



São Paulo, 29 a 31 de Julho de 2015

**Contabilidade e Controladoria
no Século XXI**

**Contribuições ao *Exposure Draft ED/2013/9 – IFRS for SMEs*: Uma Análise das
Opiniões de Agentes Econômicos sobre as Propostas de Mudanças para Pequenas e
Médias Empresas**

MARCO TÚLIO JOSÉ DE BARROS RIBEIRO

Universidade Federal de Pernambuco

ALINE RÚBIA FERRAZ DE FREITAS

Universidade Federal de Pernambuco

LUIZ CARLOS MARQUES DOS ANJOS

Universidade Federal de Pernambuco

MARINA FIDELIS JERÔNIMO DE OLIVEIRA

Universidade Federal de Pernambuco

Resumo

Como as pequenas e médias empresas (PMEs) possuem uma importante posição na economia mundial, as informações contábeis prestadas por elas devem ter o mesmo papel. Tendo como base o fato de que as economias dos países são fortemente sustentadas pelas PMEs, o IASB, enquanto órgão normatizador, elaborou as *IFRS for SMEs* que procuram conter um padrão de qualidade e transparência para melhor tomada de decisões dos seus usuários. O presente estudo se inscreve nos esforços direcionados em se conhecer adequadamente todo o processo de mudanças das *IFRS for SMEs* em diferentes culturas, para que se cumpra o objetivo das normas relativo a um melhor padrão contábil no auxílio do processo decisório de seus usuários. A pesquisa busca um melhor entendimento com relação às propostas de alteração do IASB para as *IFRS for SMEs*, cujo objetivo é analisar o posicionamento dos grupos econômicos respondentes tendo como base as cartas-comentários do *EXPOSURE DRAFT ED/2013/9 - IFRS for SMEs* (ED) enviadas ao IASB. Realizou-se uma análise de conteúdo das opiniões remetidas ao IASB e, de forma complementar, após o conhecimento dos posicionamentos dos agentes econômicos, a utilização da prova não-paramétrica de Kruskal-Wallis (K-W) para verificar se as divergências das opiniões entre as questões são estatisticamente significativas, ou seja, se as divergências entre as questões significam diferenças efetivas ou se representam apenas variações casuais. O panorama das opiniões foi predominantemente positivo e indiferente, com todas as médias situadas entre as zonas de concordância e indiferença, demonstrando que, apesar dos argumentos contrários, há certo alinhamento frente ao que o IASB propõe em alterar para as *IFRS for SMEs*, como, por exemplo, sobre o uso do termo “capacidade fiduciária” bem como o reconhecimento e mensuração de impostos diferidos.

Palavras chave: Pequenas e Médias Empresas, *IFRS for SMEs*, *Exposure Draft*.

1. Introdução

As mudanças em termos de edições de normas de contabilidade buscam se fundamentar na necessidade do maior detalhamento de informações contábeis aos usuários nos mais diferentes cenários econômicos, requerendo transparência e qualidade da informação.

Como as pequenas e médias empresas (PMEs) possuem uma importante posição na economia mundial, as informações contábeis prestadas por elas devem ter o mesmo papel. O desenvolvimento da *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* em 2009 pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* foi fruto de um projeto iniciado em 2003, cuja justificativa se baseava nas diferenças entre as PMEs e as grandes empresas, tanto em relação aos usuários e suas necessidades de obter informações financeiras, bem como em relação à utilização de tais informações. (Sava, Mârza, & Esanu, 2013)

Tendo como base o fato de que as economias dos países são fortemente sustentadas pelas PMEs, o IASB, enquanto órgão normatizador, elaborou uma norma específica para as PMEs que procurou conter um padrão de qualidade e transparência para melhor tomada de decisões dos seus usuários. Neste contexto, as Normas Internacionais de Contabilidade para as Pequenas e Médias Empresas (*IFRS for SMEs*) apresentam simplificações substanciais em comparação às Normas Internacionais de Contabilidade Completas (*Full IFRS*). A exemplo, cita-se a redução da evidenciação de itens em notas explicativas e simplificações relacionadas à mensuração de elementos das demonstrações contábeis. (Almeida, Cardoso, Rodrigues, & Zanoteli, 2013)

As *IFRS for SMEs* foram adotadas no Brasil no ano 2009 por meio da edição do Pronunciamento Técnico de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável pela tradução e pela emissão das IFRSs no Brasil. Reforçando o conjunto de princípios estabelecidos pelo CPC, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a NBC TG 1000 por meio das Resoluções nº 1.255/2009, 1.285/2010 e 1.319/2010, cuja norma reflete inteiramente o conteúdo da CPC PME e obriga o profissional legalmente registrado no Conselho de classe a utilizar tais orientações. (Pedroza, 2013)

De forma geral, os benefícios gerados pela referida norma encontram-se na comparabilidade entre os relatórios financeiros de um grande número de entidades, com fornecimento de informações mais harmonizadas aos *stakeholders* (investidores, parceiros de negócios e credores), utilização de uma mesma linguagem contábil na transmissão da informação e aumento da confiança nos relatórios financeiros baseado na satisfação das necessidades dos usuários das informações contábeis. (Pascu & Vasiliu, 2011)

Por outro lado, da mesma forma que há benefícios, também há desafios neste processo de adoção. Um fato que vem se destacando desde a aprovação das Normas Internacionais de Contabilidade pelo IASB (tanto no que se refere às *IFRS for SMEs* como às *Full IFRS*) é o que se refere às diferenças culturais entre países e jurisdições. Em outras palavras, as características nacionais (ambiente político e econômico, regulamentação contábil e impacto tributário na contabilidade, por exemplo) têm influenciando a maneira de como as normas são aplicadas. Fatores como o papel do Estado, o tipo de sistema legal em vigor, a relação entre contabilidade e tributação ou o papel da profissão contábil podem impactar de maneira significativa as práticas contábeis. (Almeida et al, 2013; Alexander, Britton, & Jorissen, 2011)

O presente estudo se inscreve nos esforços direcionados em se conhecer adequadamente todo o processo de mudanças das *IFRS for SMES* em diferentes culturas, para

que se cumpra o objetivo das normas relativo a um melhor padrão contábil no auxílio do processo decisório de seus usuários.

Diante do exposto, a pesquisa busca um melhor entendimento com relação às propostas de alteração do IASB para as *IFRS for SMEs*, cujo objetivo é analisar o posicionamento dos grupos econômicos respondentes tendo como base as cartas-comentários do *EXPOSURE DRAFT ED/2013/9 - IFRS for SMEs (ED)* enviadas ao IASB.

Como justificativa para a realização desta investigação, tem-se que os conteúdos das sugestões de alterações para o ED em questão devem ser comparados e melhor compreendidos, pois estes podem trazer impactos substanciais de adequação nos ambientes em que as *IFRS for SMEs* são implementadas.

Para o desenvolvimento de pesquisa, na Seção 2 serão discutidas as contribuições teóricas em torno do processo de regulação contábil. Já na Seção 3, os procedimentos metodológicos para o alcance do objetivo de pesquisa serão detalhados, visando a análise dos resultados, expostos na Seção 4, seguida das considerações finais na Seção 5.

2. Revisão da Literatura

2.1 As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas às Pequenas e Médias Empresas

Os padrões globais de relatórios financeiros para as PMEs apresentam aspectos relevantes, pois os benefícios de informações contábeis comparáveis internacionalmente não estão limitados a grandes empresas cuja dívida ou instrumentos de capital próprio são negociados nos mercados de capitais. As PMEs e os utilizadores das suas demonstrações financeiras também podem se beneficiar de informação financeira internacionalmente comparada, visto que elas se relacionam com instituições financeiras, fornecedores e clientes. (IASB, 2009)

Conceitualmente, de acordo com a NBC T 19.41, cuja sigla e numeração foram alteradas pela resolução CFC nº 1.329/11 para NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, PMEs são definidas como entidades que não possuem obrigação pública de prestação de contas e possuem responsabilidade de elaborar suas demonstrações financeiras para fins gerais aos usuários externos (incluindo proprietários que não estão envolvidos com os negócios, credores existentes e potenciais, além de agências de avaliação de crédito). Por outro lado, o IASB não prescreve quantitativamente o tamanho das entidades para os quais a norma seria mais adequada de modo que os reguladores nacionais poderão decidir os critérios de tamanho em atendimento às suas especificidades. (CFC, 2010; CFC, 2011; IASB, 2009)

Para o contexto brasileiro, CFC (2010) salienta que sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte. Em geral, as sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas como pequenas e médias empresas.

Além do mais, o termo PME adotado pela Norma não inclui as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07, as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela

Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto. (CFC, 2010)

2.2 Aspectos Relacionados à Implantação das Normas Internacionais de Contabilidade

As vantagens potenciais da implementação das IFRS, de forma geral, incluem uma maior transparência nas demonstrações financeiras, menor custo de capital, aumento da comparabilidade das demonstrações contábeis, aumento da confiabilidade de relatórios internos e satisfação das exigências de instituições para concessão de recursos financeiros. Em contrapartida, os sistemas jurídicos e políticos de cada país e a falta de uma interpretação uniforme (já que as normas são baseadas em princípios, que exigem julgamento) são alguns dos principais desafios da convergência. (Uyar & Gungormus, 2013; Irvine & Ryan, 2013)

Lopes (2009), com relação aos sistemas jurídicos nacionais, elucida que há duas grandes tradições no direito. O chamado direito romano ou *code law*, e o direito consuetudinário ou *common law*. Essas duas visões têm objetivos didáticos, uma vez que é pouco provável encontrar um país que adote puramente um ou outro modelo. O direito consuetudinário normalmente é adotado em países que fizeram parte do império britânico. Os Estados Unidos, Canadá, Austrália, Nova Zelândia, Malásia são alguns exemplos, além do próprio Reino Unido. Já o direito romano é normalmente praticado em países que estiveram sob influência do império romano inicialmente e posteriormente sob a influência francesa. A França, Alemanha, Itália, Portugal e Espanha são os principais exemplos dessa tradição na Europa. Em consequência, os países que foram colônias ibéricas na América do Sul adotam, naturalmente, o regime de direito romano.

As principais diferenças entre os regimes *code law* e *common law* estão na origem e força das leis. No direito romano, as normas emanam do texto legal, ou seja, para que algo tenha valor é necessário que haja uma menção clara e específica na lei. Já no direito consuetudinário, a origem da regulamentação está mais ligada aos costumes e tradições. (Lopes, 2009)

No contexto das evidências internacionais, Lopes e Martins (2005) ainda elencam alguns aspectos institucionais que podem afetar a contabilidade, a saber: força da profissão contábil, impacto tributário na contabilidade e regulamentação.

Em relação à força da profissão contábil, há uma relação direta entre o prestígio e a relevância da profissão contábil com a estrutura legal dos países. Países que possuem o modelo *common law* possuem profissões contábeis auto regulamentadas com enorme impacto social e prestígio, de modo que a profissão venha a influenciar o conteúdo dos pronunciamentos e eventuais regulamentações contábeis que estão, normalmente, na esfera governamental no caso dos países de direito romano ou *code law*. (Ball, Kothari, & Robin, 2000; Lopes & Martins, 2005)

No que se refere ao impacto tributário na contabilidade, Lopes e Martins (2005) afirmam que o mesmo está relacionado ao grau de influência que a legislação tributária exerce. A influência da legislação tributária na contabilidade é muito pequena em países como o Reino Unido, onde a contabilidade e a tributação são tratados como assuntos diferentes, com certificações profissionais próprias, inclusive. No caso da Alemanha, a contabilidade confunde-se com o código tributário, com inexistências de um corpo teórico próprio e estruturas conceituais básicas.

Com respeito à regulamentação, nenhum país pode ser classificado como pertencente integralmente a um dos dois grupos (*common Law* ou *code law*), tal como enfatizado anteriormente. Entretanto, pode-se afirmar que em países de direito consuetudinário (*common law*), a contabilidade tende a ser menos regulada e a regulação existente tende a ser emitida

por órgãos da iniciativa privada de forma que o governo possui menos influência no processo de regulação. Mesmo quando órgãos governamentais possuem a autoridade de regulamentar a profissão e as práticas contábeis, estes transferem tal autoridade para órgãos privados que acomodam membros da profissão e do mercado em seus Tabelas decisórias. Em estruturas legais mais voltadas ao modelo do direito romano ou *code law*, a contabilidade é normalmente regulada diretamente pelo governo central. (Lopes & Martins, 2005)

Neste sentido, o espaço da regulação contábil permite uma análise do processo de mudança, identificando as limitações e os atores envolvidos, além dos temas e ideias que são discutidos em tal contexto. (Nicholls, 2010)

A exemplo, cita-se Schiebel (2007) que desenvolveu uma pesquisa com relação à análise do processo de consulta utilizada pelo IASB, no caso o ED, cujos resultados apontam que há indicativos sobre a existência de um baixo nível de participação dos utilizadores em todo o processo. Enquanto que o objetivo explícito da *IFRS for SMEs* é satisfazer com informações contábeis os usuários externos, a maior parte das cartas-comentários recebidas durante o processo normativo são oriundas de agências de normatização e empresas de contabilidade e auditoria.

2.3 O processo normativo do IASB

Com relação ao seu processo normativo, o IASB possui uma estrutura dividida em seis etapas, cujo objetivo é trazer transparência ao processo. As etapas definidas pelo referido órgão são as seguintes: definição de uma agenda, planejamento do projeto, desenvolvimento e publicação do documento de discussão (*Discussion Paper*), desenvolvimento e planejamento da minuta de exposição (*Exposure Draft*), elaboração e publicação da *IFRS*, além de um programa de revisão após a norma ser publicada. (IASB, 2013; IASB, 2014)

Na fase de desenvolvimento de uma agenda, o IASB leva em consideração os pontos relacionados à relevância para o usuário da informação, bem como a confiabilidade informacional que pode ser dada. Em seguida, o órgão decidirá se conduzirá um projeto de forma individual ou em parceria com algum regulador nacional que possua pesquisas avançadas sobre o assunto. (Matos, Gonçalves, Niyama, & Marques 2013)

As fases *Discussion Paper* e *Exposure Draft* possuem uma abertura para recebimento de comentários dos interessados. Nesses momentos, são emanadas opiniões de forma ativa, direcionadas aos membros do Conselho do IASB. Os comentários julgados coerentes são respondidos ou alterados nas normas, havendo uma publicação das respostas do IASB quanto aos comentários recebidos no sítio do órgão. (IASB, 2013; IASB, 2014)

Em particular, o principal meio de consulta pública do processo normativo do IASB é o *Exposure Draft*. Trata-se de uma etapa obrigatória e, diferente do *Discussion Paper*, apresenta uma proposta concreta para emissão de uma norma ou proposta de alteração de uma já existente. Para elaboração do *Exposure Draft*, o IASB leva em conta as pesquisas e as recomendações de seu *staff*, bem como as cartas-comentários recebidas pelos documentos de discussão e as sugestões realizadas pelo Conselho Consultivo e outros normatizadores, além dos comentários recebidos nas seções públicas do órgão. Para a aprovação da minuta do *Exposure Draft* se faz necessário votos de 2/3 dos membros do Conselho do IASB. Em seguida, a minuta aprovada é publicada para comentários na página do IASB na internet. (Carmo, 2014)

Entretanto, vários aspectos da *IFRS for SMEs* (na época em forma de ED) necessitavam de um estudo mais profundo com relação às reais necessidades dos utilizadores da informação contábil. (Di Pietra et al, 2008). Como exemplo, cita-se o tamanho da empresa, haja vista que de forma geral, as empresas de maior tamanho demandam relatórios financeiros

mais sofisticados, pois estas possuem maior diversidade de usuários e estrutura de *stakeholders*. Desta forma, as empresas menores, por não terem essa necessidade de demanda informacional, podem não compreender a extensão dos benefícios provenientes da comparabilidade internacional das demonstrações financeiras. (Eierle & Haller, 2009)

3. Metodologia

O procedimento metodológico utilizado foi aquele proposto por Tavares, Paulo, Anjos e Carter (2013), cujo estudo analisou as opiniões das firmas sobre a obrigação de desempenho onerosa a partir das cartas-comentários enviadas ao *Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers* com respeito à questão 4. A presente pesquisa analisou todas as sete questões de alterações para a *IFRS for SMEs*, propostas pelo IASB. A questão 8 não foi analisada, pois esta reflete apenas os comentários adicionais a serem acrescentados, não configurando, assim, um posicionamento claro de opinião em relação à norma.

As cartas-comentários foram analisadas tomando-se por base os grupos de interesse, os quais foram classificados da seguinte forma: Grupo 1 (Contadores e Auditores), Grupo 2 (Órgãos Reguladores de Normas), Grupo 3 (Órgãos Reguladores de Classe), Grupo 4 (Demais Associações e Instituições) e Grupo 5 (Universidades). Desta forma, buscou-se confrontar as opiniões dos grupos elencados e assim ajudar a entender as opiniões dos grupos de todas as partes do mundo.

Ao todo foram recebidas pelo IASB 55 opiniões, excluídas as idênticas encaminhadas pela mesma entidade. De forma a alcançar uma melhor elucidação com respeito à origem das cartas-comentários, a Tabela 1 abaixo as segrega de acordo com os cinco grupos de interesses observados:

Tabela 1: Respondentes do *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs* separados por grupo de interesses

Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Grupo 5
<i>Contadores e Auditores</i>	<i>Órgãos reguladores de normas</i>	<i>Órgãos de registro de classe</i>	<i>Demais associações e Instituições</i>	<i>Universidades</i>
1) BDO International – London	1) Accounting Standards Committee of Germany	1) Chartered Accountants Ireland – Dublin	1) Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade - São Paulo	1) Macquarie University - Sydney
2) Crowe Horwath – New York	2) Accounting Standards Council Singapore	2) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	2) Association of Accounting Technicians – London	2) Universidad Autónoma de Madrid e ETEA Universidad Loyola Andalucía
3) Deloitte – London	3) Asian-Oceanian Standard-Setters Group	3) Federation of European Accountants – Brussels	3) Compliance Executive - The Association of International Accountants - London	3) University of Münster
4) Ernst & Young – London	4) Australian Accounting Standards Board	4) Hong Kong Institute of Certified Public Accountants	4) VMEBF Bilanzierung in Familienunternehmen - Weinheim	
5) European Federation of Accountants and Auditors for SMEs – Brussels	5) China Accounting Standards Committee	5) Institute of Certified Management Accountants of Sri Lanka		
6) Grant Thornton – London	6) Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera			
7) Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) – Düsseldorf	7) European Financial Reporting Advisory			
8) Instituto de Contabilidad y				

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

Auditoría de Cuentas– Madrid	Group – Brussels	6) Institute of Certified Public Accountants in Israel		
9) Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores; Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	8) Financial Reporting Council – London	7) Institute of Certified Public Accountants of Kenya		
10) Kingston Smith – London	9) Grupo Latino americano de Emisores de Normas de Información Financiera – Buenos Aires	8) The Association of Chartered Certified Accountants – London		
11) KPMG – London	10) International Federation of Accountants – New York	9) The Institute of Chartered Accountants in Australia		
12) Mazars – Paris	11) Korea Accounting Standards Board	10) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - London		
13) Moore Stephens – London	12) Malaysian Accounting Standards Board	11) The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka		
14) PricewaterhouseCoopers (PWC) – London	13) Norsk Regnskaps Stiftelsen – Oslo	12) The Japanese Institute of Certified Public Accountants		
15) RSM International – London	14) Organismo Italiano di Contabilità – The Italian Standard Setter	13) The Malaysian Institute of Certified Public Accountants		
16) World Council of Credit Unions – Washington/DC	15) Raad Voor de Jaarverslaggeving – Amsterdam	14) The South African Institute of Chartered Accountants		
	16) The Indonesian Financial Accounting Standards Board – Jakarta	15) Wirtschaftsprüferkammer – Berlin		
		16) Zambia Institute of Chartered Accountants – Lusaka		
Total = 29,09%	Total = 29,09 %	Total = 29,09%	Total = 7,27%	Total = 5,46%
Total = 55 respondentes (100%)				

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com os dados dispostos na Tabela 1, verificou-se que há uma maior concentração dos respondentes nos Grupos 1 (Contadores e Auditores), 2 (Órgãos Reguladores de Normas) e 3 (Órgãos de Registro de Classe), representando 87,27% das opiniões. Tal distribuição também foi observada nos estudos de Schiebel (2007).

As cartas-comentários foram lidas na íntegra, e analisadas por meio da análise de conteúdo com o objetivo de compreender o posicionamento de cada grupo em relação às questões propostas pelo IASB para alteração.

As questões, em linhas gerais, são as seguintes:

Questão 1: Há conhecimento de casos em que o uso do termo “capacidade fiduciária” criou incerteza, ou tal termo precisa ser substituído?

Questão 2: As alterações realizadas na Seção 29 (imposto de renda) são apropriadas para as PMEs e os usuários de suas demonstrações financeiras?

Questão 3: Há concordância quanto as alterações propostas com relação a comparabilidade e compreensibilidade das demonstrações financeiras?

Questão 4: As alterações realizadas tendo como base o *Request for Information (RFI)* emitido em junho de 2012 são suficientes?

Questão 5: Há concordância sobre uma aplicação retroativa das alterações?

Questão 6: Há concordância que a data de vigência das alterações ao *IFRS for SMEs* seja em um ano após as alterações, com possibilidade de adoção antecipada?

Questão 7: É suficiente que as alterações para o *IFRS for SMEs* sejam feitas a cada três anos, com possibilidade de questões mais urgentes serem analisadas com mais frequência?

As opiniões sobre as sete questões foram classificadas em três níveis de opiniões, sendo: opinião positiva, opinião negativa ou indiferente. Segundo Tavares et al (2013), a opinião é considerada “positiva” quando nenhuma oposição à questão for inserida no texto da carta. Por outro lado, é classificada como “negativa” quando for observada qualquer oposição em relação à questão da proposta e, por fim, “indiferente” quando os respondentes não se posicionam sobre a questão ou solicita apenas informações adicionais ou apresenta argumentos positivos e negativos ao mesmo tempo.

De forma complementar a análise de conteúdo, após o conhecimento dos posicionamentos dos agentes econômicos, será utilizada a prova não-paramétrica de Kruskal-Wallis (K-W) para verificar se as divergências das opiniões entre as questões são estatisticamente significativas. As opiniões “negativa”, “indiferente” e “positiva” foram admitidas como sendo “1”, “2” e “3”, respectivamente. Os dados foram digitados e tratados no SPSS (*Statistical Package for the Social Science*) versão 17.0, com um nível de significância α em 5% de probabilidade. Segundo Siegel e Castellan Jr. (2006), além de Martins e Domingues (2011), a questão é decidir se as divergências de opiniões entre as questões significam diferenças efetivas ou se representam apenas variações casuais.

4. Análise dos Resultados

Inicialmente, buscou-se identificar a origem do envio das cartas-comentários. Na Figura 1 a seguir, observam-se os resultados distribuídos por continentes:

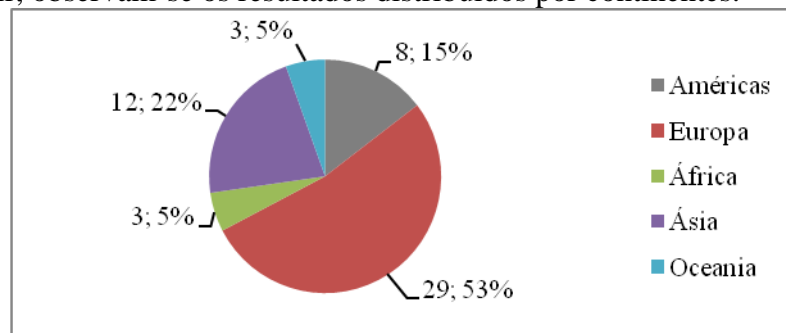


Figura 1: Participação por Continentes ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

Verifica-se que a maior parte das opiniões (53%) é oriunda do continente europeu, representando 29 opiniões das 55 analisadas. Na ordem, as demais cartas-comentários são originárias do continente asiático (representando 22%), das Américas (15%), bem como da África e Oceania (somados em 10%).

Vale ressaltar que, das oito opiniões encaminhadas ao IASB pelo continente americano, quatro são da América do Norte (três dos Estados Unidos e uma do México), uma da América Central (Guatemala) e três da América do Sul (duas da Argentina e uma do Brasil).

Na sequência do processo de análise, observou-se o conteúdo das cartas em cada uma das questões. A primeira questão das cartas-comentários tratou sobre o significado de “capacidade fiduciária”. Na fase *Discussion Paper* o IASB recebeu um *feedback* que o significado de “capacidade fiduciária” não estava claro. No entanto, os respondentes, em geral, não sugeriram alternativas que ajudariam a esclarecer o significado de “fiduciário”. Para o IASB, o uso deste termo não aparece para criar incertezas. Agora, na fase ED, o *board* formula a seguinte questão: Há conhecimento de casos em que o uso do termo “capacidade fiduciária” criou incerteza, ou tal termo precisa ser substituído?

A Figura 2 a seguir fornece o quantitativo proporcional dos tipos de opiniões quanto à primeira questão.

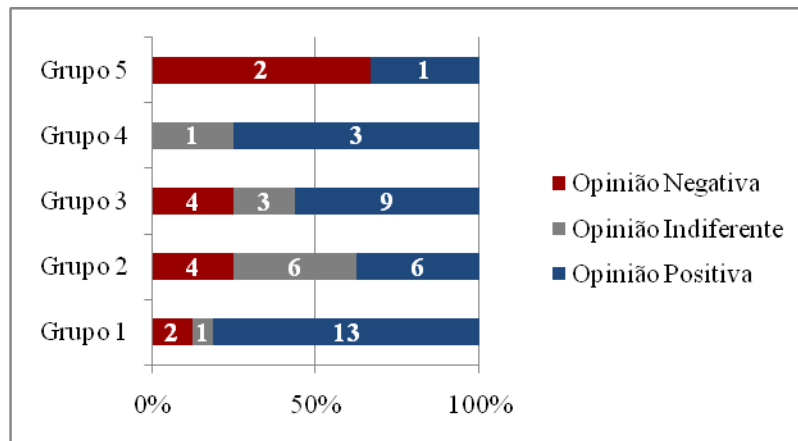


Figura 2: Questão 1 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

Por meio dos dados analisados, verificou-se que há uma tendência dos Grupos 1, 3 e 4 (respectivamente, contadores e auditores, órgãos de registro de classe e outras entidades) em concordar que o uso do termo “capacidade fiduciária” gera incerteza e/ou precisa ser esclarecido ou até mesmo substituído. Por outro lado, quanto aos Grupos 2 e 5, formado, respectivamente por órgãos reguladores de normas e universidades, há um posicionamento claro que o termo “capacidade fiduciária” não gera controvérsias ou que não há dúvidas sobre o termo, pois das dezesseis entidades do Grupo 2, quatro são contrários e seis indiferentes, e das três entidades do Grupo 5, duas se posicionaram que a definição do termo é claro. Em geral, as opiniões enfatizam que o termo pode gerar dúvidas quando se referir a certas empresas. No caso, quando da execução da atividade, a entidade capta e administra recursos de um grande grupo de pessoas que não são envolvidos na gestão da empresa, há aqueles que defendem a tese de que essas empresas estariam atuando como agente fiduciário, enquanto que outros argumentam contra.

A segunda questão analisada tratou sobre a proposta de alinhar os principais princípios da Seção 29 (Imposto de Renda) com o IAS 12 (Tributos sobre o Lucro), para

reconhecimento e mensuração de impostos diferidos. O IASB considera que o princípio de reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos é apropriado para as PMEs. Por outro lado, o Conselho Consultivo do IASB indaga se as alterações realizadas na Seção 29, cujo documento se encontra anexo ao ED, são apropriadas para as PMEs e os usuários de suas demonstrações financeiras.

A Figura 3, por sua vez, evidencia que há um consenso entre os grupos, demonstrando que a Seção 29, em linhas gerais, não precisa de alguma reformulação. A exceção se encontra no Grupo 4 (outras entidades). Por exemplo, no caso brasileiro, há a indagação de que muitas empresas brasileiras, que utilizam o *IFRS for SMEs*, têm ganhos tributados baseados no lucro presumido, cujo cálculo não é baseado no lucro contábil, mas sobre a receita estimada. Neste caso, há a sugestão de incluir uma nota na Seção 29 para não aplicação em empresas que são tributadas pela estimativa do lucro.

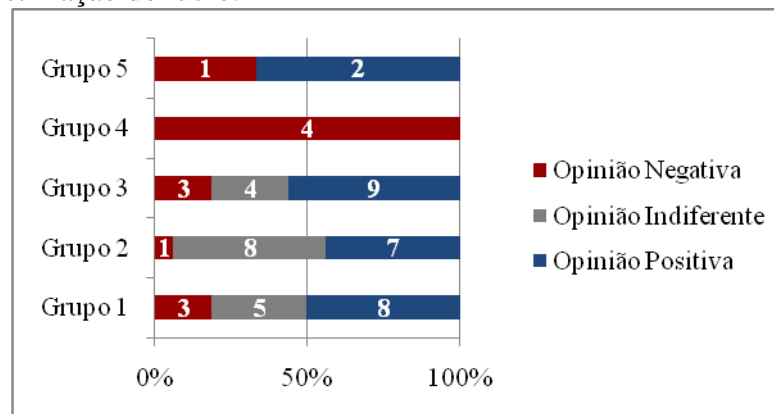


Figura 3: Questão 2 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

Na terceira questão, o IASB enfatiza sobre uma série de alterações propostas que são listadas e numeradas (1-43 e 45-57) no ED. Na sua maioria, as alterações são mínimas e/ou esclarece os requisitos existentes acerca da comparabilidade e compreensibilidade da informação contábil. Assim, o Conselho Consultivo do IASB indaga se há concordância sobre as alterações. De um modo geral, conforme Figura 4, há um alinhamento de opiniões e predominância dos posicionamentos positivos e indiferentes, demonstrando que não há necessidade de orientações adicionais ou divulgação de requisitos quanto a comparabilidade e compreensibilidade das demonstrações financeiras.

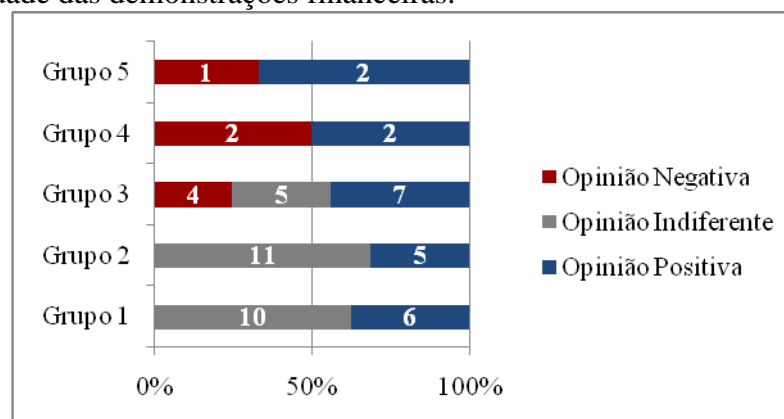


Figura 4: Questão 3 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

A quarta questão contextualiza que, em junho de 2012, o IASB emitiu um *Request for Information (RFI)* que procurou comentários do público sobre a possibilidade de fazer quaisquer alterações na *IFRS for SMEs* (parágrafos BC2-BC15). Todas as contribuições foram identificadas e discutidas pelo IASB, antes de emitir o *Exposure Draft*. Adicionalmente, o Conselho do IASB indaga se há outras questões que não foram abordadas e que devam ser consideradas.

A Figura 5 demonstra que não há necessidades de alterações. As tendências de opiniões foram, predominantemente, indiferentes e negativas. Por outro lado, não se verifica esta tendência no Grupo 5, formado por Universidades. Em geral, as opiniões ponderam sobre a exclusão das reavaliações de ativo imobilizado e exclusões de custos de empréstimos, pois ambos seriam menos complexos do que os impostos diferidos (questão 2), na opinião dos respondentes. Eles acreditam que a exclusão prejudicaria a aceitação do *IFRS for SMEs* para um público mais amplo. Vale salientar que o posicionamento do Conselho do IASB foi pela inclusão ao *IFRS for SMEs* dos impostos diferidos.

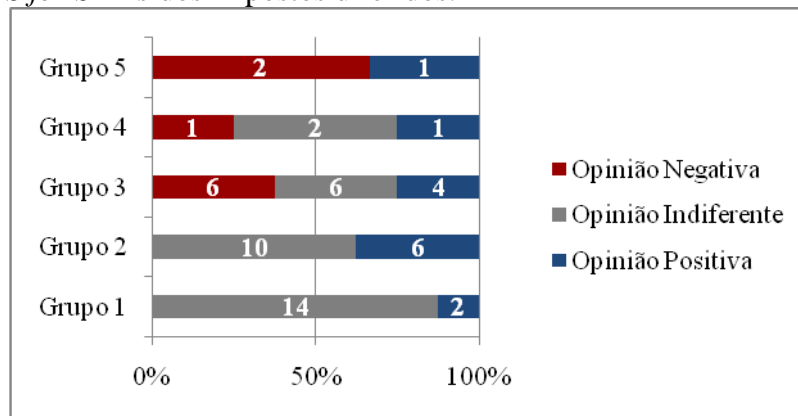


Figura 5: Questão 4 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

A quinta questão analisada relata que o IASB espera uma aplicação retroativa das alterações propostas nas Seções 2-34. Assim, indaga se há concordância com as disposições transitórias propostas para alterações. Por meio da Figura 6, verifica-se que nos Grupos 1, 2 e 3 (contadores e auditores, órgãos reguladores de normas e órgãos de registro de classe, respectivamente) há predominância de opiniões positivas e indiferentes. Entretanto, nos Grupos 4 e 5 (outras entidades e Universidades, respectivamente) não há consenso. Neste caso, os grupos acreditam que a aplicação retroativa das mudanças não deveria ser obrigatória, no entanto, deveria haver uma nota explicativa que poderiam identificar os impactos causados pela mudança.

Neste aspecto, apesar de entenderem que a aplicação retroativa das alterações propostas seria para melhorar a comparabilidade, os grupos não são capazes de prever se, especialmente, as alterações relativas à contabilidade do imposto diferido, não será oneroso para alguns. Assim, tendem a não concordarem com o proposto pelo IASB.

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

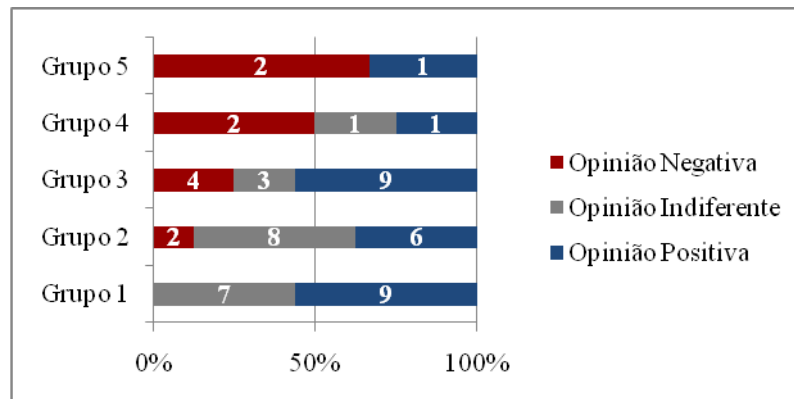


Figura 6: Questão 5 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

A sexta questão trata sobre o fato de que o IASB não acredita que qualquer das alterações propostas resultará em mudanças significativas para as PMEs ou que tenha impacto significativo nas demonstrações financeiras. Por outro lado, propõe que a data de vigência das alterações ao *IFRS for SMEs* seja em um ano após as alterações, com possibilidade de adoção antecipada. Verifica-se, no caso, de acordo com a Figura 7, que os Grupos são quase unânimes quanto ao lapso temporal proposto. Os grupos, em geral, argumentam que muitas das alterações não têm impacto sobre as PMEs como uma questão de rotina contábil e ocorrem em ocasiões excepcionais. Por conseguinte, a aplicação destas alterações, provavelmente, não seja um grande encargo para as PMEs.

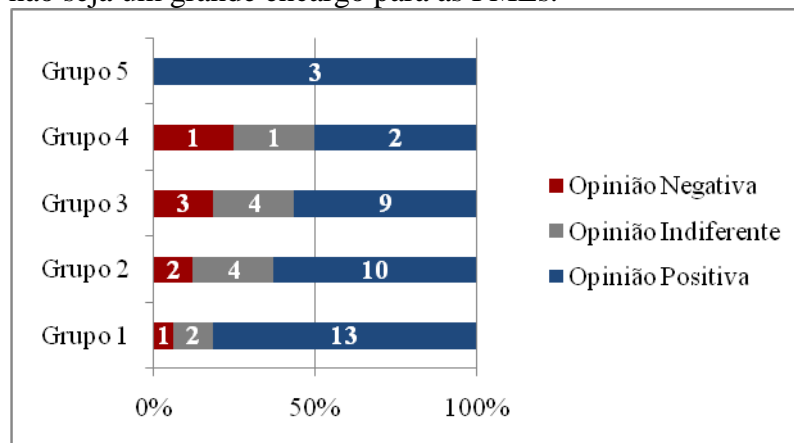


Figura 7: Questão 6 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

Na sétima questão analisada, o IASB relatou que durante o *Comprehensive Review* recebeu comentários que o atual lapso temporal (a cada três anos) para propor alterações ao *IFRS for SMEs* pode ser muito frequente e que um ciclo de cinco anos, com a capacidade para uma questão urgente ser abordada mais cedo, deve ser mais apropriado. O posicionamento do IASB é pela manutenção dos três anos, com possibilidade de questões urgentes serem analisadas com mais frequência. Assim, o IASB questiona se é suficiente que as alterações para o *IFRS for SMEs* sejam feitas a cada três anos, com possibilidade de questões mais urgentes serem analisadas com mais frequência. Verifica-se, pela Figura 8, que há uma tendência pela opinião positiva e indiferente. Porém, convém destacar as opiniões contrárias dos órgãos reguladores de normas e órgãos de registro de classe (Grupos 2 e 3,

respectivamente). Em geral, estes grupos não concordam com o ciclo de três anos para manutenção do *IFRS for SMEs*, pois acreditam que um ciclo mais longo seria muito melhor para melhorar a estabilidade das normas e dar às equipes contábeis tempo suficiente para se familiarizar com as revisões. Também, estes dois grupos enfatizam que é importante que o padrão se mantenha mais estável possível, pois muitas das entidades não possuem recursos para lidar com mudanças frequentes e significativas.

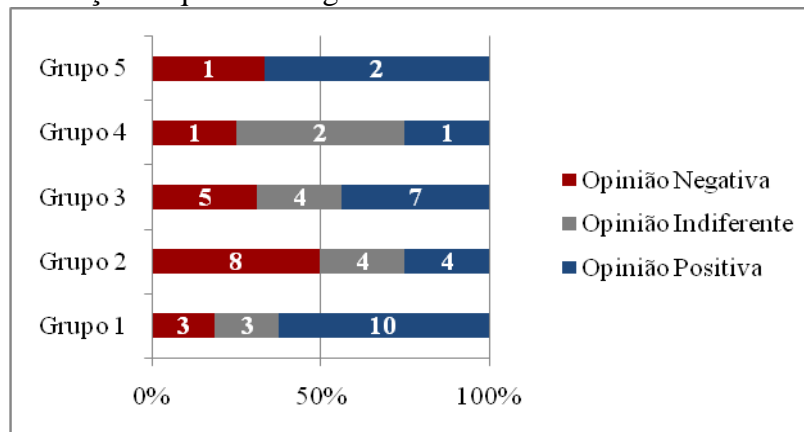


Figura 8: Questão 7 - Quantitativo de Opiniões por Grupos ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*.

Fonte: Elaboração própria.

A Figura 9 a seguir apresenta um resumo das análises realizadas, em que se pode observar a predominância de opiniões positivas e indiferente, quanto as questões propostas no ED.

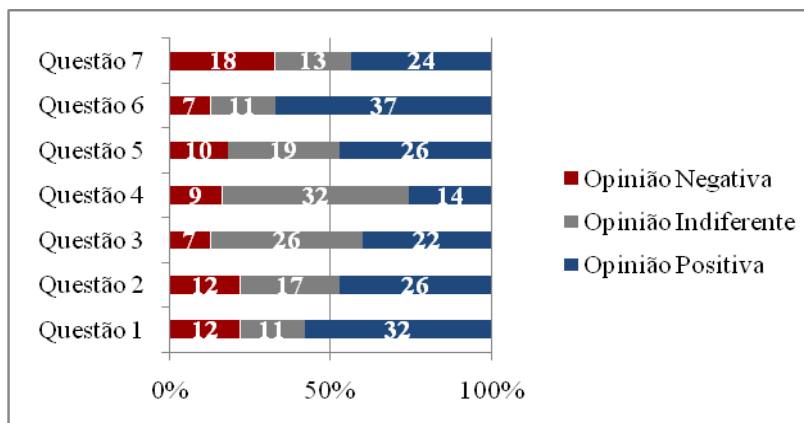


Figura 9: Quantitativo de Opiniões por Questões ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*

Fonte: Elaboração própria.

Para elaboração da Tabela 2 foi calculada a média das respostas de cada uma das sete questões analisadas, numa escala de 1 à 3, onde 1 representa opinião “negativa”, 2 opinião “indiferente” e 3 opinião “positiva.” A Tabela 2 a seguir evidencia que todas as opiniões das questões formuladas através do ED estão situadas entre as zonas de indiferença e concordância, com médias no intervalo 2,09-2,55 e desvios-padrões entre 0,646 e 0,875.

Tabela 2: Média e Desvio Padrão das Opiniões por Questões ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*

Estatísticas	Opiniões Questão 1	Opiniões Questão 2	Opiniões Questão 3	Opiniões Questão 4	Opiniões Questão 5	Opiniões Questão 6	Opiniões Questão 7
Média	2,36	2,25	2,27	2,09	2,29	2,55	2,11
Desvio Padrão	0,825	0,799	0,679	0,646	0,762	0,715	0,875

Fonte: Elaboração própria.

Considerando a métrica das opiniões admitida no presente estudo e os desvios-padrões menores que 1 (mostrando que a baixa dispersão das opiniões tende a estar próxima das respectivas médias) há um certo alinhamento frente ao que o IASB propõe em alterar para as *IFRS for SMEs*, apesar dos argumentos contrários encontrados.

Quanto às divergências de opiniões entre as questões analisadas, em última análise, a Tabela 3 a seguir mostra o resultado do Teste K-W a um nível de significância de 5%. As opiniões foram confrontadas para verificar se há divergência estatisticamente significativa entre as sete questões analisadas. Os dados indicam que há divergência de opiniões entre as questões 1 e 3; questões 3 e 5; e questões 5 e 6, com p-valores 0,043; 0,018; e 0,021, respectivamente, indicando não haver consenso de opiniões nestas questões.

Tabela 3: P-valores do Teste K-W(NS = 0,05) - Opiniões por Questões ao *Exposure Draft ED/2013/9 - IFRS for SMEs*

Q[1-7]	Opiniões Questão 1	Opiniões Questão 2	Opiniões Questão 3	Opiniões Questão 4	Opiniões Questão 5	Opiniões Questão 6	Opiniões Questão 7
Q1							
Q2	0,530						
Q3	0,043	0,480					
Q4	0,525	0,517	0,960				
Q5	0,184	0,417	0,018	0,252			
Q6	0,408	0,932	0,716	0,762	0,021		
Q7	0,306	0,082	0,488	0,700	0,068	0,075	

Fonte: Elaboração própria.

De fato, na questão 1 não foi verificado um consenso quanto ao uso do termo “capacidade fiduciária”, pois há uma tendência dos Grupos 1, 3 e 4 (respectivamente, contadores e auditores, órgãos de registro de classe e outras entidades) em concordar que o uso do termo gera incerteza e/ou precisa ser esclarecido ou até mesmo substituído. Já os Grupos 2 e 5 (órgãos reguladores de normas e universidades, respectivamente) há um posicionamento claro que o termo “capacidade fiduciária” não gera controvérsias ou que não há dúvidas. Por outro lado, quanto à questão 3, os respondentes concordam, em sua maioria, que as alterações propostas com relação a comparabilidade e compreensibilidade das demonstrações financeiras são suficientes.

No que se refere à questão 5, o alinhamento das respostas não ocorreu. Verifica-se que nos Grupos 1, 2 e 3 (contadores e auditores, órgãos reguladores de normas e órgãos de registro de classe, respectivamente) há predominância de opiniões positivas e indiferentes. Entretanto, nos Grupos 4 e 5 (outras entidades e Universidades, respectivamente) não há consenso quanto a aplicação obrigatória e retroativa das mudanças propostas.

Como não houve alinhamento de opiniões na questão 5, isto também foi verificado na questão 6, pois os grupos são quase unânimes quanto ao lapso temporal proposto. Especificamente, há concordância da maioria dos grupos que a data de vigência das alterações ao *IFRS for SMEs* seja em um ano após as alterações, com possibilidade de adoção antecipada.

Assim, os vários posicionamentos sobre capacidade fiduciária e retroatividade de aplicação das alterações propostas retratam que o estabelecimento das normas contábeis é um processo político, pois os agentes econômicos buscam aos seus próprios interesses.

5. Conclusão

O objetivo deste artigo foi analisar o posicionamento dos grupos econômicos respondentes tendo como base as cartas-comentários do *EXPOSURE DRAFT ED/2013/9 - IFRS for SMEs* (ED) enviadas ao IASB. Assim, buscou-se destacar a forma e a dinâmica de um espaço regulatório, permitindo, desta forma, uma análise do processo de mudança.

Os resultados mostram que os Grupos 1, 3 e 4 (respectivamente, contadores e auditores, órgãos de registro de classe e outras entidades) concordam que o uso do termo “capacidade fiduciária” gera incerteza e/ou precisa ser esclarecido ou até mesmo substituído.

Também há um consenso entre todos os cinco grupos que não há necessidade de alguma reformulação quanto ao reconhecimento e mensuração de impostos diferidos. Por outro lado, há a indagação de que muitas empresas brasileiras, que utilizam o *IFRS for SMEs*, têm ganhos tributados baseados no lucro presumido, cujo cálculo não é baseado no lucro contábil, mas sobre a receita estimada. Assim, há a sugestão de incluir uma observação para não aplicação em empresas que são tributadas pelo lucro presumido.

Adicionalmente, todos os grupos são quase unânimes quanto ao lapso temporal proposto (um ano após as alterações, com possibilidade de adoção antecipada). Os grupos, em geral, argumentam que muitas das alterações não têm impacto sobre as PMEs como uma questão de rotina contábil e ocorrem em ocasiões excepcionais. Por conseguinte, a aplicação destas alterações, provavelmente, não seja um grande encargo para as PMEs.

Os Grupos 4 e 5 (outras entidades e universidades, respectivamente) entendem que a aplicação retroativa das alterações propostas melhorariam a comparabilidade, pois tais grupos não são capazes de prever se, especialmente, as alterações relativas à contabilidade do imposto diferido, não será oneroso para alguns. Assim, tendem a não concordarem com o proposto pelo IASB.

Em particular, as opiniões das universidades (Grupo 5) ponderam sobre a exclusão das reavaliações de ativo imobilizado e de custos de empréstimos, que são menos complexos do que os impostos diferidos, segundo elas. Para as instituições de ensino superior se acredita que a exclusão prejudicaria a aceitação do *IFRS for SMEs* para um público mais amplo. Vale salientar que o posicionamento do *board* foi pela inclusão ao *IFRS for SMEs* dos impostos diferidos.

Já para os órgãos reguladores de normas e órgãos de registro de classe (Grupos 2 e 3, respectivamente), não há concordância com o ciclo de três anos para manutenção do *IFRS for SMEs*, pois acreditam que um ciclo mais longo seria muito melhor para melhorar a estabilidade das normas e dar às equipes contábeis tempo suficiente para se familiarizarem com as revisões.

Em geral, os resultados apresentados apontam para uma opinião alinhada ao que o IASB propõe para as *IFRS for SMEs*, com posicionamentos situados entre as zonas de indiferença e concordância, além de divergências quanto ao termo “capacidade fiduciária” e aplicação retroativa e obrigatória das mudanças. Além disto, tais mudanças propostas indicam o importante papel das PMEs no contexto mundial, com indicativos a um melhor aperfeiçoamento quanto à interação de normas contábeis e qualidade da informação.

6. Referências



Contabilidade e Controladoria no Século XXI

- ALEXANDER, D.; BRITTON, A.; JORISSEN, A. (2011) *International Financial Reporting and Analysis*. Fifth edition, South-Western Cengage Learning, United Kingdom (UK).
- ALMEIDA, J. E. F.; CARDOSO, R. L.; RODRIGUES, A.; ZANOTELI, E. J. (Orgs) (2013). *Contabilidade das pequenas e médias empresas*. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier.
- BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. (2000). *The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings*. Journal of Accounting and Economics. 29 (1), 1-51.
- CARMO, C. H. S. (2014) *Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas*. Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP. São Paulo.
- CFC. (2010). *Normas brasileiras de contabilidade – NBC T 19.41: contabilidade para pequenas e médias empresas*. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC.
- _____. (2011) *Resolução CFC nº 1.329, de 18 de março de 2011 – altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos*. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC.
- DI PIETRA, R.; EVANS, L.; CHEVY, J.; CISI, M.; EIRLE, B., JARVIS, R. (2008). *Comment on the IASB's exposure draft "IFRS for small and medium-sized entities"*. Accounting in Europe. 5 (1), 27-47.
- EIERLE, B.; HALLER, A. (2009) *Does size influence the suitability of the IFRS for small and medium-sized entities? – empirical evidence from Germany*. Accounting in Europe. 6 (2), 195-230.
- IASB. (2009). *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs)*. International Accounting Standards Board, London.
- _____. (2013). *Due process handbook – IASB and IFRS interpretations committee*. International Accounting Standards Board, London.
- _____. (2014). *Quem somos e o que fazemos – IASB and IFRS interpretations committee*. International Accounting Standards Board, London.
- IRVINE, H.; RYAN, C. (2013). *Accounting regulation for charities: international responses to IFRS adoption*. Pacific Accounting Review. 25 (2), 124-144.
- LOPES, A. B.; MARTINS, E. (2005). *Teoria da contabilidade – uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- LOPES, A. B. (2009). *Normas internacionais de contabilidade*. In RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. (Orgs). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- MARTINS, G. A.; DOMINGUES, O. (2011). *Estatística geral e aplicada*. 4ª ed revisada e ampliada. São Paulo: Atlas.
- MATOS, E. B. S.; GONÇALVES, R. S.; NIYAMA, J. K.; MARQUES, M. M. (2013). *Convergência internacional: análise da relação entre o processo normativo e a composição dos membros do IASB*. Advances in Scientific and Applied Accounting. 6 (1), 66-91.
- NICHOLLS, A. (2010). *Institutionalizing social entrepreneurship in regulatory space: reporting and disclosure by community interest companies*. Accounting, Organizations and Society. 35 (4), 394-415.
- PASCU, A.; VASILIU, A. (2011). *International financial reporting standard for small and medium-sized entities – a new challenge for the european union*. CES Working Papers - Centre for European Studies. 121-134.
- PEDROZA, J. K. B. R. (2013). *IFRS para PMEs: uma investigação quanto ao nível de compreensão de contadores amparada na Teoria de Resposta ao Item*. Dissertação de Mestrado. Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).
- SAVA, R.; MÂRZA, B.; ESANU, N. (2013). *Financial reporting for SMEs – past and perspectives*. Procedia Economics and Finance - Elsevier. 6 (1), 713-718.
- SCHIEBEL, A. (2007). *Is there a solid empirical foundation for the IASB's Draft IFRS for SMEs?*. Vienna University of Economics and Business Administration – Department of Accounting and Finance – Austria.
- SIEGEL, S.; CASTELLAN JR, N.J. (2006). *Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento*. 2ª ed. Porto Alegre: Artmed/Bookman.
- TAVARES, M. F. N.; PAULO, E.; ANJOS, L. C. M.; CARTER, D. (2013). *Contribuições ao exposure draft revenue from contracts with costumers: análise das opiniões das firmas sobre a obrigação de desempenho onerosa*. Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ. 18 (2), 14-27.
- UYAR, A.; GUNGORMUS, A. H. (2013). *Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: evidence from Turkey*. Research in Accounting Regulation. 25 (1), 77-87.