

CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL: ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O PROCESSO NORMATIVO E A COMPOSIÇÃO DOS MEMBROS DO IASB

INTERNATIONAL CONVERGENCE: ANALYSIS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE NORMATIVE PROCESS AND THE COMPOSITION OF THE IASB MEMBERS

Eduardo Bona Safe de Matos* E-mail: eduardo_bona@hotmail.com

Rodrigo de Souza Gonçalves* E-mail: rgoncalves@unb.br

Jorge Katsumi Niyama* E-mail: jkatsumi@unb.br

Matheus de Mendonça Marques* E-mail: matheus.marques123@gmail.com

*Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN

Resumo: O IASB, órgão internacional de contabilidade que lidera o processo de convergência das normas contábeis, sofre críticas que vão desde a sua constituição e formação até o processo normativo em si. Tais críticas buscam trazer consigo a ideia de que a condução na elaboração e alterações das normas contábeis acabam por seguir uma agenda de acordo com os interesses dos principais países que fomentam o órgão, bem como de suas empresas patrocinadoras. Nesse sentido, o objetivo deste estudo é analisar as normas contábeis que possuem maior nível de inconsistências entre os GAAPs locais e internacionais e avaliar se elas foram alteradas conforme a participação geográfica dos membros do órgão. Para tanto, utilizou-se como base a pesquisa *GAAP Convergence 2001*, que demonstra as diferenças entre as normas locais e internacionais de 60 países do mundo. Elaborou-se, então, um banco de dados contendo tais informações, atualizadas até 2010, além de um banco de dados com a composição histórica dos membros do IASB para o mesmo período. As normas que foram modificadas por IFRS também foram incluídas e as análises foram realizadas de forma qualitativa. Os resultados demonstram que não há evidências de perda de neutralidade por parte dos membros do IASB, a partir do ponto que os continentes com maior representação não possuem um maior nível de normas com diferenças modificadas pelo órgão através das IFRS, muito embora estes continentes apresentem uma maior quantidade de diferenças normativas locais quando comparado com as IAS e IFRS. A partir dos resultados alcançados, pode-se inferir que o processo normativo do IASB busca diminuir as diferenças existentes globalmente, trazendo um conjunto de normas baseadas no arcabouço teórico da contabilidade e que possam ser aplicadas de forma geral, sem que haja alguma diferenciação por parte do órgão para a diminuição de diferenças de continentes específicos. Como sugestão, pesquisas futuras podem tratar de países de forma individualizada e seus estágios no processo de convergência, assim como uma possível identificação, de forma mais específica, no processo normativo, verificando se os comentários recebidos através das *Comment Letters* ao IASB possuem algum direcionamento quando tratados pelo órgão.

Palavras-chave: Convergência. IASB. *GAAP Convergence*. Normas Internacionais de Contabilidade.

Abstract: The IASB, International Accounting organization that leads the convergence of accounting standards, suffers criticism ranging from the creation and formation until the regulatory process itself. Such criticism seek to bring the idea that drives in the preparation of accounting standards and changes end up following a schedule in accordance with the interests of the major countries that finance the organization, as well as their sponsoring companies. Accordingly, the objective of this study is to analyze the accounting standards that have a higher level of inconsistencies between local

and international GAAP and assess whether they have changed due to geographic participation of members of the organization. Therefore, it was used as the search basis the GAAP Convergence 2001, which shows the differences between the local and international standards from 60 countries worldwide. It was drawn, then, a database containing such information, updated until 2010, besides a database containing the historical composition of the IASB members for the same period. The rules that were modified by IFRS were also included and the analyzes were performed in a qualitative way. The results show that there is no evidence of loss of neutrality from the participation of the IASB members, taking as a point that the continents with the highest representation does not have a higher level of standards with differences modified by the body through the IFRS, although these continents show a higher amount of local regulatory differences when compared with the IAS and IFRS. Based on the results, it can be inferred that the IASB regulatory process seeks to reduce the differences globally, bringing a set of standards based on the theoretical framework of accounting and which may be applied in a general way, without any differentiation by the organization to the reduction of differences in specific continents. As a suggestion, future research may deal with countries individually and their stages in the convergence process, as well as a possible identification, more specifically, in the standards development process, ensuring that the comments received through the Comment Letters to the IASB have some work on when processed by the body.

Keywords: Convergence. IASB. GAAP Convergence. International Accounting Standards.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Internacional proporciona áreas de pesquisa e diferentes metodologias a serem aplicadas. Atualmente diversos são os fatores que demonstram que a convergência da contabilidade, liderada pelo IASB – *International Accounting Standards Board* está em crescente desenvolvimento. Com a divulgação por parte dos mais variados países acerca da adoção das normas internacionais de contabilidade para as demonstrações consolidadas, principalmente o anúncio da União Europeia, em 2002, e do Canadá, Estados Unidos e México, em 2008, o processo de convergência ganhou maior força e aceitação internacional (BARBU; BAKER, 2010), tornando-se global, a ponto de potências econômicas como os Estados Unidos se verem compelidos a aderirem tal movimento (BARTH, 2008). Todo esse pensamento contábil surge do fato da globalização tornar a distância e o limite entre os países cada vez menores (MOHAMED; LASHINE, 2003).

Em 1999 já havia um reconhecimento crescente sobre a urgência da aplicação de um conjunto de padrões reconhecidos internacionalmente (HARDING, 1999). Apesar do processo, conforme descrito, estar em crescente desenvolvimento e reconhecimento, autores como Zeff (2002), Gallhofer e Haslam (2007) e Flecknet (2008) criticam a atuação do IASB enquanto órgão responsável pela convergência, sendo tais afirmações direcionadas desde seu antecessor, o IASC – *International Accounting Standards Committee*.

Dentre as críticas realizadas, tem-se a ideia de que a condução na elaboração e alterações das normas contábeis acabam por seguir uma agenda de acordo com os interesses dos principais países que fomentam o órgão, bem como de suas empresas patrocinadoras (GALLHOFER, HASLAM, 2007; FLECKNER, 2008; CARMO et al., 2011). As alterações levam em consideração as ausências de normas específicas nos países, ou inconsistências entre as normas locais e o pensamento do IASB.

Contudo observa-se que o IASB possui um processo normativo diferenciado do seu antecessor, sendo este reconhecido internacionalmente, principalmente pelas diferentes fases de elaboração de uma nova norma, existindo a participação direta de interessados em realizar comentários. Por meio desse processo o IASB busca suprir o fornecimento de informações que se tornam necessárias decorrentes da competição global, rápida inovação e demanda dos clientes, sendo essas necessidades no mundo dos negócios atual (BEKE, 2011).

Diante do exposto e na existência de diferenças nos padrões internacionais, **quais são as principais normas consideradas como ausentes/inconsistentes entre os GAAPs locais e internacional e o tratamento dado pelo IASB, levando em consideração a origem geográfica de seus membros?**

Para tanto, o objetivo deste estudo é analisar as normas que possuem maior nível de inconsistências entre os GAAPs locais e internacionais e avaliar se elas foram alteradas conforme a participação geográfica dos membros do órgão. Os objetivos específicos consistem em a) verificar, de forma exploratória, quais as normas, de acordo com o estudo *GAAP Convergence 2001*, possuem maiores inconsistências ou são ausentes nos países específicos; b) analisar a composição dos membros do IASB na linha do tempo e suas modificações; c) elaborar um banco de dados com as diferenças contábeis entre as normas locais e internacionais identificadas em 60 países, no ano de 2001; e d) analisar o tratamento dado pelo IASB às diferenças entre as normas no período de 2002 até a 2010.

A relevância da pesquisa está na busca do fomento ao debate acerca da neutralidade ou não do processo normativo internacional com base na composição dos membros do IASB. Portanto, a contribuição está relacionada ao fato do IASB ser o órgão responsável pelo processo de convergência mundial, o qual está ocorrendo,

principalmente após a transformação do IASC em IASB. Apesar da base de dados ser de 2001, no presente estudo não são focadas as diferenças à época, e sim no tratamento dado nos anos subsequentes até o final de 2010.

Por se tratar de um estudo exploratório, de análise documental e natureza qualitativa, descreve-se a motivação da pesquisa decorrente do processo de convergência das normas, e da existência de estudos que questionam a neutralidade e o processo normativo do IASB, como os estudos de Larson (2002), Richardson e Eberlein (2011) e Gallhofer e Haslam (2007), demonstrando que o órgão pode seguir uma linha menos neutra em decorrência de fatores externos e políticos, entre outros. Além disso, o banco de dados elaborado pode trazer um conhecimento a mais, gerando novas possibilidades de diferentes pesquisas ligadas à área de contabilidade internacional, tanto no que tange as normas, quanto a evolução do processo e quanto à pesquisas relacionadas a países específicos e seu desenvolvimento no processo de convergência.

O artigo está dividido em cinco seções. A primeira é a presente introdução, seguida pelo referencial teórico, que trata da convergência internacional da contabilidade e do IASB, em específico, como órgão promulgador de tal processo. O proceder metodológico, demonstrando a amostra da pesquisa, as fontes de dados, período e tratamento dos dados, compõe a seção três. Na seção quatro são demonstrados os resultados e análises e, por fim, a seção cinco é composta pelas considerações finais do estudo.

2 A CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL

Weffort (2005) cita diferentes motivos pelos quais a contabilidade difere entre os países. Dentre eles, observam-se as diferentes características e necessidades dos usuários, características dos contadores, as principais instituições dos países e aspectos culturais. Através destas e de outras, surge a necessidade de estudos que busquem compreender os efeitos dessas diferenças, através da Contabilidade Internacional. Saudagaran (2004), por exemplo, entende que há uma interação entre a contabilidade e o ambiente em que opera, portanto, a área internacional deve ter conhecimento das especificidades dos países, como natureza do mercado de

capitais, tipo do sistema legal, tipo do regime de reporte, nível de inflação, *status* da profissão contábil e existência de uma estrutura conceitual.

Com o decorrer dos estudos na área, três termos tomaram destaque, sendo eles a padronização, harmonização e convergência. Niyama (2005, p.38) entende a padronização como o “processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilização”. O IASC utilizava o termo harmonização, já o IASB utiliza convergência. Weffort (2005, p.15) classifica harmonização como “a busca da acomodação das diferenças locais, reconhecendo que a abordagem *one size fits all* pode não ser a mais adequada. A convergência volta-se para o alcance de um resultado comum (*adopt but don't adapt*)”.

Com relação ao processo de convergência, Barth (2008) descreve diversos desafios, entre eles, destaca o fato da capacidade dos contadores em realizar julgamentos. As novas normas internacionais exigem do profissional tal habilidade que, por muitas vezes, não faz parte dos requisitos exigidos durante os estudos do profissional. Assim, Albrecht e Sack (2000) descrevem que o maior desafio encontra-se na educação contábil, porém enxergam que os desafios podem se tornar oportunidades para a classe contábil a partir do ponto que ela pode se tornar mais expressiva internacionalmente.

A convergência da contabilidade traz uma oportunidade para que a educação possa ser transformada, modificando assim a classe como um todo. Mohamed e Lashine (2003), por exemplo, afirmam que as faculdades são responsáveis por diminuir o espaço entre as habilidades desenvolvidas nos cursos superiores e as exigidas no mercado profissional. Os autores entendem que o principal desafio está relacionado ao perfil dos alunos que ingressam nos cursos de ciências contábeis, o qual envolve diversas habilidades como computacionais e de comunicação, isto é, atraindo estudantes com um perfil diferente do desejado pode trazer impacto negativo para o desenvolvimento da profissão e educação contábil, pois as habilidades requeridas não são as mesmas daquelas providas pelos estudantes.

Apesar dos dificultadores, muitos são os motivadores para a convergência, dentre eles, a globalização econômica, a existência de um mercado financeiro cada vez mais global e o crescimento das multinacionais. O principal motivador, porém, de acordo com Nobes e Parker (2010), é por questões políticas. Observa-se, também,

que existe a necessidade de promover a comparabilidade, reduzir custos da informação contábil e minimizar diferenças entre as empresas do mundo (SAUDAGARAN, 2004).

Portanto, o processo de convergência, que teve um de seus marcos em 2001, com a transformação do IASC em IASB, é crescente e presente na contabilidade atualmente. Com a adesão da União Europeia para a divulgação das demonstrações consolidadas em IFRS – *International Financial Reporting Standards*, a partir de 2005, e o projeto conjunto do FASB (*Financial Accounting Standards Board*)/IASB, a partir de 2008, a convergência tem tomado força como uma realidade mundial.

Diferentes são os estudos relacionados a convergência e contabilidade internacional. Áreas como o estudo das diferenças entre países, impactos da adoção de normas internacionais e vantagens e desvantagens do processo são alguns exemplos. Apesar disso, estudos comparando tratamentos e diferenças entre países tendem a ser mais escassos à medida que os países participarem mais ativamente aderindo às IFRS, porém muitas linhas de pesquisa ainda podem ser tratadas na área, como os efeitos trazidos para os mercados de capitais, a relevância e qualidade da informação contábil, preceitos e bases na teoria da contabilidade e relações com as aplicações do IASB e a globalização do *financial reporting* (BARTH, 2008).

2.1 O IASB e seu Processo Normativo

Em 1973, com a fundação do IASC, a contabilidade internacional teve um órgão centralizado como condutor do processo ora chamado de harmonização. O órgão foi formado com fins de desenvolver padrões internacionais de contabilidade mundiais, tendo como objetivo principal alcançar a uniformidade nos princípios contábeis que são utilizados mundialmente para o *financial reporting* (SCHROEDER et al., 2009).

Após diversas críticas realizadas quanto a sua independência e autonomia, o órgão, em 2001, foi transformado para o IASB. O IASB, em princípio, decidiu por manter as normas já emanadas pelo antigo órgão até que sejam trocadas pelas

novas normas, elaboradas através de uma estrutura diferenciada, sendo elas agora nomeadas como IFRS.

As diferenças entre os órgãos não se restringem ao nome. Diversas outras características foram alteradas, como o objetivo. O principal objetivo do novo órgão é desenvolver um conjunto único de normas de alta qualidade, compreensíveis, executáveis e globalmente aceitas com base em princípios claramente articulados (IASB, 2011). Para tanto, a estrutura do conselho e do processo normativo também foram alteradas.

O conselho passou a contar com uma estrutura mais abrangente em termos globais, a qual exige que tenha membros de diferentes partes do mundo, segregando as categorias por continentes. Até 2009, o conselho contava com 14 membros e, a partir de 2010 o conselho expandiu e passou a contar com 16 membros, sendo exigida a existência de representação de todos os continentes. Além disso, existe uma exigência de requisitos profissionais, como um mínimo de cinco membros com prática de auditoria, três com prática na preparação de demonstrações financeiras, três com conhecimentos de usuário da contabilidade e um membro do campo acadêmico.

Essa proposta veio com a finalidade de demonstrar a globalidade tanto geográfica como de características profissionais, demonstrando que o IASB possui uma preocupação para com os usuários da contabilidade e para com o modo de preparação das demonstrações financeiras (SCHROEDER *et al*, 2009; FLECKNER, 2008; IASB, 2011).

A outra grande modificação refere-se ao processo normativo. O IASB trabalha com uma estrutura dividida em seis estágios, sendo eles: definição de uma agenda, planejamento do projeto, desenvolvimento e publicação do *discussion paper*, desenvolvimento e planejamento do *exposure draft*, desenvolvimento e publicação do IFRS, e procedimentos após uma IFRS ser publicada. Cada uma das etapas tem o objetivo de trazer maior participação do público para o processo normativo, tornando-o, assim, um processo mais neutro, em princípio.

Para o desenvolvimento de uma agenda, o IASB considera os pontos relacionados à relevância para o usuário da informação e confiabilidade da informação que pode ser dada; a existência de uma orientação; a possibilidade de

crescimento da convergência; a qualidade das normas/padrões que serão desenvolvidos, e as restrições de recursos, isto é, tais pontos são levados em consideração para que um projeto possa entrar como objeto de estudo do órgão. Existe, após essa etapa o planejamento do projeto, no qual o órgão decide se conduzirá um projeto de forma individual ou em parceria com algum regulador nacional que já possua pesquisas avançadas sobre o assunto.

As fases do *discussion paper* e *exposure draft* são importantes e exploradas pelo órgão devido ao fato de contar com abertura para recebimento de comentários do público, isto é, nestes momentos é que os interessados podem emanar suas opiniões de forma ativa e diretamente ao conselho. Aqueles comentários julgados coerentes são respondidos ou alterados nas normas, sempre havendo a publicação das respostas do IASB quanto aos comentários recebidos. Os comentários também ficam disponíveis para consulta no sítio do órgão, na *internet*. Os procedimentos de elaboração das IFRS e pós elaboração são similares ao existente anteriormente. Após a norma ser finalizada e publicada, o órgão procura colaborar com os normatizadores locais com o objetivo de explicar qualquer dúvida e prover treinamentos para o uso e aplicação das normas (IASB, 2008; IASB, 2011).

Todos os procedimentos e normas do IASB estão disponíveis na sua constituição, que abarca os seguintes pontos: número de membros e sua divisão geográfica, o papel dos membros, forma de financiamento, composição do órgão, relações de ligação do órgão, mecanismos de consulta e procedimentos de votação, entre outros. Tudo com objetivo de trazer maior transparência e tentar diminuir as críticas antes recebidas pelo IASB.

Atualmente alguns estudos ainda criticam a forma e constituição do IASB. Fleckner (2008) busca traçar as principais críticas realizadas quanto à independência do órgão, sendo elas fundamentadas nos pilares referentes à integração com os sistemas legislativos; influências financeiras, principalmente no que concerne ao financiamento das atividades do órgão; influências políticas; e influências de nações.

Apesar de todas as críticas realizadas, o IASB, atualmente, emana as normas internacionais de contabilidade e lidera o processo de convergência. Reconhecido por parte de profissionais da área, acadêmicos e usuários das informações

contábeis, seu trabalho tem sido realizado de forma sempre a objetivar clareza e comunicação de forma efetiva com os interessados.

2.2 Estudos e Críticas à Normatizadores e Processos Normativos

Os estudos que realizam críticas ao IASB e seu processo normativo têm aspectos relacionados com forças e *lobbying* político. Entende-se por *lobbying* na área contábil, segundo Carmo *et al* (2011, p.2), “as ações pelas quais as partes interessadas tentam influenciar os normatizadores contábeis”. Tais estudos, muitas vezes, focam na pesquisa de pressões políticas dentro de países e grandes empresas, além de críticas à própria forma de trabalho do conselho.

Já na década de 1970, Watts (1977) apresenta uma teoria das demonstrações contábeis, na qual vê os relatórios contábeis como produtos do mercado e de forças políticas e sua interação com os indivíduos, sendo que os indivíduos são reconhecidos como aqueles que procuram maximizar seus interesses pessoais. Como continuação desse estudo, Watts e Zimmerman (1978) apresentam o início de uma explicação positiva para fatores e atitudes gerenciais que afetam politicamente as demonstrações e quadros financeiros. Além da existência de pressões políticas internas, naquele artigo é demonstrada a ideia de que essas pressões podem ser repassadas para os normatizadores através de uma pressão corporativa.

Zeff (2002) trabalha com a ideia de pressões políticas aplicadas aos normatizadores, com ênfase no IASB. Para o autor, ações políticas afetam o órgão desde seu antecessor, IASC, através da oposição a adoção das IAS – *International Accounting Standards*. Tal adoção ocorre de forma voluntária, sendo este mais um motivo para haver pressões. Alguns exemplos de pressões realizadas, segundo o autor estão, o tratamento dado quanto ao controle de estoques e aos impostos diferidos. Outros órgãos também já sofreram pressões políticas, como o FASB, que por muitas vezes foi confrontado por empresas e órgãos americanos. Como conclusão, o autor entende que tais pressões podem impedir o esforço e objetivo de se atingir a convergência através de normas de alta qualidade.

Em âmbito nacional, a pesquisa de Carmo *et. al.* (2011) investigou a influência de grupos de interesse no processo de normatização contábil internacional empreendido pelo IASB, mais especificamente com relação à norma em elaboração sobre *leasing*. Como resultado, foi identificado que as opiniões dos profissionais contábeis, normatizadores nacionais e acadêmicos exercem influência nas decisões do conselho.

Outros estudos analisam as influências de grupos específicos no processo normativo. Allen e Ramanna (2010) estudaram as influências dentro do FASB e SEC (*Securities and Exchange Commission*), assim como Klumpes (1998), que analisa a influência nas regras de previdência na Austrália.

Além dos estudos de cunho estritamente político, outros criticam também a estrutura e forma de trabalhar do IASB. Gallhofer e Haslam (2007) analisam criticamente o objetivo de servir ao interesse público, os princípios oficiais e o trabalho em si do órgão. Todas as críticas foram realizadas de modo a buscar fatores históricos, desde a sua constituição, para a construção de seus argumentos. Outros fatores levados em consideração incluíram a localização geográfica e forma de financiamento. Concluem o estudo entendendo que o órgão possui necessidades diversas, deixando clara sua opinião de que deveria buscar uma reestruturação para atender melhor aos objetivos propostos.

Outros estudos, como os de Hail *et. al.* (2009), Johnson (2011) e Hansen (2008), questionam e criticam o IASB diretamente e seu processo normativo. Todos analisam as influências exercidas sobre as IFRS. As conclusões indicam que podem existir influências para a modificação de normas ou para sua aceitação, como políticas sejam elas regionais ou oriundas de setores específicos.

Portanto, pesquisas com críticas ao IASB ou outros normatizadores podem seguir diferentes linhas, como análise de órgãos específicos, normas específicas ou impactos advindos da influência de outros membros. Conclusões levam a crer que podem existir impactos decorrentes de uso de poder e influências, porém trabalhos, como os de Luthardt *et al.* (2008) e Johnson (2011), demonstram também que os normatizadores possuem princípios e formas específicas de trabalhar, que não devem variar conforme necessidades externas. O conhecimento de tais informações

torna-se útil para a contabilidade a medida que debate aspectos relativos a credibilidade dos órgãos responsáveis pela normatização contábil como um todo.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

3.1 Fontes de dados, Amostra e Período de Análise

Com fins de atender os objetivos propostos e ao problema de pesquisa, foram realizados diferentes procedimentos, envolvendo diferentes fontes de dados e um período de análise específico. Para tanto, caracteriza-se a pesquisa como exploratória, quanto aos seus objetivos, devido ao fato de se fazer um levantamento dos dados de forma a conhecê-los e torna-los mais claros, e assim, realizar análises pontuais (BEUREN et al., 2004). Quanto as demais formas metodológicas, a pesquisa é documental e de natureza qualitativa.

Para os dados referentes às diferenças das normas locais e internacionais, foram utilizados os estudos *GAAP Convergence* 2000, 2001 e 2002. Dentre tais estudos, o realizado no ano 2001 é o que se encontra mais completo, portanto ele foi a base da pesquisa. Os estudos *GAAP Convergence* foram realizados através de uma parceria entre pesquisadores da área contábil e das seis maiores empresas de contabilidade do mundo, à época, sendo elas a *Arthur Andersen*, *BDO*, *Delloitte Touche Tohmatsu*, *Grant Thornton*, *KPMG* e *PricewaterhouseCoopers*. O estudo de 2001 provê um resumo das áreas as quais as normas locais requerem um tratamento contábil e de *disclosure* diferentes dos tratamentos das IAS (*GAAP Convergence* 2001). Tal pesquisa foi conduzida pelo pesquisador e professor Christopher W. Nobes e foi realizada através de um questionário encaminhado para sócios das empresas multinacionais de 60 países do mundo. Como resultado, foram demonstrados, país a país, as seguintes categorias, demonstradas também no Quadro 1.

Quadro 1 – Classificação das categorias do GAAP Convergence 2001

Ausências	Ausência de normas locais específicas sobre um assunto existente nas IAS
	Ausência de normas locais específicas sobre um assunto existente nas IAS quanto a reconhecimento e mensuração
	Ausência de normas locais específicas sobre um assunto existente nas IAS quanto a <i>disclosure</i>
Inconsistências	Inconsistências entre as normas locais e as IAS que podem levar a diferenças em diversas empresas
	Outros aspectos que podem levar a diferenças em empresas específicas
	Outros aspectos que podem levar a diferenças devido ao fato de não haver regras específicas sobre o assunto e que existem nas IAS

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base no estudo *GAAP Convergence 2001*, a amostra do presente artigo contempla 60 países, divididos em seis continentes (África, América do Norte, América do Sul, Ásia, Europa e Oceania) e o período de análise é fixado no final do ano de 2001.

Também com fins de suprir os objetivos da pesquisa, foram utilizados os *Annual Reports* do IASB dos anos de 2002 à 2010. Tais relatórios foram obtidos no sítio do IASB e são emitidos anualmente, com a finalidade de divulgar a auditoria realizada nas contas do órgão e detalhes dos trabalhos realizados, assim como a composição dos conselhos e demais informações. Foram utilizados os relatórios destes anos tendo em vista que objetiva-se realizar análise entre a composição dos membros do IASB e as atividades realizadas pelo órgão após a pesquisa do *GAAP Convergence 2001*, desse modo, os relatórios foram a partir de 2002 até o do ano de 2010.

Por fim, os outros documentos utilizados para a construção da análise de dados foram as próprias normas, sendo elas as IAS e as IFRS. Conforme descrito, as IAS foram estudadas com o objetivo de verificar as diferenças entre elas e as normas locais. Já as IFRS foram utilizadas para se entender as modificações realizadas pelo IASB nas normas já existentes e que foram reportadas pelos países como diferentes de seus padrões locais.

3.2 Tratamento dos dados

O primeiro passo da pesquisa foi a elaboração de banco de dados contendo as informações do estudo *GAAP Convergence 2001*. O estudo demonstra, através da segregação individual de cada país da amostra, quais as normas possuem

diferenças, inconsistências ou ausências, entre outros fatores identificados, porém não demonstra um quantitativo total de tais fatores, sendo a segregação existente como aquela descrita no item anterior. Portanto, a elaboração do banco de dados torna-se necessária a partir do ponto que se necessita da identificação quantitativa dos achados encontrados neste estudo base.

Assim sendo, foi realizado um *layout* base, contendo as informações necessárias para o encaminhamento da pesquisa, composto pelas seguintes informações: País, continente, presença ou não no estudo *GAAP Convergence* 2000, ausência de normas específicas localmente e existentes nas IAS e inconsistências entre as normas locais e as IAS. Todas as categorias descritas no estudo *GAAP Convergence* 2001 foram resumidas em duas, sendo elas a de ausência e inconsistência, conforme demonstrado no Quadro 1.

Isso ocorreu tendo em vista os objetivos da pesquisa, que não são de identificar o motivo da ausência ou da inconsistência entre as normas e sim se existem diferenças entre as normas locais e internacionais, sendo identificados, de modo geral, estes dois tipos de diferenças. Optou-se ainda por separar as diferenças decorrentes de ausências de normas e inconsistências entre elas, pois entende-se que pode haver diferenças dos tratamentos dados pelos países decorrente desses dois fatores perante a convergência da contabilidade. Países com ausência de normas podem aderir de forma diferente as normas inexistentes, já países com inconsistências devem observar os motivos das inconsistências e buscar resoluções com base no arcabouço teórico da contabilidade e, por vezes, das práticas locais.

Posteriormente foi realizado o trabalho de identificação das nacionalidades dos membros do IASB, ano a ano. Tal trabalho foi realizado utilizando-se os *Annual Reports* do IASB. Em cada ano, é apresentado um breve relato sobre cada membro atuante naquele ano e qual região geográfica ele representa. Isso ocorre devido ao fato da necessidade de ter participação direta de membros representantes dos continentes, conforme descrito na estrutura do IASB. Desse modo, foi realizado mais um banco de dados contendo todos os membros do IASB no período, sua região de representação e os anos em que eles representaram, sendo os resultados representados na próxima seção. Esses dados tornam-se necessários para a

realização do objetivo geral, que é analisar relações entre o trabalho realizado sobre as diferenças entre as normas locais e regionais e a neutralidade dos membros.

De posse de tais informações torna-se necessário, então, o conhecimento de quais normas foram modificadas nestes anos, isto é, de 2002 a 2010. Primeiro foi realizada uma tabela para a identificação de todas as normas que possuíam algum tipo de diferença e, após isso, todas as normas foram preenchidas com o campo “modificadas por IFRS” ou “não modificadas por IFRS”.

Ressalta-se que o estudo *GAAP Convergence* também relata as diferenças existentes nas SICs (*Standing Interpretations Committee standards*), porém estas não foram utilizadas no presente estudo, sendo limitado às diferenças das IAS para as normas locais.

Por fim, de posse das informações e dos dois diferentes bancos de dados, as tabelas foram realizadas com fins de realizar a análise e discussão dos resultados. Procurou-se elaborar as tabelas segregando-as por continentes, para que possa haver melhor comparação entre as normas e os membros do IASB, que são nomeados de acordo com a representação de continentes.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

4.1 Principais Normas com Inconsistências e/ou Ausências

Para melhor análise de um dos objetivos específicos da pesquisa, foram identificados dois fatores como os principais motivadores das diferenças entre as normas locais e as normas internacionais (IAS), sendo elas a ausência e a inconsistência, conforme demonstrado na Tabela 1.

A ausência refere-se aos países que possuem diferenças devido ao fato de não terem normas específicas sobre determinado assunto que é englobado nas IAS, isto é, determinado assunto é tratado nas IAS, porém não é tratado nas normas locais dos países. Isso causa uma diferença e um possível dificultador para a convergência internacional da contabilidade. Não menos importante, as inconsistências são aquelas normas que são tratadas tanto nas IAS como localmente, porém possuem diferenças, ou seja, o mesmo assunto é tratado em

ambas as normas, local e internacional, porém os tratamentos contábeis são distintos. No total, todos levam a diferenças, porém optou-se por separar estes dois tipos, para que seja possível uma identificação de qual tipo de diferença teve mais soluções no período estudado.

Tabela 1 – Principais IAS com diferenças para os GAAP locais – GAAP *Convergence* 2001

Norma	Ausência	%	Inconsistência	%	Ausência e Inconsistência	%
IAS 22	65	8%	153	14%	218	11%
IAS 39	84	11%	126	11%	210	11%
IAS 32	79	10%	50	4%	129	7%
IAS 38	34	4%	83	7%	117	6%
IAS 19	54	7%	55	5%	109	6%
IAS 21	20	3%	83	7%	103	5%
IAS 12	26	3%	72	6%	98	5%
IAS 17	42	5%	49	4%	91	5%
IAS 27	27	3%	59	5%	86	5%
IAS 37	32	4%	51	5%	83	4%
IAS 14	50	6%	32	3%	82	4%
IAS 40	50	6%	29	3%	79	4%
IAS 35	41	5%	35	3%	76	4%
IAS 36	37	5%	26	2%	63	3%
Outras	143	18%	215	19%	358	19%
Total Geral	784	100%	1118	100%	1902	100%

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 1 demonstra, então, as diferenças segregadas de acordo com esses dois grupos e o total das diferenças. Sua elaboração foi realizada com base nas informações disponibilizadas no estudo GAAP *Convergence*. Observa-se que as normas consideradas com diferenças devido a ausência delas localmente representam 41% do total (784/1.902), sendo as diferenças causadas por inconsistências representando 59% (1.118/1.902). Isso demonstra que a maioria das normas contidas nas IAS existem nos países, levando a conclusão de que o maior número de diferença é decorrente de tratamentos contábeis conflitantes e não de ausência de algum ponto específico.

Uma solução das diferenças pode levar a uma demanda por estudos com base no arcabouço teórico da contabilidade para se encontrar a melhor solução para tais inconsistências. Entretanto, um dos dificultadores para a contabilidade internacional é exatamente a existência de especificidades locais para alguns tratamentos contábeis, englobando, neste caso, as discussões acerca de harmonização, padronização e convergência das normas contábeis (WEFFORT, 2005, NIYAMA, 2005).

Foram demonstradas, de forma hierárquica, as normas que possuem maior número de diferenças, tanto com base nas ausências como inconsistências, entre os GAAPs locais e as IAS dentro da amostra estudada. Duas normas, a IAS 22 – *Business Combinations* – e a IAS 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, representam, individualmente, 11% das diferenças totais. A IAS 22 foi analisada especificamente, em Luthardt *et. al.* (2008), estudo no qual os autores avaliaram a participação política dos grupos de interesse a partir das *comment letters* emitidas ao IASB. Já a IAS 39, é considerada como uma norma de extrema complexidade, juntamente com a IAS 32, por tratar de instrumentos financeiros e derivativos e suas especificidades contábeis (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010).

Além disso, procura-se entender, dentre as normas tidas com maior número de diferenças, aquelas que tiveram assuntos semelhantes sendo tratados pelas IFRS, no trabalho do IASB ocorrido pós 2001. Das quatorze normas demonstradas individualmente na Tabela 1, sete foram objeto de tratamento por parte das IFRS, tendo o mesmo assunto como base, sendo elas as IAS 22, IAS 39, IAS 32, IAS 38, IAS 14, IAS 40 e IAS 35. Juntas, tais normas representam 59% das principais normas com diferenças, portanto, pode-se dizer que do total de diferenças encontradas nas normas principais, 59% foram retratadas de forma explícita, através de novas normas. Com isso, demonstra-se aqui apenas as principais diferenças para que haja um esclarecimento de que o IASB pode ter direcionado sua força tarefa para a solução dos problemas encontrados com maior frequência.

4.2 Diferenças por Continente

O estudo das diferenças, tanto decorrentes por ausências como por inconsistências, segregado por continentes torna-se relevante para que os objetivos da pesquisa possam ser alcançados. A Tabela 2 demonstra a segregação das diferenças por continentes e as médias das diferenças por países.

Tabela 2 – Diferenças entre Normas por Continente

	(a)	(b)	(c)	(d) = (b)/(a)	(e) = (c)/(a)	(f) = [(b) + (c)]/(a)
Continentes	Quant. Países	Ausências	Inconsistências	Média de Ausências por País	Média de Inconsistências por País	Média de Diferenças por País/Continente
África	5	52	33	10	7	17
América do Norte	3	9	71	3	24	27
América do Sul	5	67	87	13	17	31
Ásia	16	191	210	12	13	25
Europa	31	450	681	15	22	36
Oceania	2	15	36	8	18	26
Total	62	784	1.118	13	18	31

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que o continente com maior número de diferenças é a Europa, porém uma análise restrita destes números pode não ser relevante tendo em vista que foram pesquisados diferentes números de países por continente. Portanto, foram calculadas as médias de diferenças, tanto segregadas pelos motivadores como de forma total. Com isso, a Europa continua sendo o continente no qual os países possuem maior número de diferenças entre as normas internacionais e locais, seguida pela América do Sul e América do Norte.

Além disso, pode-se verificar que a Europa também é o continente com maior média de diferenças decorrentes de ausências de normas nos países, porém, quando se analisam as diferenças decorrentes de inconsistências entre as normas, a América do Norte fica com maior média. Isso pode ser explicado devido a existência de um órgão normatizador atuante nos Estados Unidos da América, o FASB, que já edita as normas norte-americanas e, por sua vez, podem estar conflitantes com as IAS.

Apesar dessas diferenças existentes em 2001, observa-se que estes números já podem estar diferentes, principalmente decorrente de dois eventos, sendo o primeiro decorrente da obrigatoriedade dos países membros da União Europeia a divulgar as informações consolidadas das empresas em IFRS a partir de 2005 (POWNALL; WIECZYNSKA, 2011) e o trabalho conjunto do FASB e IASB que leva a um melhor encaixe e posicionamento das normas em si (LUTHARDT et al., 2008). Entretanto, observa-se, aqui, como a situação estava em 2001, para, em seguida, realizar análise da influência dos membros do IASB na elaboração das IFRS em modificação das até então IAS.

4.3 Composição Histórica dos Membros do IASB

A Tabela 3, a seguir, foi elaborada com o intuito de entender as modificações ocorridas no quantitativo regional dos membros do IASB. Sabe-se que o IASB possui o objetivo de globalidade dos membros e que o quantitativo e origem dos membros são estipulados na sua constituição. Apesar disso, existem vagas que podem ser preenchidas por membros de qualquer localidade, levando assim a certa diferenciação do que previamente pode ter sido decidido. Além disso, em 2009 decidiu-se pela expansão do número de membros, modificando o número mínimo de cada região. Espera-se, por parte do IASB, que com tal participação de membros de diferentes países, possa haver neutralidade nas decisões e melhor defesa dos interesses regionais por parte de seus representantes.

Tabela 3 – Relação Histórica dos Membros do IASB

Continentes	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
África	1	1	1	1	1	1	1	1	1
América do Norte	5	5	5	5	5	3	3	4	4
América do Sul								1	1
Ásia	1	1	1	1	1	2	3	3	3
Europa	6	6	6	6	6	6	6	5	6
Oceania	1	1	1	1	1	1	1	1	2
Total Geral	14	14	14	14	14	13	14	15	17

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme demonstrado na Tabela 3, os membros são segregados por continentes de representação, sendo eles, África, América do Norte, América do Sul, Europa e Ásia/Oceania. Apesar de na composição dos membros existir um número específico de vagas para Ásia e Oceania em conjunto, para a presente pesquisa, optou-se por identificar o país de cada um dos membros e segregar esses dois continentes devido ao fato de se possuir tal informação segregada e as informações das diferenças também serem diferenciadas por país, o que possibilita maior detalhamento nas análises a partir do ponto que se está possibilitado a realizar a análise através dos continentes separadamente.

Do ano de 2002 a 2008 praticamente não ocorreram mudanças regionais na composição dos membros do IASB, sendo os membros da Europa com

representação acima de 40% e os membros da América do Norte acima de 20%. Nesse período, os dois continentes representaram até 79% da composição e, no ano de menor representação, eles compunham 64% do conselho. Isso demonstra uma supremacia de tais membros, a partir do ponto que possuem maioria absoluta na representação dos interesses de suas regiões. Os membros da Oceania, África e Ásia representam, individualmente, aproximadamente 7%. Até o ano de 2009 não havia participação de membros da América do Sul.

Após 2009, com a reformulação do número de membros do órgão, os percentuais se tornaram mais neutros, sendo a Europa e América do Norte representando, conjuntamente, 50% dos membros, Oceania e Ásia representando 29% e África e América do Sul representando 12%. Isso levou a uma maior diversificação dos membros a partir do fato de existirem representantes de todos os continentes e uma maior diversificação nos percentuais de representatividade.

A crítica acerca da formação dos membros do conselho é demonstrada em diferentes estudos. A composição dos membros deve assegurar uma representação adequada e experiência de diferentes países e regiões relacionadas e comprometidas ao uso e aplicação das IFRS (FLECK; CEARN, 2008), porém, para Larson (2002) e Camfferman e Zeff (2011), a presença de fatores políticos e grupos de interesse, a composição, teoricamente neutra, pode não ser tão neutra, tendendo a poder tomar decisões com base nos financiadores e grandes grupos de interesse, entre outros.

4.4 IAS Transformadas em IFRS e a Relação com os Continentes

Como o trabalho do IASB tem, dentre seus objetivos, realizar a convergência mundial da contabilidade, espera-se que, normas com alto padrão de diferenças para os países sejam revistas. A Tabela 4, a seguir, possibilita essa leitura, na qual podem ser observadas as normas que possuíam como motivador das diferenças às ausências e aquelas que possuíam como motivador as inconsistências. Há também a possibilidade do entendimento das modificações ocorridas por continente.

Tabela 4 – Transformação das Normas por Continente

Continente	Ausências		Inconsistências		Total	
	Modificadas	Não Modificadas	Modificadas	Não Modificadas	Modificadas	Não Modificadas
África	56%	44%	42%	58%	51%	49%
América do Norte	78%	22%	54%	46%	56%	44%
América do Sul	69%	31%	39%	61%	52%	48%
Ásia	61%	39%	47%	53%	54%	46%
Europa	50%	50%	49%	51%	49%	51%
Oceania	60%	40%	64%	36%	63%	37%
Total	55%	45%	48%	52%	51%	49%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para a elaboração da Tabela 4 foram observadas todas as diferenças reportadas pelos países e, assim, calculados os percentuais daquelas normas que haviam sido reportadas como diferenças, porém que foram transformadas em alguma IFRS, o que ocorreu sempre após o ano de 2001. Observa-se que 55% das normas que estavam registradas como ausentes nos GAAPs locais foram modificadas, isto é, aquelas normas que não existiam nos GAAPs locais e que existiam nas IAS, foram transformadas em IFRS, sendo que países que optam pela convergência estão mais suscetíveis a sua aplicabilidade. As normas que antes foram reportadas como inconsistentes tiveram um número próximo a 50% de modificações, levando a conclusão de que algo próximo a metade das normas inconsistentes foram revistas e reeditadas como IFRS.

Analisando por continentes, observa-se que a maior parte dos continentes esteve no padrão próximo a metade de modificações/não modificações, a exceção foi a Oceania, que teve um percentual de modificação das normas tidas como diferentes de 63% contra uma não modificação de 37%.

4.5 Relação entre as Diferenças por Continentes e a Composição do IASB

Com base nos resultados apresentados, a partir desse ponto buscou-se compreender, de forma qualitativa, a relação existente entre eles. Nas Tabelas 1 e 2 optou-se por realizar um quantitativo geral das diferenças das normas, possibilitando uma análise das normas com maior nível de diferença, sendo os trabalhos de modificação sobre tais normas e os quantitativos por continentes. Já nas Tabelas 3 e

4 a análise foi realizada de forma percentual. Isso se deve ao fato de existir diferença no número de países da amostra por continente, portanto, uma análise de modo absoluto poderia levar a um entendimento equivocado. Assim sendo, tanto a composição dos membros do IASB como as normas que foram modificadas no período e sua relação com os continentes foram realizadas de forma percentual, podendo demonstrar se algum continente, percentualmente teve mais normas modificadas que outros, e assim traçar uma relação com a composição dos membros do IASB.

Os resultados da análise demonstram que não há evidências que o IASB não trabalha de forma neutra para a modificação das normas ou que, mesmo que trabalhe de forma a tentar beneficiar algum continente, os resultados são aplicados aos demais, sem que traga algum prejuízo para alguma região específica.

Os argumentos são demonstrados a partir do ponto em que os continentes com maior participação no conselho do IASB são Europa e América do Norte. Se for analisado de forma absoluta, estes também são os continentes com maior média de diferenças por países, juntamente com a América do Sul. Além disso, a Europa é o continente com maior número de diferenças de forma global. Apesar de todos esses fatores, quando se analisa de forma percentual as normas que foram modificadas, não há evidências de que houve supremacia de algum desses continentes. Todos os continentes, a exceção da Oceania, tiveram percentuais semelhantes de normas modificadas, em torno dos 50%.

A Oceania, que teve um percentual de normas modificadas de 63%, é o terceiro continente com menos representação no conselho do IASB, representada por 12% dos membros. Desse modo, entende-se que a quantidade de membros não influencia as decisões das normas a serem modificadas pelo conselho, demonstrando certa neutralidade dos trabalhos. A reformulação das normas também foi observada naquelas que apresentaram maior número de diferenças nos países, independentemente do motivo das diferenças e dos países e/ou continentes que tiveram tais diferenças reportadas. Portanto, o objetivo do IASB de atender de forma global para a convergência mundial pode ser observado através do seu processo normativo.

Por fim, entende-se que, apesar de haver dois motivos diferentes para as diferenças internacionais, ausências e inconsistências, não há como demonstrar, de modo qualitativo, se o conselho se preocupa mais com um motivador em detrimento do outro. O objetivo, pelo que pôde-se analisar, é reformular as normas para que se aproximem do arcabouço teórico da contabilidade, independentemente do motivador das diferenças para os países. O que pode ser entendido é que as normas com maior número de diferenças foram tratadas pelo IASB de forma a modifica-las, tendendo assim a diminuir o nível das diferenças internacionais e trazer um maior resultado para o processo de convergência da contabilidade como um todo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma das áreas de estudo e aplicação da Contabilidade Internacional é a convergência mundial, processo esse liderado pelo IASB. Estudos para análise deste processo são relevantes para a contabilidade ao passo que existe uma tendência mundial de adesão. O presente trabalho, buscou analisar a relação entre os tratamentos dados para as diferenças internacionais e a composição dos membros, procurando a existência ou não de neutralidade nesse processo.

Portanto, é importante para a contabilidade avaliar periodicamente seu processo normativo, assim como a atuação dos órgãos normatizadores. Um processo normativo coerente e de qualidade pode trazer grandes avanços para a contabilidade e, principalmente, para o processo de convergência, ao ponto que a atuação do órgão responsável é reconhecida e respeitada. Desse modo, a pesquisa torna-se relevante por mostrar a atuação do IASB frente às diferenças encontradas entre as normas locais e as IAS, demonstradas na pesquisa *GAAP Convergence 2001*.

Os resultados demonstraram que não há evidências de perda de neutralidade por parte dos membros do IASB, a partir do ponto que os continentes com maior representação não possuem um maior nível de normas com diferenças modificadas pelo órgão através das IFRS, muito embora estes continentes apresentem uma maior quantidade de diferenças normativas locais quando comparado com as IAS e IFRS.

Com isso, pode-se inferir que o processo normativo do IASB busca diminuir as diferenças existentes globalmente, trazendo um conjunto de normas baseadas no arcabouço teórico da contabilidade e que possam ser aplicadas de forma geral, sem que haja alguma diferenciação por parte do órgão para a diminuição de diferenças de continentes específicos.

Na pesquisa não foi realizada uma análise individual por país, tentando sempre traçar paralelos entre a composição do IASB e as modificações das diferenças por continentes. Pesquisas futuras podem tratar de países individuais e seus estágios no processo de convergência, assim como uma possível identificação, de forma mais específica, no processo normativo, verificando se os comentários recebidos através das *Comment Letters* ao IASB possuem algum direcionamento quando tratados pelo órgão.

Por fim, a pesquisa possui limitações, tanto quanto a amostra quanto aos procedimentos realizados. A amostra contempla 60 países do mundo, sendo estes divididos e estando, em sua maioria, no continente europeu. Além disso, optou-se por uma análise qualitativa das informações, utilizadas com base na construção de um banco de dados. Entendeu-se que os continentes tiveram algum tipo de atendimento por parte do IASB ao ponto em que as normas locais diferiam das IAS e modificadas, porém não foi realizada uma pesquisa país a país e norma a norma para a identificação de se as diferenças realmente se tornaram convergentes ou se foram modificadas, porém continuaram com informações e tratamentos contábeis divergentes.

A conclusão final demonstra que o IASB vem trabalhando de forma indicada como neutra para a realização do processo de convergência da contabilidade, conseguindo, através do seu papel no meio contábil, expandir a adesão ao processo e trazer informações cada vez mais comparáveis para o mercado de capitais.

Nota:

Aprovado em: EnANPAD - 2012

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, S. W.; SACK, R. J. **Accounting education**: charting the course through a perilous future, American Accounting Association. Chicago, IL, 2000.

ALLEN, A. M.; RAMANNA, K. Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting. **Rochester**: SRRN Working Paper Series, 2010.

BARBU, E. M.; BAKER, R. C. An historical and neo-institutional analysis of institutions involved in international accounting convergence. **Contabilidade Si Informatica De Gestione**, v. 9, n. 2, p. 218-241, 2010.

BARTH, M. E. Global financial reporting: Implications for U.S. academics. **The Accounting Review**, v. 83, n. 5, p. 1159-1179, 2008.

BEKE, J. International Accounting Standards Effects on Business Management. **Business Management and Strategy**, v. 2, n. 1, p. 1-12, 2011.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAMFFERMAN, K.; ZEFF, S. A. Comment on A political economy of accounting standard setting. **Journal of Management & Governance**, v. 15, n. 2, p. 297-304, 2011.

CARMO, C. H. S. do; MUSSOI, A.; CARVALHO, L. N. A influência dos grupos de interesse no processo de normatização contábil internacional: o caso do *discussion paper* sobre *leasing*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2011.

FLECK, R.; CEARNS, K. Developments in international accounting standards. **The International Lawyer**, v. 42, n. 2, p. 501-510, 2008.

FLECKNER, A. M. FASB and IASB: Dependence despite independence. **Virginia law & Business Review**, v. 3, n. 2 fall, p. 275-309, 2008.

GALLHOFER, S.; HASLAM, J. (2007). Exploring Social, Political and Economic Dimensions of Accounting in the Global Context: The International Accounting Standards Board and Accounting Disaggregation. **Socio-Economic Review**, v. 5, p. 633-664, October 2007.

HAIL, L.; LEUZ, C.; WYSOCKI, P. D. Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the united states: An analysis of economic and policy factors. **Rochester**: SRRN Working Paper Series, 2009.

HANSEN, T. B. Lobbying of the international accounting standards board: an empirical investigation. **Rochester**: SRRN Working Paper Series, 2008.

HARDING, F. Why a harmonized global accountancy framework matters. **Strategic Finance**, v. 80, n. 9, p. 27-28, 1999.

IASB – IFRS Foundation and International Accounting Standards Board. **Due process handbook for the IASB**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1E8D75B7-927F-495B-BE4A-04C9BE967097/0/DueProcess09.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2012, 2008.

IASB – IFRS Foundation and International Accounting Standards Board. **Who we are and What we do**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/95C54002-7796-4E23-A327-28D23D2F55EA/0/April09Whoweareandwhatwedo.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2012.

JOHNSON, D. C. Political systems, lobbying, and the adoption of international financial reporting standards. **Rochester**: SRRN Working Paper Series, 2011.

KLUMPES, P. J. M. Competition among pressure groups for political influence over the determination of accounting standards. **Rochester**: SRRN Working Paper Series, 1998.

LUTHARDT, U. M. T.; ZIMMERMANN, J., BULLA, J.; MEIER, A. R. Global accounting standards - A success story? an empirical investigation of the first FASB & IASB convergence project. **Rochester**: SRRN Working Paper Series, 2008.

MOHAMED, E. K. A.; LASHINE, S. H. Accounting Knowledge and Skills and the Challenges of a Global Business Environment. **Managerial Finance**, v. 29, n. 7, p. 3-16, 2003.

MOURAD, N. A.; PARASKEVOPOULOS, A. **IFRS normas internacionais de contabilidade para instrumentos financeiros IAS 32, IAS 39 e IFRS 7**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

NOBES, C. W.; PARKER, R. **Comparative international accounting**. 11. Ed. Edinburgh Gate, Harlow: Pearson Education Limited, 2010.

RICHARDSON, A. J.; EBERLEIN, B. Legitimizing transnational standard-setting: the case of the international accounting standards board. **Journal of Business Ethics**, v. 98, p. 217-245, 2011.

SAUDAGARAN, S. M. **International Accounting: a user perspective**. 3. Ed. Chicago, IL: CCH, 2004.

SCHROEDER R. G.; CLARK, M. W.; CATHEY, J. M. **Financial accounting theory and analysis: text and cases**. 9. Ed. Hoboken, NJ: John Willey & Sons, Inc, 2009.

WATTS, R. L. Corporate financial statements: a product of the market and political process. **Australian Journal of Management**, v. 2, n. 1, p. 53-75, 1977.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. **The Accounting Review**, v. 53, n. 1, p. 112-134, 1978.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZEFF, S. A. "Political" lobbying on proposed standards: a challenge to the IASB. **Accounting Horizons**, v. 16, n. 1, p. 43-54, 2002.



Artigo recebido em 15/09/2012 e aceito para publicação em 19/12/2013