
NOVO CONCEPTUAL FRAMEWORK: UM ESTUDO SOBRE O POSICIONAMENTO DA ÁREA ACADÊMICA JUNTO AO IASB ATRAVÉS DAS COMMENT LETTERS

NEW CONCEPTUAL FRAMEWORK: A STUDY REGARDING ON THE ACADEMIC AREA POSITIONING WITH THE IASB THROUGH THE COMMENT LETTERS

Fabiano de Almeida Barboza

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ.
Endereço: Avenida Pasteur, 250 - sala 250. Urca - Rio de Janeiro/RJ. CEP: 22290-240.
Telefone: (21) 98862-0301
E-mail: fabiano.a.barboza@gmail.com

Claudio Nascimento Pedroso

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ.
Endereço: Avenida Pasteur, 250 - sala 250. Urca - Rio de Janeiro/RJ. CEP: 22290-240.
Telefone: (21) 98796-6620
E-mail: clanaspe@gmail.com

Recebido: 01/02/2018 Aprovado: 10/04/2020
Publicado: 30/04/2020

Luiz Ricardo Calixto

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ.
Endereço: Avenida Pasteur, 250 - sala 250. Urca - Rio de Janeiro/RJ. CEP: 22290-240.
Telefone: (21) 97985-1081
E-mail: luiz.ricardo@yahoo.com.br

Natan Szuster

Professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ.
Endereço: Avenida Pasteur, 250 - sala 250. Urca - Rio de Janeiro/RJ. CEP: 22290-240.
Telefone: (21) 97395-5851
E-mail: szuster770@gmail.com

RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar quais entidades acadêmicas enviaram comentários ao IASB e discutiram com esse órgão normatizador as novas definições de ativo, passivo, receita e despesa propostas no projeto do novo *Conceptual Framework* emitido em maio de 2015. Por meio de uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos e de procedimentos de análise de conteúdo, foram analisadas 21 *comment letters* enviadas por universidades, representando 11 países. O Brasil teve o maior número de universidades envolvidas, foram onze através de duas cartas, uma da UNB e outra de um grupo de acadêmicos pertencentes à UFRJ, USP, UFPB, FECAP, UERJ, IBMEC, Mackenzie, FGV, UFES e PUC-SP. A carta mais extensa veio do Reino Unido, enviada pela *Open University Business School*, com 28 páginas. Esta academia discordou de todas as novas definições propostas pelo IASB, apresentando justificativas e sugerindo novas definições. Vale ressaltar que as academias do Reino Unido e da Suécia apresentaram referências bibliográficas ao final das cartas, fornecendo as bases teóricas das opiniões encaminhadas ao IASB. Mais de 60% das cartas analisadas não apresentaram opiniões sobre as novas definições de ativo, passivo, receita e despesa. Os achados desse estudo fortalecem o argumento de Martins (2014) de que a academia precisa se aproximar mais de discussões junto aos normatizadores para elaboração ou alterações das normas contábeis, visto que somente nove países (8%) estiveram representados no IASB através de suas academias, de um total de 119 países onde o IFRS é requerido para todas, ou para a maioria, das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas.

Palavras-chave: Academia. Cartas. *Conceptual Framework*. IASB. *Comment letters*.

ABSTRACT

This study aims to investigate which academic entities submitted comments to the IASB and discussed with this board the new definitions of asset, liability, income and expenses proposed in the new Conceptual Framework project issued in May 2015. Through a descriptive research related to its objectives and content analysis procedures, 21 comment letters sent by universities were analyzed, representing 11 countries. Brazil had the most of universities involved, eleven through two letters, one from UNB and another from a group of academics belonging to UFRJ, USP, UFPB, FECAP, UERJ, IBMEC, Mackenzie, FGV, UFES and PUC-SP. The most extensive letter came from the United Kingdom, sent by the Open University Business School, with 28 pages. This academy disagreed with all the new definitions proposed by the IASB, presenting justifications and suggesting new definitions. It is worth mentioning that the academies from United Kingdom and Sweden presented their references at the end of the letters, providing theoretical bases supporting the opinions sent to IASB. More than 60% of the letters analyzed did not opine about the new definitions of asset, liability, income and expenses. The findings of this study strengthen the arguments from Martins (2014) of which academics need to get closer to discussions with regulators for drafting or amending accounting standards, since only nine countries (8%) were represented at the IASB through their academies, from a total of 119 countries where IFRS is required for all, or the most domestic publicly accountable entities.

Keywords: *Academy. Letters. Conceptual Framework. IASB. Comment letters.*

1 INTRODUÇÃO

Em maio de 2015, o *International Accounting Standards Board* (IASB) divulgou em seu *website* uma proposta de revisão do *Conceptual Framework for Financial Reporting* que foi desenvolvido pelo seu antecessor, o *International Accounting Standards Committee* (IASC), em 1989. Companhias, órgãos reguladores, acadêmicos e qualquer pessoa física ou jurídica, de qualquer parte do mundo, tiveram a oportunidade de submeter comentários ao IASB sobre as revisões propostas, por um período subsequente de aproximadamente cinco meses.

Atualmente, o texto definitivo está em discussão no IASB para ser aprovado e ganhar vigência internacional. No Brasil, o mesmo é adotado através da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00 - R1) e aguardará tal versão definitiva para então captar todas as atualizações.

Os *International Financing Reporting Standards* (IFRS) são o conjunto de normas internacionais de contabilidade e nesse âmbito o *Conceptual Framework* (CF) não se sobrepõe a outros pronunciamentos emitidos pelo órgão regulador - IASB, mas possui uma grande importância para a aplicação dos conceitos contábeis. Por isso, as modificações em relação à versão anterior podem não causar efeitos imediatos nas demonstrações contábeis da maioria das companhias. No entanto, algumas podem ser afetadas se, por exemplo, utilizarem o CF para desenvolver políticas contábeis quando nenhuma outra norma contábil emitida pelo IASB é aplicável a determinadas situações ou transações contábeis.

Meses antes da divulgação desse *Exposure Draft* (ED) pelo IASB, Martins (2014, p. 105-106) publicou no Brasil uma pensata sobre a inversão de papéis entre acadêmicos e normatizadores contábeis. Dentre vários pensamentos, ele comentou que os normatizadores têm produzido suas próprias pesquisas empíricas e teorias, em vez de procurar o mundo acadêmico, e que a academia precisa reforçar as pesquisas teóricas e conceituais e oferecê-las para o mundo normatizador.

Nessa mesma pensata, também foram citados três artigos divulgados na *Accounting, Economics and Law* em fevereiro de 2014, sobre o mesmo tema: a troca de lugares entre normatizadores e acadêmicos, mostrando que essa é uma problemática com dimensão internacional.

Com isso, a motivação por esse estudo nasceu de reflexões entre o contexto acima descrito e a intenção de perceber a movimentação das academias junto ao IASB, durante os cinco meses em que o órgão normatizador esteve publicamente aberto para receber comentários e sugestões de quem quer que seja, visando a discussão do novo texto do CF.

Assim, o problema de pesquisa que orientou a realização deste trabalho foi: Dentre os países que adotaram o IFRS, quais academias enviaram comentários ao IASB e discutiram com esse órgão normatizador sobre as novas definições de ativo, passivo, receita e despesa, propostas no *Exposure Draft - Conceptual Framework* emitido em maio de 2015?

Desta forma, este estudo tem como objetivo principal investigar quais academias enviaram comentários e discutiram com o IASB sobre as novas definições dos elementos das demonstrações financeiras propostas no *Exposure Draft - Conceptual Framework* emitido em maio de 2015. Como objetivos específicos, este estudo se propõe a:

- i. Buscar no *website* do IASB as *comment letters* (CL) enviadas pelas academias e elencá-las por país de origem.
- ii. Calcular em termos percentuais quantos países que adotam o IFRS, não foram representados por suas entidades acadêmicas no debate deste importante material.
- iii. Investigar se as academias que enviaram CL concordaram, totalmente ou parcialmente, discordaram ou não opinaram sobre as novas definições de ativo, passivo, receita e despesa propostas no novo CF.
- iv. Verificar se os achados desse estudo fortalecem ou enfraquecem o argumento de que a academia precisa se aproximar mais de discussões junto ao IASB para elaboração ou alterações das normas contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados leituras e estudos que embasaram esse artigo.

2.1 Reflexões sobre a inversão de papéis entre normatizadores e acadêmicos

2.1.1 Reflexões nacionais

Um dos pontos principais abordados por Martins (2014, p. 105) para esta inversão de papéis é que as pesquisas conceituais da academia pararam de ser produzidas, quando são fundamentais para os órgãos normatizadores. Sua explicação inicial é que a pouca produção em teoria contábil no mundo acadêmico deve-se a ênfase na pesquisa com espírito quantitativo, devido principalmente à facilidade de produzir pesquisas positivas e ao maior esforço para alcançar um nível profundo de conhecimento contábil que permita a elaboração de um trabalho conceitual de elevada qualidade.

Em decorrência, no Brasil, a produção quantitativa vem atendendo muito mais facilmente às necessidades de publicações acadêmicas, hoje consideradas uma espécie de obsessão para se alcançar a pontuação exigida pelo programa de pós-graduação baseado no modelo da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Por outro lado, o autor afirma ser fundamental para os órgãos normatizadores, além da pesquisa empírica, a teoria e uma estrutura conceitual bem fundamentada. Por isso, deveriam estar importando as pesquisas conceituais da academia, nicho natural desses estudos. Em vez disso, os próprios normatizadores têm produzido toda essa pesquisa, mesmo não sendo os mais preparados para tal tarefa.

Por fim, Martins (2014, p. 106) concluiu que essa inversão de papéis se deve a erros de ambos os lados, mas cabe ao lado acadêmico, menos pressionado pelo cotidiano, a iniciativa de corrigir esses desvios, reforçando as pesquisas teóricas e conceituais, a fim de oferecê-las ao mundo normatizador.

Iudícibus e Martins (2015, p. 13) manifestaram a mesma preocupação de Martins (2014), procurando explicar a inversão de papéis a partir das diferenças entre as estruturas conceituais teóricas e as regulatórias.

As teóricas podem ser mais livres, mais etéreas, possuir objetivos mais amplos ou mais restritos, ser altamente subjetivas, mais críticas e muitas vezes até impraticáveis, pelo menos a curto prazo. Já as regulatórias possuem o viés prático imediato, de necessária implementação na prática para o alcance de objetivos específicos, pois estão envolvidas nas limitações existentes, não tendo interesse, nem incentivo e até mesmo tempo para discussões muito profundas, longas e intermináveis sobre preceitos teóricos.

Nesse sentido, os problemas dessa inversão de papéis consistem em:

- Pelo lado dos normatizadores, inibições de novas visões teóricas distintas e contraditórias com o *status quo* definido pela normatização.
- Pelo lado dos acadêmicos, normalmente a não consideração dos aspectos de aplicabilidade prática e as principais necessidades de desenvolvimento conceituais da normatização vigente.

Iudícibus e Martins (2015, p. 13) também alertaram que teóricos e práticos não podem se distanciar, tal a necessidade recíproca entre os dois grupos: os teóricos precisam auxiliar os reguladores na fundamentação de suas normas e os reguladores buscar nos teóricos suas especialidades e conceitos mais aprofundados, bem como alimentá-los com seus problemas diários.

Carmo (2014) realizou uma análise de conteúdo das cartas relativas à consulta pública ao *Discussion Paper* (DP) de dezembro de 2008 e ao ED de junho de 2010, a fim de apurar a influência dos diversos *stakeholders* na elaboração das IFRS, investigando o alinhamento entre as decisões do IASB e as opiniões manifestadas por *stakeholders* específicos.

Esta pesquisa reportou uma participação de 44 CL oriundas de acadêmicos, equivalentes a apenas 7% do total, confirmando achados de pesquisas anteriores que apontaram esses agentes como aqueles de menor participação nos processos, mencionando que a baixa participação desses grupos se deve a percepção de sua pouca influência no processo, de acordo com Carmo (2014, p. 117).

Além da falta de integração entre a academia e a prática, já relatadas por Martins (2014) e por Iudícibus e Martins (2015), a pesquisa de Carmo (2014, p. 117) acrescenta a falta de incentivos por parte das universidades como justificativa para o menor interesse dos acadêmicos em participar de processos de consulta pública.

2.1.2 Reflexões estrangeiras

Nos Estados Unidos, Glover (2014), baseado em discurso proferido na reunião anual da *American Accounting Association* (AAA) em agosto de 2012, fez uma abordagem histórica da discussão, buscando tanto a história dos acadêmicos da contabilidade como a dos organismos de normatização no período entre 1963 e 1983, as interações entre os dois grupos, e como esse relacionamento podia se tornar mais produtivo.

A partir do trabalho do *Financial Accounting Standard Board* (FASB), criado em 1973, houve uma mudança geral para uma orientação mais normatizadora do que seus antecessores, o *Accounting Principles Board* (APB) e o *Committee on Accounting Procedure* (CAP). Já no ambiente acadêmico dos Estados Unidos, a mudança no sentido positivista se verificou a partir de 1968, quando os autores Ball e Brown, e também Beaver, começaram uma revolução usando dados para compreender o papel da contabilidade em mercados de capitais.

Desde então, foi perdido o interesse na história do pensamento contábil, parecendo que aquela atual geração de acadêmicos de contabilidade estava em grande parte inconsciente às posturas normativas anteriores aos estudos de Ball e Brown (1968).

Glover (2014) sugeriu uma lista de recomendações para os acadêmicos e para o FASB, visando tornar mais produtivo o relacionamento entre esses grupos. As recomendações aos acadêmicos foram:

1. Serem melhores estudantes da história e do pensamento contábil.
2. Exercerem papel mais ativo no trabalho conceitual, incluindo o desenvolvimento de quadros conceituais alternativos e, de modo geral, desempenharem maior papel de liderança ao invés de seguirem os normatizadores.
3. Usarem um maior conjunto de ferramentas econométricas como estimativa estrutural para fornecer mais pesquisas sobre políticas relevantes.
4. Realizarem mais pesquisas do que testes de modelos formais.
5. Verem a contabilidade como uma rica fonte de problemas aplicados que pode continuar a guiar a inovação através das escolas de negócios e das universidades, envolvendo acadêmicos de outras disciplinas como colaboradores.
6. Apoiarem uma maior variedade de métodos de pesquisa, tópicos e orientações, incluindo a renovação de interesses em pesquisas normativas (GLOVER, 2014, p. 24-25, tradução nossa).

Já as recomendações de Glover (2014) ao FASB foram:

1. Adotar uma visão mais positiva na definição de padrões contábeis.
2. Considerar opiniões de acadêmicos da teoria contábil, inclusive no desenvolvimento de quadros conceituais alternativos.
3. Buscar uma melhor compreensão das limitações dos métodos de pesquisa em contabilidade.
4. Promover mais pesquisas sobre políticas relevantes, adotando abordagens menos comuns em contabilidade do que em outras disciplinas próximas como finanças e economia (GLOVER, 2014, p. 25, tradução nossa).

Em resposta a Glover (2014), Zeff (2014) fez uma reflexão histórica, concentrando sua análise no ambiente acadêmico, afirmando que os comitês da AAA foram uniformemente normativos até o fim da década de 1960, quando passaram a ser positivistas, apoiando a tese de Glover (2014) acerca da mudança de postura dos acadêmicos de normativa para positiva.

Contudo, a partir de 1993 até 2012 esta postura passou a oscilar entre essas duas formas de pesquisas em seus muitos relatórios sobre minutas de exposição, ora prevalecendo as pesquisas positivas, de 1993 a 1996, ora as normativas, de 2000 a 2004, e nos últimos tempos uma mistura de ambos, o que contraria a tese de Glover (2014).

Macve (2014) continuou a análise, abordando a mesma problemática, porém com enfoque principal no Reino Unido. De acordo com seu estudo, a tendência de inversão de papéis foi identificada, porém em menor grau, embora a pesquisa positiva tenha vindo dominar a literatura acadêmica e a formação de *Phd* dos Estados Unidos, há uma maior variedade de abordagens no Reino Unido.

No entanto, o domínio do paradigma norte-americano no Reino Unido é cada vez maior, dado o *ranking top* dos periódicos designados para a liderança norte-americana focada em econometria. Isso também tem influenciado aqueles que desenvolvem a disciplina em outros países no restante da Europa e no Sudeste Asiático, principalmente a China.

2.2 As propostas do projeto do novo Conceptual Framework emitido em 2015

A utilização do padrão internacional de contabilidade no Brasil ocorre por meio das normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Essas normas são elaboradas tendo como base as IFRS traduzidas, que são posteriormente editadas com mínimas modificações, respeitando o objetivo de convergência internacional definido para o regulador brasileiro, conforme Carmo (2014, p. 42).

Com isso, o **PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, conhecido como “CPC 00” é o pronunciamento da estrutura conceitual básica no Brasil que reflete o *Conceptual Framework* emitido pelo IASB.

Conforme explicado por Szuster *et al.* (2013, p. 63), o mesmo tem o objetivo de servir como “fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e interpretação dos pronunciamentos técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis” e para a elaboração de outros relatórios.

O histórico do CF é explicado no próprio *Exposure Draft - Conceptual Framework* emitido pelo IASB (2015, p. 6). O CF foi desenvolvido inicialmente pelo seu órgão antecessor, o *Accounting Standards Committee International* em 1989. O material sobre o objetivo de relatórios financeiros e sobre as características qualitativas da informação financeira foi revisto em 2010 pelo IASB como resultado de um projeto conjunto com o FASB (*Financial Accounting Standards Board*). O ED de 2015 definiu as propostas para uma revisão do Quadro Conceitual, a partir de respostas recebidas sobre o DP publicado em julho de 2013.

Dentre os estudos relacionados ao CF de 2013, está o de Brouwera, Hoogendoornb e Naarding (2015, p. 568) que exploraram como o IASB vinha aplicando as definições e os critérios de reconhecimento no CF existente, e se as novas definições, critérios de reconhecimento e explicações no DP proveriam uma base robusta para o desenvolvimento de normas contábeis coerentes e consistentes. Nesse estudo, o foco foi voltado para os ativos e passivos, por serem as bases cruciais do modelo contábil.

No entender de Brouwera, Hoogendoornb e Naarding (2015), as atividades de definição de normas em curso no IASB e sua resposta aos comentários recebidos no DP, sugerem que, em relação ao reconhecimento de ativos e passivos, o DP não ajuda significativamente no desenvolvimento de um quadro novo e robusto para uma norma padrão consistente. Concluem afirmando que o processo de padronização das normas continuará sendo resultado de um debate político no qual os participantes poderão justificar e defender as suas propostas com base em argumentos com base nos critérios subjetivos de relevância e representação fidedigna. No entanto, não acreditam que o novo CF irá cumprir o objetivo de ser uma base sólida para o desenvolvimento consistente de normas de contabilidade, fornecendo orientação clara na abordagem de assuntos controversos, tais como ativos intangíveis e passivos não financeiros, por exemplo.

Fazendo uma ligação entre o CF proposto em 2013 e a versão de 2015, Nascimento, Dornelles e Szuster (2016, p. 319) realizaram uma análise de conteúdo das cartas de comentários enviadas ao IASB, relativas à Seção 6 - Mensuração do "*Conceptual Framework for Financial Reporting*" publicado em julho de 2013, a influência das propostas dos diversos respondentes nas alterações efetivadas na revisão apresentada para essa Estrutura Conceitual em maio de 2015. Nesse trabalho, confirmou-se a tendência de pouca participação dos acadêmicos, já detectada na pesquisa de Carmo (2014), com apenas 31 documentos, correspondentes a 12,6% do total.

O novo CF trouxe propostas em relação a áreas que ainda não estavam cobertas pelo CF existente, como: mensuração; performance financeira, incluindo o uso dos outros resultados abrangentes; apresentação e divulgação; desconhecimento de ativos e passivos; e a entidade que reporta a informação. Um dos principais assuntos são as novas definições dos elementos das demonstrações financeiras, que buscam dar maior clareza aos conceitos de ativo, passivo, receita e despesa e que se encontram resumidas a seguir:

[...] Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Um recurso econômico é um direito com o potencial de produzir benefícios econômicos. [...] Passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir recursos econômicos como resultado de eventos passados. [...] Receitas são aumentos nos ativos ou decréscimos nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, que não estejam relacionados a contribuições de credores titulares de instrumentos patrimoniais. [...] Despesas são decréscimos

nos ativos ou aumentos nos passivos que resultam em decréscimo no patrimônio líquido, que não estejam relacionados a distribuições aos detentores de instrumentos patrimoniais (IASB, 2015, p. 11-12, tradução nossa).

Vale ressaltar que o novo CF não propôs uma nova definição de patrimônio líquido. Segundo comentários no *Exposure Draft - Conceptual Framework* emitido pelo IASB (2015, p. 12), isso ocorreu por conta de questões relacionadas às classificações de instrumentos financeiros que possuem características tanto de passivo como de patrimônio líquido e que serão resolvidas no projeto de ‘Instrumentos Financeiros com Características de Patrimônio Líquido’ em andamento.

3 METODOLOGIA

Para atingir os objetivos da pesquisa proposta neste artigo, foi realizado um estudo descritivo que, segundo Gil (2002, p. 42), tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Para a realização deste estudo utilizou-se de pesquisa documental relativa ao tema.

Para verificar se as academias que enviaram suas CL concordaram, totalmente ou parcialmente, discordaram ou não opinaram sobre as novas definições de ativo, passivo, receita e despesa propostas pelo IASB, utilizou-se da técnica de análise de conteúdo, que “é apenas um método de análise de texto, desenvolvido dentro das ciências sociais empíricas. [...] é uma técnica híbrida que pode mediar esta improdutiva discussão sobre virtudes e métodos” (BAUER; GASKELL, 2005, p. 190).

A seleção das CL enviadas pelas academias ao IASB ocorreu da seguinte forma:

- Acessamos o website do IASB na parte específica em que as cartas ficam armazenadas e disponibilizadas ao público.
- Selecionamos todas as cartas cujas organizações tinham em seus títulos palavras como: *school, university, universidad, universität, universiteit* e *academic*.
- Obtivemos a relação dos países que adotaram o IFRS e o atual estágio do processo global de adoção.

Como resultado deste critério de escolha, foram selecionadas 21 cartas. Observou-se que o IASB havia recebido um total de 235, considerando academias, companhias, órgãos reguladores e outras pessoas físicas e jurídicas. Para demonstrar as opiniões contidas nas cartas selecionadas, utilizamos o formato de questão matricial demonstrado na Figura 1, que é uma adaptação da escala de 5 pontos desenvolvida por Likert (1932), demonstrada na Figura 2.

Figura 1 - Formato de questão matricial

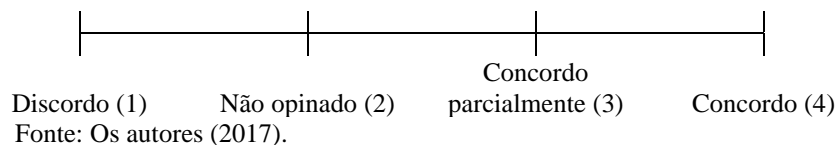
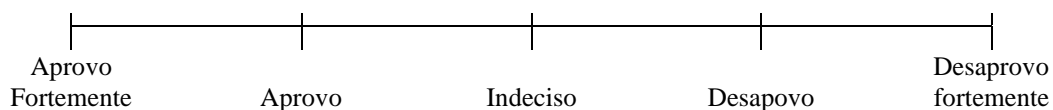


Figura 2 - Modelo de escala de 5 pontos desenvolvido por Likert (1932)



Fonte: Adaptado de Likert (1932).

A seguir, são apresentadas as limitações deste estudo.

3.1 Limitações

Como limitações deste estudo, é importante reconhecer os seguintes aspectos:

- Outros pesquisadores podem utilizar diferentes critérios de busca por CL e, com isso, pode-se chegar a uma amostra diferente daquela analisada neste estudo.
- Os autores das cartas enviadas ao IASB, normatizadores, acadêmicos e pesquisadores podem ter interpretações diferentes daquelas preenchidas nas questões matriciais, inclusive podendo adotar um outro método para demonstrar a mesma análise efetuada.
- Este estudo não permite generalizar a conclusão sobre o comportamento da academia em relação à sua sinergia com o IASB, pois a participação da mesma em outros projetos de normatização como, por exemplo, Arrendamentos e Receitas, pode ter sido mais ou menos intensa.
- Não é intuito deste estudo fazer comparações percentuais entre as cartas enviadas por acadêmicos e as cartas enviadas por companhias, órgãos reguladores e outros.
- Optou-se por investigar se as academias concordaram, totalmente ou parcialmente, discordaram ou não opinaram, somente sobre as novas definições dos elementos das demonstrações contábeis, por serem conceitos fundamentais para o arcabouço contábil.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Academias que enviaram comentários sobre o novo Conceptual Framework ao IASB

O Quadro 1, a seguir, apresenta quais academias enviaram comentários ao IASB em relação ao seu *Exposure Draft - Conceptual Framework* (IASB, 2015).

Quadro 1 - *Comment Letters*

Países	Organizações	Páginas
1. Alemanha	1. <i>Universität zu Köln</i>	6
2. Austrália	2. <i>University of Technology Sydney</i>	2
	3. <i>Swinburne University of Technology</i>	1
	4. <i>University of Melbourne</i>	8
3. Brasil	5. UNB - Universidade de Brasília	7
	6. <i>Group of Brazilian Academics</i>	23
4. China	7. <i>Nanjing University</i>	3
	8. <i>Nanjing University</i>	3
	9. <i>Nanjing University</i>	3
	10. <i>Nanjing University</i>	2
5. Colômbia	11. <i>Universidad de San Buenaventura Bogota</i>	1
	12. <i>Universidad Autónoma de Occidente de Cali</i>	4
6. Estados Unidos	13. <i>California State University, Fresno</i>	2
	14. <i>Columbia Business School</i>	4
7. Finlândia	15. <i>Hanken School of Economics</i>	1
8. Holanda	16. <i>Vrije Universiteit Amsterdam</i>	6
9. Polônia	17. <i>Warsaw School of Economics</i>	3
	18. <i>Warsaw School of Economics - School of Finance</i>	1
10. Reino Unido	19. <i>Open University Business School</i>	28
	20. <i>Loughborough University</i>	10
11. Suécia	21. <i>University of Gothenburg</i>	5

Fonte: Adaptado de *Comment letters* (2015) divulgadas pelo IASB.

O IASB recebeu 21 cartas de academias, representando 11 países. Algumas universidades enviaram mais de uma carta ao IASB, como a *Nanjing University* e a *Warsaw School of Economics*. O país com o maior número de universidades envolvidas foi o Brasil, foram 11 no total. Além da carta enviada pela Universidade de Brasília, a carta enviada pelo *Group of Brazilian Academics* conta com professores, mestres ou doutores de 10 universidades brasileiras. São elas: Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); Universidade de São Paulo (USP); Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP); Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); Instituto Brasileiro de Mercados de Capitais (IBMEC); Universidade Presbiteriana Mackenzie; Fundação Getúlio Vargas (FGV); Universidade Federal do Espírito Santo (UFES); Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

A carta mais extensa foi do Reino Unido, enviada pela *Open University Business School*, com 28 páginas, incluindo uma seção de Referências Bibliográficas. Cabe ressaltar que as academias do Reino Unido e da Suécia apresentaram esta seção ao fim de suas cartas, fornecendo as bases teóricas de suas opiniões ao IASB.

4.2 Países não representados pelas academias, apesar de aderentes ao IFRS

Está publicado no *website* do IASB (2016) o *Pocket guide to IFRS standards: the global financing reporting language* onde é possível ter uma visão do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade nos países, conforme apresentado a seguir na Tabela 1.

Tabela 2 - Dados do *Pocket Guide* 2016

Região	Na região	Que requerem IFRS para todas, ou para a maioria, das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas	Que requerem IFRS como % do total de jurisdições em sua região	Que permitem ou requerem o uso do IFRS para, no mínimo, algumas das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas (1)	Que não requerem ou não permitem o IFRS para qualquer entidade local com responsabilidade de prestação pública de contas (2)
Europa	43	42	98%	1	0
África	20	16	80%	1	3
Oriente Médio	12	11	92%	1	0
Ásia-Oceania	31	23	74%	3	5
Américas	37	27	73%	8	2
Total	143	119	83%	14	10
% de 143	100%	83%		10%	7%

Fonte: Adaptado de *Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language* (2016, p. 6-28, tradução nossa).

(1) Dessas 14 jurisdições, 12 permitem o IFRS em vez de requerê-lo: Suíça, Índia, Japão, Bermuda, Ilhas Cayman, Guatemala, Honduras, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Suriname e Madagascar. 2 jurisdições requererem o IFRS somente para instituições financeiras: Arábia Saudita e Uzbequistão.

(2) Dessas 10 jurisdições, Estados Unidos, China, Bolívia, Egito, Guiné-Bissau, Macau, Níger e Vietnam utilizam pronunciamentos contábeis internos. A Tailândia está em processo de adoção integral do IFRS e a Indonésia está convertendo os seus pronunciamentos contábeis internos para o IFRS, porém de forma parcial.

De acordo com esta publicação, há 143 países ou jurisdições que apoiam a padronização das normas. O atual estágio de adoção do IFRS é o seguinte:

- Existem 119 jurisdições onde o IFRS é requerido para todas, ou para a maioria, das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas.
- 14 jurisdições que permitem ou requerem o uso do IFRS para pelo menos algumas das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas.

- 10 jurisdições onde o IFRS não é requerido ou permitido para qualquer entidade local com responsabilidade de prestação pública de contas.

As 143 jurisdições que apoiam a padronização das normas contábeis estão relacionadas em *Profiles by jurisdiction* divulgado pelo IASB (2016) em seu *website*. Após a apresentação desses dados, primeiramente recordamos que na análise efetuada na seção 4.1 foram apresentados 11 países que estiveram representados no IASB através de cartas enviadas pelas suas academias: Alemanha, Austrália, Brasil, China, Colômbia, Estados Unidos, Finlândia, Holanda, Polônia, Reino Unido e Suécia. Desses países, apenas Estados Unidos e China ainda utilizam pronunciamentos contábeis internos, conforme explicado anteriormente nas notas da Tabela 2. No entanto, organizações acadêmicas dessas 2 jurisdições enviaram comentários ao IASB.

Os demais 9 países fazem parte do grupo de jurisdições que requerem o IFRS para todas, ou pelo menos para a maioria, das entidades com responsabilidade de prestação pública de contas em seus países. Uma vez que são 9 jurisdições dentre as 119 apresentadas, aproximadamente 92% dos países não estiveram representados no IASB através de cartas enviadas pelas suas academias.

4.3 Posicionamento das academias sobre as novas definições de ativo, passivo, receitas e despesas propostas no *Conceptual Framework*

Com a leitura das CL selecionadas, verificamos as opiniões acadêmicas em relação às novas definições propostas pelo IASB para os elementos das demonstrações financeiras. Em relação à nova definição de ativo, de acordo com o Quadro 2, de um total de 21 CL, 13 não manifestaram opinião (62%), 3 concordaram (14%) com a nova definição proposta pelo IASB, enquanto 4 concordaram parcialmente (19%) e 1 discordou (5%).

Quadro 2 - Opiniões das academias sobre a nova definição de Ativo

Países	Organizações	(1)	(2)	(3)	(4)
1. Alemanha	1. <i>Universität zu Köln</i>		X		
2. Austrália	2. <i>University of Technology Sydney</i>		X		
	3. <i>Swinburne University of Technology</i>		X		
	4. <i>University of Melbourne</i>			X	
3. Brasil	5. UNB - Universidade de Brasília				X
	6. <i>Group of Brazilian Academics</i>			X	
4. China	7. <i>Nanjing University</i>		X		
	8. <i>Nanjing University</i>		X		
	9. <i>Nanjing University</i>		X		
	10. <i>Nanjing University</i>			X	
5. Colômbia	11. <i>Universidad de San Buenaventura Bogota</i>		X		
	12. <i>Universidad Autónoma de Occidente de Cali</i>		X		
6. Estados Unidos	13. <i>California State University, Frersno</i>		X		
	14. <i>Columbia Business School</i>				X
7. Finlândia	15. <i>Hanken School of Economics</i>		X		
8. Holanda	16. <i>Vrije Universiteit Amsterdam</i>			X	
9. Polônia	17. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
	18. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
10. Reino Unido	19. <i>Open University Business School</i>	X			
	20. <i>Loughborough University</i>				X
11. Suécia	21. <i>University of Gothenburg</i>		X		

Fonte: Os autores (2017).

Já em relação à nova definição de passivo, conforme ao Quadro 3, 14 CL não manifestaram opiniões (67%), 4 concordaram (19%), 2 concordaram parcialmente (9%) e 1 discordou (5%).

Quadro 3 - Opiniões das academias sobre a nova definição de Passivo

Países	Organizações	(1)	(2)	(3)	(4)
1. Alemanha	1. <i>Universität zu Köln</i>		X		
2. Austrália	2. <i>University of Technology Sydney</i>			X	
	3. <i>Swinburne University of Technology</i>		X		
	4. <i>University of Melbourne</i>		X		
3. Brasil	5. UNB - Universidade de Brasília				X
	6. <i>Group of Brazilian Academics</i>				X
4. China	7. <i>Nanjing University</i>		X		
	8. <i>Nanjing University</i>		X		
	9. <i>Nanjing University</i>		X		
	10. <i>Nanjing University</i>		X		
5. Colômbia	11. <i>Universidad de San Buenaventura Bogota</i>		X		
	12. <i>Universidad Autónoma de Occidente de Cali</i>		X		
6. Estados Unidos	13. <i>California State University, Frersno</i>		X		
	14. <i>Columbia Business School</i>				X
7. Finlândia	15. <i>Hanken School of Economics</i>		X		
8. Holanda	16. <i>Vrije Universiteit Amsterdam</i>			X	
9. Polônia	17. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
	18. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
10. Reino Unido	19. <i>Open University Business School</i>	X			
	20. <i>Loughborough University</i>				X
11. Suécia	21. <i>University of Gothenburg</i>		X		

Fonte: Os autores (2017).

Já no Quadro 4, sobre a nova definição de receita, 15 CL não apresentaram opinião (71,5%), 2 concordaram (9,5%), 2 concordaram parcialmente (9,5%) e 2 discordaram (9,5%). Os mesmos percentuais foram obtidos no tocante à nova definição de despesa, conforme o Quadro 5.

Quadro 4 - Opiniões das academias sobre a nova definição de Receita

Países	Organizações	(1)	(2)	(3)	(4)
1. Alemanha	1. <i>Universität zu Köln</i>		X		
2. Austrália	2. <i>University of Technology Sydney</i>		X		
	3. <i>Swinburne University of Technology</i>		X		
	4. <i>University of Melbourne</i>		X		
3. Brasil	5. UNB - Universidade de Brasília				X
	6. <i>Group of Brazilian Academics</i>				X
4. China	7. <i>Nanjing University</i>		X		
	8. <i>Nanjing University</i>		X		
	9. <i>Nanjing University</i>		X		
	10. <i>Nanjing University</i>		X		
5. Colômbia	11. <i>Universidad de San Buenaventura Bogota</i>		X		
	12. <i>Universidad Autónoma de Occidente de Cali</i>		X		
6. Estados Unidos	13. <i>California State University, Frersno</i>		X		
	14. <i>Columbia Business School</i>			X	
7. Finlândia	15. <i>Hanken School of Economics</i>		X		
8. Holanda	16. <i>Vrije Universiteit Amsterdam</i>		X		
9. Polônia	17. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
	18. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
10. Reino Unido	19. <i>Open University Business School</i>	X			
	20. <i>Loughborough University</i>	X			
11. Suécia	21. <i>University of Gothenburg</i>			X	

Fonte: Os autores (2017).

Quadro 5 - Opiniões das academias sobre a nova definição de Despesas

Países	Organizações	(1)	(2)	(3)	(4)
1. Alemanha	1. <i>Universität zu Köln</i>		X		
2. Austrália	2. <i>University of Technology Sydney</i>		X		
	3. <i>Swinburne University of Technology</i>		X		
	4. <i>University of Melbourne</i>		X		
3. Brasil	5. UNB - Universidade de Brasília				X
	6. <i>Group of Brazilian Academics</i>				X
4. China	7. <i>Nanjing University</i>		X		
	8. <i>Nanjing University</i>		X		
	9. <i>Nanjing University</i>		X		
	10. <i>Nanjing University</i>		X		
5. Colômbia	11. <i>Universidad de San Buenaventura Bogota</i>		X		
	12. <i>Universidad Autónoma de Occidente de Cali</i>		X		
6. Estados Unidos	13. <i>California State University, Frersno</i>		X		
	14. <i>Columbia Business School</i>			X	
7. Finlândia	15. <i>Hanken School of Economics</i>		X		
8. Holanda	16. <i>Vrije Universiteit Amsterdam</i>		X		
9. Polônia	17. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
	18. <i>Warsaw School of Economics</i>		X		
10. Reino Unido	19. <i>Open University Business School</i>	X			
	20. <i>Loughborough University</i>	X			
11. Suécia	21. <i>University of Gothenburg</i>			X	

Fonte: Os autores (2017).

A *Open University Business School* discordou de todas as novas definições propostas, inclusive foi a única que discordou das novas definições de ativo e passivo. Foram diversos comentários e sugestões. Na visão de Mourik (2015, p. 7-12), para identificar os elementos das demonstrações financeiras e defini-los, precisa-se de uma conexão com o modelo de contabilidade financeira que subjaz a definição, reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das demonstrações.

Para a autora, o IASB tem a visão de que os elementos das demonstrações financeiras são: ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa, no entanto esses seriam elementos básicos para registro pelo método das partidas dobradas, não necessariamente são os únicos que precisam de definição para fins de reporte financeiro.

Conforme sugestões de Mourik (2015, p. 10), o ativo deveria ser definido como um elemento da demonstração financeira representado por caixa ou por bem econômico próprio, cujo:

- Direito de propriedade, controle e uso, geração de receita e recebimentos sejam legalmente executáveis pela entidade;
- Monetariamente quantificáveis de acordo com as características do mercado em que o bem é comprado ou vendido;
- Detido pela entidade que reporta a informação.

Já em relação ao passivo, o mesmo deveria ser definido como uma reivindicação legalmente executável para a entidade cumprir uma obrigação proveniente de transações, ações ou eventos passados, transferindo caixa ou outro bem econômico próprio para liquidá-la.

Com relação às receitas e despesas, Mourik (2015, p. 11-12) sugeriu que a definição fosse dividida. Em resumo, da seguinte forma:

- Receitas (despesas) realizadas: aumentos ou reduções nos lucros ou prejuízos correspondentes a aumentos (reduções) nos ativos ou reduções (aumentos) nos passivos, considerando que as incertezas provocadas por preços de mercado, flutuações de preços, taxas de desconto, taxas de câmbio, dentre outras, não estariam aplicáveis em decorrência da realização ocorrida.

- Receitas (despesas) realizáveis em lucros ou prejuízos: em relação à definição acima, neste caso, uma incerteza na mensuração ainda estaria aplicável e a chance disso não se materializar estaria a um nível de prudência de até 10%. Isso dependeria do nível de prudência que a entidade estaria comprometida.
- Ganhos (perdas) realizadas: neste caso, corresponderiam aos aumentos ou reduções em lucros ou prejuízos decorrentes da venda de bens de capital ou investimentos não-correntes que aumentam ativos ou reduzem passivos, sem incertezas de mensuração devido à realização ocorrida.
- Receitas e despesas realizáveis nos Outros Resultados Abrangentes (OCI): seriam aumentos ou reduções no OCI, correspondentes a aumentos (reduções) nos ativos ou reduções (aumentos) nos passivos, com uma incerteza na mensuração ainda aplicável e com chance disso não se materializar a um nível de risco acima de 10%. Essas receitas e as despesas deverão ser *recycled* quando da realização.
- Ganhos (perdas) realizáveis nos Outros Resultados Abrangentes (OCI): seriam aumentos ou reduções no OCI, decorrentes de atividade anormal da entidade que reporta a informação, correspondentes aos aumentos (reduções) em ativos ou reduções (aumentos) em passivos, mensuráveis e realizáveis, em que as incertezas de mensuração ainda seriam aplicáveis. Os ganhos ou perdas também devem ser *recycled* quando da realização.

A *Loughborough University* também discordou das definições propostas para receita e despesa, se juntando nesse sentido à *Open University Business School*, porém com argumentos diferentes. Em relação à definição de receitas, o principal argumento de Higson (2015, p. 4) foi que da forma como está a definição proposta pelo IASB, a reavaliação de um ativo atenderia à definição de receita, porém isso não poderia ser convertido em um dispêndio para, por exemplo, pagar dividendos. Já com relação à despesa, o autor entende que a definição tradicional é que a mesma está associada com receitas registradas na demonstração do resultado, exceto quando a prudência ditar um imediato reconhecimento de uma diminuição de um ativo.

A Universidade de Brasília (UNB) concordou com todas as definições propostas pelo IASB. Na visão dessa academia, conforme Niyama (2015, p. 4), definir o ativo como um recurso econômico presente satisfaz a premissa de valor preditivo da informação contábil e não faria sentido utilizar informações que não fossem relativas ao presente para suportar empiricamente os fluxos de caixa. Entre outras considerações efetuadas, foi ressaltado que a habilidade de produzir benefícios econômicos não é necessariamente uma condição para o reconhecimento de um ativo ou passivo, mas um prudente exercício de julgamento que é essencial que seja feito.

Já o Grupo de Acadêmicos Brasileiros concordou com todas as novas definições propostas, exceto sobre o ativo, concordando parcialmente com esta. Para o grupo, a nova definição de ativo deveria ser: “Ativos são benefícios econômicos acumulados para uma entidade como resultado do uso individual ou combinado dos recursos controlados pela mesma” (MARTINS; CARDOSO, 2015, p. 9, tradução nossa). Eles explicaram que o benefício econômico surge do uso de um recurso, que em contabilidade é utilizado para representar esse benefício, e utilizar a noção de recurso econômico na definição de ativo pode gerar um entendimento equivocado de que para um ativo existir somente um recurso é necessário, o que não seria verdadeiro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em maio de 2015, o IASB divulgou uma proposta de revisão do *Conceptual Framework for Financial Reporting* existente, contendo novas definições para ativo, passivo, receita e despesa. Nesse

processo, companhias, órgãos reguladores e acadêmicos puderam submeter comentários ao órgão regulador.

No ambiente acadêmico e meses antes dessa divulgação, Martins (2014), Glover (2014), Zeff (2014) e Macve (2014) publicaram, em periódicos de contabilidade, suas opiniões sobre uma inversão de papéis entre acadêmicos e normatizadores contábeis. Nesse contexto, tem sido almejada uma maior aproximação da academia junto ao mundo normatizador, através do reforço de pesquisas conceituais e oferecimento das mesmas para suporte às normatizações.

Diante desse cenário, com a intenção de perceber a movimentação das academias junto ao IASB durante o período em que o órgão normatizador esteve aberto para recebimento de comentários e sugestões, o problema de pesquisa envolveu a investigação das academias que enviaram CL ao IASB e discutiram com esse órgão normatizador as novas definições de ativo, passivo, receita e despesa propostas no *Exposure Draft - Conceptual Framework* emitido em maio de 2015.

De um total de 235 cartas recebidas pelo IASB, 21 foram enviadas por academias de 11 países diferentes: Alemanha, Austrália, Brasil, China, Colômbia, Estados Unidos, Finlândia, Holanda, Polônia, Reino Unido e Suécia. Desses países, Estados Unidos e China ainda utilizam pronunciamentos contábeis internos.

Atualmente, há 119 países ou jurisdições onde o IFRS é requerido para todas, ou para a maioria, das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas. Como apenas 9 países estiveram representados no IASB por CL enviadas por pelo menos uma academia, 92% não estiveram representados neste processo.

Dentre as CL enviadas ao IASB, o país com o maior número de universidades envolvidas foi o Brasil, foram 11 no total. Além da carta enviada pela UNB, a carta enviada pelo *Group of Brazilian Academics* conta com professores, mestres ou doutores de 10 universidades brasileiras. São elas: UFRJ, USP, UFPB, FECAP, UERJ, IBMEC, Mackenzie, FGV, UFES e PUC-SP.

Em relação à nova definição de ativo, 62% das CL não manifestaram opiniões; 14% concordaram com a nova definição; 19% concordaram parcialmente e 5% discordaram. Sobre a nova definição de passivo, 67% das CL não manifestaram opiniões; 19% concordaram com a nova definição; 9% concordaram parcialmente e 5% discordaram. Já em relação às novas definições de receita e despesa, 71,5% não apresentaram opiniões, 9,5% concordaram com as novas definições, 9,5% concordaram parcialmente e 9,5% discordaram.

A carta mais densa foi do Reino Unido, enviada pela *Open University Business School*. Esta academia discordou de todas as novas definições propostas pelo IASB, apresentando suas justificativas e dando novas sugestões para as definições de ativo, passivo, receita e despesa. Vale comentar que as academias do Reino Unido e da Suécia apresentaram referências bibliográficas, fornecendo as bases teóricas das opiniões.

A *Loughborough University*, do Reino Unido, também discordou das definições propostas para receita e despesa, se juntando nesse sentido à *Open University Business School*, porém com argumentos diferentes. O principal argumento foi em relação à nova definição de receita explicando que da forma como a mesma está, a reavaliação de um ativo atenderia à definição, porém isso não poderia ser convertido em dispêndio para pagar dividendos, por exemplo.

Com relação às academias brasileiras, a UNB concordou com as definições propostas pelo IASB e o Grupo de Acadêmicos Brasileiros concordou parcialmente com a nova definição de ativo. Para o grupo, a nova definição de ativo poderia ser: “Ativos são benefícios econômicos acumulados para uma entidade como resultado do uso individual ou combinado dos recursos controlados pela mesma.” (MARTINS; CARDOSO, 2015, p. 9, tradução nossa). O benefício econômico surge do uso de um recurso, que em contabilidade é utilizado para representar esse benefício, e utilizar a noção de recurso econômico na definição de ativo pode gerar um entendimento equivocado de que para um ativo existir somente um recurso é necessário, o que não seria verdadeiro.

Os achados desse estudo fortalecem o argumento de Martins (2014) de que a academia precisa se aproximar mais de discussões junto aos normatizadores para elaboração ou alterações das normas contábeis, visto que somente 9 países estiveram representados no IASB através de suas academias, de um total de 119 países onde o IFRS é requerido para todas, ou para a maioria, das entidades locais com responsabilidade de prestação pública de contas. Temos o posicionamento que os acadêmicos podem muito contribuir, principalmente os professores das universidades brasileiras.

No entanto, este estudo não permite generalização sobre o comportamento das academias em relação à sua sinergia com o IASB, pois a participação das mesmas em outros projetos de normatização pode ter sido mais intensa. Além disso, pode ser que muitos países não estejam representados através de CL de suas academias por uma falta de desenvolvimento da ciência contábil internamente, seja por uma carência de universidades ou por questões práticas, como falta de oportunidades ou de interesse no tema.

Dessa forma, como sugestões de trabalhos futuros, recomenda-se: (i) que análise semelhante seja feita para outros projetos de normatização; (ii) que as opiniões das academias também sejam analisadas em outras seções da nova estrutura conceitual; (iii) estudos que identifiquem países aderentes ao IFRS, mas que possuem carência de contadores profissionais, acadêmicos e universidades, não só com o intuito de ajudar a explicar a baixa participação das academias, mas também dar ao IASB informações que possam incentivar a criação de projetos de desenvolvimento contábil em outros países.

REFERÊNCIAS

BALL, R.; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of accounting research**, Chicago, v. 6, n. 2, p. 159-178, 1968.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Análise de conteúdo clássica: uma revisão**. In: Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2005. cap. 8.

BROUWERA, 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**, Amsterdam, v. 45, n. 5, p. 547-571, 2015.

CARMO, C. H. S. do. **Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas**. 2014. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOVER, J. Have Academic Accountants and Financial Accounting Standard Setters Traded Places? **Accounting Economics and Law: a Convivium**. p. 17-26, 2014.

HIGSON, A. **Loughborough University Leicestershire**. International Accounting Standard Board, Londres, 22 out. 2015. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Comment-letters.aspx>. Acesso em: 19 maio 2016.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB). **Comment letters**. Disponível em: <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Comment-letters.aspx>. Acesso em: 23 out. 2017.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB). **Exposure Draft - Conceptual Framework for Financial Reporting**. Maio 2015. Disponível em: http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf>. Acesso em: 23 out. 2017.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB). **Jurisdiction profiles**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>. Acesso em: 19 maio 2016.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB). **2016 pocket guide**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/2016-pocket-guide.pdf>. Acesso em: 19 maio 2016.

IUDICIBUS, S.; MARTINS, E. A. Estudando e pesquisando teoria: o futuro chegou? **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 11, n. 1, p. 6-24, jan./mar., 2015.

LIKERT, R. **A technique for the measurement of attitudes**. Nova York: Woodworth, 1932.

MACVE, R. Trading places: a UK (and IFRS) comment. **Accounting Economics and Law: a Convivium**. p. 27-40, 2014.

MARTINS, E. Inversão de papéis. **Revista de Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 25, n. 65, p. 99-110, maio/ago., 2014.

MARTINS, E.; CARDOSO, R. L. (Coords.). **Group of Brazilian Academics**. International Accounting Standard Board, 25 nov. 2015. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Comment-letters.aspx>. Acesso em: 19 maio 2016.

MOURIK, C. V. **Open University Business School**. International Accounting Standard Board, Milton Keynes, 15 out. 2015. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Comment-letters.aspx>. Acesso em: 19 maio 2016.

NASCIMENTO, J. C. H. B. do; DORNELLES, O. M.; SZUSTER, N. 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**, Natal, v. 8, n. 2, jul./dez., 2016.

NIYAMA, J. K. (Coord.). **Brasília's University**. International Accounting Standard Board, Brasília. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Comment-letters.aspx>. Acesso em: 19 maio 2016.

SZUSTER, N.; CARDOSO, R. L.; SZUSTER, F. R.; SZUSTER, F. R.; SZUSTER, F. R. **Contabilidade Geral: introdução à contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ZEFF, S. A. Some historical reflections on “Have academic and the standard setters traded places?” **Accounting Economics and Law: a Convivium**, p. 41-48, 2014.