimento (baixa) contábil no processo de revisão da estrutura conceitual. Para cumprir este objetivo, usou-se de análise de conteúdo classificando os comentários em concordância, discordância, concordância/discordância parcial e sem manifestação (*No Comment - NC*).

Pelos resultados alcançados pode-se concluir que, considerando a amostra de 234 (duzentos e trinta e quatro) cartas comentários, é de se esperar que a definição final dos critérios, de forma geral, tenha forte influência do pensamento europeu, já que 45% das cartas-comentários têm origem neste continente, seguida, em menor pela Ásia (14%) e América do Norte (12%). A predominância de respostas europeias provavelmente se deva à localização do IASB nesse continente e um grande interesse em participar do processo. Pela participação por país, percebe-se a concentração no Reino Unido, 17,9%, com alta participação dos Estados Unidos, 9,4%. O Brasil tem somente 3% de participação, mas, encontra-se no mesmo nível que França e Japão. Quanto ao tipo de respondente, conclui-se que há preponderância das entidades profissionais (20,9%), setoriais (16,2%) e empresarias (13,7%). Apesar da participação das cartas-comentários de indivíduos serem 17,5%, supõe-se que a influência dessas sugestões sejam menores, porque, diferentes dos grandes grupos, apresentam sugestões e argumentos diversificados sem concentração em um ponto que considerem mais relevante. A participação de entidades Entidade Acadêmica (11,5%); de Auditoria (2,6%) e Contábil (2,1%) é pequena, mas, totaliza 16,2%, indicando um poder importante de influência.

Por essa análise, pode se concluir que o estabelecimento de novos critérios na CF tem influência preponderante do Reino Unido e dos Estados Unidos que são países com perspectivas próprias baseadas em mercados de capitais desenvolvidos e sistema jurídico estruturado e fortalecido, podendo significar viés e pouca influência de países com outras perspectivas. Uma conclusão importante é que na análise pelo tipo de participação, as entidades profissionais, setoriais e o grupo formado por academia, auditoria e contábil têm as maiores participações, indicando a influência de especialistas em contabilidade.

Do total de cartas recebidas, 95 não responderam a questão 6 e 114 não responderam a questão 7, sobre reconhecimento e desreconhecimento, respectivamente. Mas, foi demonstrado um bom nível de interesse pelas propostas quanto ao reconhecimento (59%) e desreconhecimento (51%). Conclui-se que há uma tendência à concordância as propostas pelo IASB porque apresentam para reconhecimento, 60% de concordância/discordância parcial, 27% de concordância e somente 14% de discordância e para desreconhecimento, 48% de concordância, 40% de concordância/discordância parcial e somente 12% de discordância. Apesar, da tendência de concordância no âmbito geral, os comentários demonstram inconformismo, destacando que os critérios estão fragilizados em função da carência de estabelecimento de conceituação robusta que promova a utilidade prática para o profissional de contabilidade. Pela análise de conteúdo, pode se concluir pelo flagrante clamor por "*guidance*", termo recorrente que resume as várias sugestões e comentários registrados. Apesar da tendência à concordância, os comentários são incisivos e demonstram que há um longo caminho para ser trilhado na busca de conceituação e critérios robustos em relação a reconhecimento e desreconhecimento, principalmente porque é um fator determinante na informação apresentada. Há a indicação da necessidade de "*guidance*", ou seja, por orientações elaboradas em estrutura teórica robusta e com utilidade prática.

Sugere-se como pesquisa futura a realização de uma análise semelhante aos demais capítulos do ED, em especial os de definição dos elementos e de mensuração contábil, respectivamente os capítulos 4 e 6.

Como comentários finais, é importante destacar que o processo de revisão do CF, onde o IASB declara o objetivo de estabelecer conceitos robustos, ainda que neste momento seja alvo de críticas, é preciso reconhecer que esse esforço, ainda que incipiente e custoso, é louvável porque as operações negociais autuais requerem uma contabilidade contemporânea e, por isso, é fundamental que seja mantido esse processo de discussão, reflexão e aprimoramento de seus conceitos e, consequentemente, de suas práticas, promovendo,

concomitantemente a mudança cultural para maior interesse na participação por indivíduos profissionais.

REFERÊNCIAS

AHMED, A. S.; NEEL, M.; WANG, D. Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. **Contemporary Accounting Research**, v. 30, n. 4, pp. 1344–1372, 2013.

BAUER, A. M.; O'BRIEN, P. C.; SAEED, U. Reliability Makes Accounting Relevant: A Comment on the IASB Conceptual Framework Project. **Accounting in Europe**, v. 11, n. 2, pp. 211–217, 2014.

BERTIN, M. J.; MOYA, J. T. A. **The effect of mandatory IFRS adoption on accounting conservatism of reported earnings**. Academia Revista Latinoamericana de Administración, v. 26, n. 1, pp. 139 – 169, 2013.

BROUWER, A.; HOOGENDOORN, M.; NAARDING, E. Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting? **Accounting and Business Research**, v. 45, n. 5, pp. 547-571, 2015.

CAMERAN, M.; CAMPA, C.; PETTINICCHIO, A. IFRS Adoption Among Private Companies: Impact on Earnings Quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 29, n. 3, pp. 278–305, 2014.

CAMPOS, C.J.G. Método de análise de conteúdo: ferramenta para a análise de dados qualitativos no campo da saúde. **Rev Bras Enferm**, Brasília (DF) 2004 set/out;57(5):611-4

CARDOSO, R. L. Contabilidade criativa versus destrutiva. **Revista CRC-RJ**. ed. eletrônica nº 41, maio/junho 2016.

DASKE, H. Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP – Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased? **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 33, n. 3, pp. 329–373, 2006.

DASKE, H.; GEBHARDT, G. International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. **ABACUS**, v. 42, n. 3/4, 2006.

DASKE, H.; HAIL, L.; LEUZ, C.; VERDI, R. Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 5, 2008.

DIMITROPOULOS, P. E.; ASTERIOU, D.; KOUSENIDIS, D.; LEVENTIS, S. The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece. Advances in Accounting, in-corporating. **Advances in International Accounting**, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2013.01.002

FILHO, J. F. R.; et al. **Base epistemológica para a teoria da contabilidade.** In: RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. Estudando teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

FINNEY H.A.; MILLER, H. E**. Principles of financial accounting: a conceptual approach**. Michigan State University, Prentice-Hall, Accounting Series, New Jersey, 1968.

GERBER, M. C.; GERBER, A. J.; MERWE, A. V. D. An Analysis of Fundamental Concepts in the Conceptual Framework Using Ontology Technologies. **South African Journal of Economic and Management Sciences,** v. 17, n. 4, p. 396-411, 2014.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOUQE, M. N.; EASTON, S.; ZIJL, T. Does mandatory IFRS adoption improve information quality in low investor protection countries? **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,** v. 23, pp. 87–97, 2014.

IASB - *International Accounting Standards Board*. 2015. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.

IATRIDIS, G. International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information. **International Review of Financial Analysis**, v.19, pp. 193–204, 2010.

IUDICIBUS, S. Lucro contábil – crepúsculo ou ressurgimento. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, no. 1, São Paulo, FIPECAFI, 1989.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 6.reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTÍNEZ, J. A.; MARTÍNEZ, D. A.; LIN, H. The Value Relevance of Accounting Numbers Under International Financial Reporting Standards. **Australian Accounting Review**, n. 70, v. 24, 2014.

NASCIMENTO, João Carlos H. B.do, DORNELLES, Olivia M., SZUSTER, Natan. Ouviu o que eu disse?! Uma análise de conteúdo da influência das cartas comentários nas alterações da seção 6 – mensuração da estrutura conceitual proposta pelo IASB. **Revista Ambiente Contábil** – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 8. n. 2, p. 309 – 334, jul./dez. 2016.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PATON, W. A.; LITTLETON, A. C. An introduction to corporate accounting standards. **American Accounting Association**, Chicago, 1940. Disponível em: <http://hdl.handle.net/2027/uc1.$b37903>. Acesso em: 15 mai. 2016.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting Theory**. Ed. Thomson Learning. 5ª. edição, 2004.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; FEITOSA, M.G.G.; PEDERNEIRAS, M. **Base epistemológica para a teoria da contabilidade.** In: RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. Estudando teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. **Research method and methodology in finance and accounting**. 2nd ed., London: Thomson, 2002.

SILVA. R. L. M. Adoção Completa das IFRS no Brasil: Qualidade das Demonstrações Contábeis e o Custo de Capital Próprio. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SILVA, R. L. M.; NARDI, P. C. C. A Adoção Completa das IFRS no Brasil Reduz o Custo de Capital Próprio? **Anais do VIII Congresso Anpcont**, Rio de Janeiro, 2014.SZUSTER, N.; SZUSTER, F.; SZUSTER, F. R. **Cenários internacionais da prática contábil**. In: RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. Estudando teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

SZUSTER, N.; *et al*. **Contabilidade Geral: Introdução à contabilidade societária**. 3.ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.