

Características e Perspectivas Internacionais dos Diversos Grupos de Interesses em Relação à IFRS SME's

Resumo

Objetivo: Identifica as características e perspectivas dos diversos grupos de interesses em relação às IFRS das Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) e apresenta mais dois objetivos específicos: identificar e caracterizar quem enviou as cartas comentários ao IASB e caracterizar os comentários destas cartas na pré-implantação da norma.

Método: Coleta de dados secundários em 57 cartas comentários de pré-implantação enviadas ao IASB, objetivando ajustes na norma SMEs. Tabulação dos dados para responder ao primeiro objetivo: nome, categoria, país e região de cada carta comentário. E quanto ao segundo classificadas as respostas quanto aos oito questionamentos da Exposure Draft da norma.

Resultados: Os resultados indicam que todos os continentes participaram dos comentários, contudo, há concentração na Europa. Associações de Contabilidade foram os maiores interessados na IFRS das SMEs. Países com pouca representatividade participaram do processo, enquanto outros com importância global ficaram de fora de qualquer comentário.

Contribuições: Visa fornecer evidências das atividades de lobbying e percepções dos usuários das demonstrações financeiras; analisa questões no contexto do IASB sobre as SMEs; e baseia-se em informações recolhidas por participações voluntárias, podendo, deste modo, servir de incentivo aos interessados em remeter suas sugestões e fazer melhorias sobre esta norma ou outras normas do IASB.

Palavras chaves: Regulação contábil. IFRS. SMEs. Lobbying.

Juçara Haveroth

Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (UNIDAVI) e Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB) Contato: Rua Antonio da Veiga, Sala C-202, Itoupava Seca, Blumenau/SC, CEP.: 89030-003. E-mail: jucara_haveroth@hotmail.com

Evandro De Nez

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB) e Professor no Centro de Ensino Superior de Realeza (CESREAL). Contato: Travessa Sete, 428, Caixa Postal 247, Centro, Realeza/PR, CEP.: 85.770-000. E-mail: evandronez@hotmail.com

Ângela Bilk

Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (UNIDAVI) e Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb). Contato: Rua Antonio da Veiga, Itoupava Seca, Blumenau/SC, CEP.: 89030-003. E-mail: angelabilk07@gmail.com

Roberto Carlos Klann

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB) e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB). Contato: Rua Antonio da Veiga, Sala D-202, Itoupava Seca, Blumenau/SC, CEP.: 89030-003. E-mail: rklann@furb.br

1. Introdução

Nos anos 2000, a *International Organization Of Securities Commissions* (IOSCO), reconheceu as *International Accounting Standards* (IAS), emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC) como normas contábeis para as empresas listadas em bolsa de valores. Esse fato foi um dos primeiros indícios das grandes mudanças que estavam por vir e fazer diferença nas normas internacionais de contabilidade. Em uma linha temporal de evolução, a IASC transferiu a responsabilidade ao IASB, conhecido pela responsabilidade da emissão das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), sendo um verdadeiro padrão global de normas contábeis (Jorissen, Lybaert, Orens & Van Der Tas, 2012).

O objetivo declarado do IASB nos últimos anos tem sido o de desenvolver um conjunto de normas único, que são as IFRS, de modo que todas as empresas sejam abrangidas, sejam estas responsáveis, com fins lucrativos, independentemente do seu tamanho, forma jurídica ou domicílio (Schiebel, 2008). Assim sendo, desde 2001, o IASB tem se esforçado para manter uma revisão constante de sua *Conceptual Framework* ou Estrutura Conceitual (EC). Para isso, desenvolveu uma abertura pública conhecida como *Discussion Papers* ou documentos de discussão, com o objetivo de coletar opiniões dos interessados em contabilidade sobre os diversos aspectos da estrutura conceitual (Araújo, Gomes, Lucena & Paulo, 2015).

O padrão desenvolvido pelo IASB destina-se à aplicação de uso geral das entidades nas demonstrações financeiras e relatórios financeiros de muitos países. Dentro dessas entidades estão as de pequeno e médio porte. Assim, o IASB, emitiu em 2009, uma norma para Pequenas e Médias Entidades, a SMES (*Small and Medium-sized enterprises*), ou IFRS para pequenas e médias empresas (PMEs) (IASB, 2009). A IFRS para PMEs é vista como resposta à demanda internacional das economias desenvolvidas e as emergentes, buscando uma versão mais simples das normas internacionais e do modo de relatar seus dados financeiros (Albu *et al.*, 2013).

Ainda nesse contexto das normas contábeis internacionais, é importante destacar que estas estão em constante mudança, contexto esse em que pode ocorrer a participação das partes interessadas por meio de *lobbying*, que é a tentativa de influenciar os normatizadores contábeis, na busca de melhorias na norma. O *lobbying* compreende desde a emissão de cartas comentários para as consultas públicas a pressões diretas exercidas sobre os membros reguladores (Georgiou, 2010). No entanto, apesar das suas possibilidades, abordagens associadas ao uso de cartas comentários são mais comuns, tornando-se, deste modo, o método mais utilizado para investigar esse assunto (Georgiou, 2010; Carmo; Ribeiro & Carvalho, 2015).

As cartas-comentários, ou *comment letters*, servem para intermediação, pela qual os interessados podem se expressar sobre os assuntos tratados e expor suas opiniões, concordar ou divergir com a norma e, com isso, exercer pressão a fim de influenciar a emissão de futuras normas ou de alterações das já existentes (Hansen, 2011; Carmo *et al.*, 2015). As cartas-comentários geralmente seguem um roteiro que incluem sugestões de mudanças no período de pré-implantação, como o objeto deste estudo (Exposure Draft ED/2013/9), e normas contábeis para as empresas listadas em bolsa de valores. Este fato foi um bem como o pós-implantação, que serve para a análise dos impactos e dos possíveis imprevistos decorrentes da aplicação da norma.

Com a escassez de trabalhos sobre o IASB e o ganho de relevância do órgão como normatizador nos últimos anos, e a participação por meio do *lobbying* e cartas-comentários, a questão que norteia esta pesquisa é: **quais as características e perspectivas dos diversos grupos de interesses em relação à IFRS SMEs apresentadas pelas cartas-comentários para o período de pré-implantação da norma?** Dessa forma, o objetivo desta pesquisa é identificar as características e perspectivas dos diversos grupos de interesses em relação às IFRS das SMEs. Os objetivos específicos são, respectivamente, identificar e caracterizar quem enviou as cartas comentários ao IASB, ou seja, a categoria de quem o fez (se empresas privadas, de auditoria, associações, órgãos reguladores), assim como de que continente e país foram originadas as sugestões ao IASB; e caracterizar os comentários recebidos nas cartas-comentários para o período de pré-implantação da IFRS.

Como justificativa para o estudo dessa norma, Sava, Márza e Esanu (2013) destacam o papel das pequenas e médias empresas na geração de emprego e bem-estar na sociedade, conseqüentemente, a importância econômica que representam em qualquer país do mundo. Isso faz com que as normas internacionais voltadas às pequenas e médias empresas se tornem um dos assuntos mais discutidos recentemente, devendo da mesma forma ser mais estudado, como também foi identificado por Pedroza (2013).

Quanto à importância do estudo do *lobbying* na regulação contábil, Tavares, Paulo, Anjos & Carter (2013) afirmam que esta possui conseqüências econômicas. Nesse sentido, Santos e Santos (2014) utilizaram a Teoria Econômica da regulação e analisaram a influência que os órgãos reguladores recebem por meio de *lobbying*, justificando a necessidade de novas pesquisas. Além disso, como descrito por Carmo *et al.* (2015), embora o *lobbying* seja uma prática comum, pouco se sabe como essas pressões são exercidas sobre os reguladores da contabilidade.

Assim, este estudo contribui de diversas formas para a literatura. Primeiro visa fornecer evidências das atividades de *lobbying* e percepções dos usuários das demonstrações financeiras, que tenham previamente sido negligenciadas. Em segundo lugar, analisa estas questões no contexto do IASB sobre as SMEs, cujo tema tem sido pouco discutido, tanto nacional como internacionalmente. Por fim, baseia-se em informações recolhidas por participações voluntárias, sendo que tal informação nem sempre é conhecida, podendo, deste modo, servir de incentivo aos interessados em remeter suas sugestões e fazer melhorias sobre esta norma ou outras normas do IASB.

2. Revisão da Literatura

Nesta seção de revisão da literatura, são discutidos os principais aspectos que auxiliam o embasamento deste estudo, como informações sobre a IFRS SMEs e a Teoria da Regulação, que trata sobre a mediação de interesses de usuários e participação no processo de consulta pública, objeto principal de análise deste estudo.

2.1 IFRS SMEs

Entidades de pequeno e médio portes são representadas por milhões de empresas ao redor do mundo. Portanto, quando se reporta a tais entidades, estas correspondem a 99% das empresas no mundo todo (Vasek, 2011). Segundo Albu *et al.* (2013), as pequenas e médias empresas (PME) constituem o setor mais dinâmico de muitas economias.

Assim, em fevereiro de 2007, o IASB publicou o seu projeto *International Financial Reporting Standard a Small and Medium-sized Enterprises* (SMEs), uma norma específica para Pequenas e Médias Empresas (PMEs), neste artigo representado pelo termo em português como PMEs. O objetivo do IASB foi de fornecer um conjunto simplificado, autossuficiente de regras com base no atual conjunto de IFRS, no entanto, adaptados para as entidades sem responsabilidade pública, as chamadas pelo IASB de pequeno e médio portes (PMEs). Em julho de 2009, o projeto de desenvolvimento da IFRS para PMEs foi concluído e o padrão final foi emitido (Schiebel, 2008). O objetivo da IFRS para PMEs é evidenciar de forma transparente informações sobre a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa dessas entidades (IAS, 2015).

De acordo com Vasek (2011), a IFRS para PMEs está pronta para uso imediato em uma base voluntária. Cada entidade que corresponde à definição de pequena ou média é capaz de preparar as suas demonstrações financeiras em IFRS PMEs e apresentar como seu outro relatório financeiro, além dos relatórios elaborados de acordo com as exigências locais. No entanto, o que tem sido observado desde o estabelecimento da IFRS para PMEs é que este é regido por países individuais.

O Brasil, por sua vez, teve seu processo de adoção da IFRS para PMEs com a publicação da Resolução CFC n.º 1.255, de 10 de dezembro de 2009, que aprovou a NBC T 19.41 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica) - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, com vigência a partir dos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. Esta Resolução apresentou o conceito de pequenas e médias empresas como as que não têm obrigação pública de prestação de contas e elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para seus usuários externos (CFC n.º. 1.255/2009). Posteriormente, foi criado o Pronunciamento Técnico CPC PME - Contabilidade para pequenas e médias empresas, com glossário de termos (CPC, 2009).

De acordo com a IFRS PMEs, o objetivo das demonstrações financeiras de uma entidade de pequeno ou médio porte é fornecer informações sobre a posição financeira, desempenho e fluxos de dinheiro da entidade, úteis para a tomada de decisões econômicas de uma gama de usuários das demonstrações que não estão em posição para exigir relatórios adaptados, como meio de atender às suas necessidades de informação específicas. Desse modo, as demonstrações financeiras preparadas em conformidade com a IFRS para PMEs provavelmente não cumpram integralmente todas as medidas exigidas pelo fiscal de uma jurisdição de leis e regulamentos (IAS, 2015).

Contudo, sabe-se que algumas necessidades de ajustes à norma podem, eventualmente, surgir, de modo a servir para que esta seja mais bem compreendida e melhor atenda às expectativas de todos os usuários. O IASB tem conhecimento disso e disponibiliza uma ferramenta que é o *Discussion Papers* e as *comment letters*, contribuindo para que ocorra a participação dos interessados em determinada norma, sendo esta, inclusive, uma forma de manter uma constante regulação da norma vigente, conforme será discutido nos próximos tópicos.

2.2 Teoria da Regulação e a participação no processo de consulta pública: pré-implantação da norma internacional

O exposto no tópico anterior, referindo-se à análise de normas vigentes e à elaboração de novas normas contábeis pelo IASB, está inserido no contexto de estudos sobre a regulação, relacionada à teoria da Regulação Econômica. Nesse contexto, dentro da relação de teorias existentes, a mais adaptada a explicar o processo de pressão empreendido por grupos de interesse na regulação contábil é designada teoria dos Grupos de Interesse, também conhecida por teoria Econômica da Regulação (Stigler, 1971; Posner, 1974; Peltzman, 1976; Carmo *et al.*, 2015).

O primeiro arcabouço teórico a tratar da relação entre grupos de interesse e burocracia foi a teoria da Regulação Econômica, formulada por Stigler, (1971), intitulado: *The Theory of Economic Regulation*. Essa teoria aponta para a possibilidade de a regulação atender aos interesses da indústria em detrimento dos interesses do consumidor. A tese básica do autor é que via de regra, a regulação é adquirida pela indústria, sendo elaborada e implementada para beneficiá-la (Stigler, 1973; 1975).

A teoria da Regulação Econômica, ou dos grupos de interesse, pressupõe que a regulação pode ser compreendida como fruto das forças de oferta e procura (Posner, 1974). Tal teoria é o contraponto à teoria do Interesse Público, na qual o estado deve zelar para que os interesses públicos sobressaiam aos interesses privados. Percebe-se, assim, que a teoria dos Grupos de Interesse é a intermediação entre as outras teorias de regulação, pois evidencia que o regulador não tem como preocupação apenas o interesse público e que não será controlado por seu regulado. Desta forma, os regulados procuram exercer sua influência, ou seja, pressionar o regulador a fim de alcançar os seus objetivos (Stigler, 1971; Peltzman, 1976; Posner, 1974).

O trabalho Stigler (1971) sobre a teoria da Regulação, de acordo com Peltzman (1976), é uma contribuição rara para todos, visto que Stigler forçou uma mudança fundamental na maneira como problemas importantes são analisados. A questão central para a teoria tornou-se então explicar essa regularidade de pequena predominância do grupo no processo de regulamentação.

Com base nos estudos de Stigler (1971), surgiram outras abordagens complementares que avançaram um pouco mais na questão da pressão dos grupos de interesse (Posner, 1974; Peltzman, 1976). Entre esses trabalhos está o desenvolvido por Becker (1983). Diferentemente do trabalho de Stigler (1971), que explicava a existência de regulação com base na busca do legislador por maximizar o seu suporte político, Becker (1983) afirmava que o processo regulatório era fruto da competição entre diferentes grupos de interesse, em que o mais influente conseguia prevalecer e ganhava a mais valia resultante do processo regulatório (Carmo *et al.*, 2015).

A questão central dessa teoria, portanto, é a de explicar essa regularidade de predominância do grupo no processo de regulamentação e no processo político em geral (Peltzman, 1976). A compreensão sobre *lobby* nessa situação tem por finalidade influenciar determinadas decisões de acordo com seus interesses, existindo as categorias política e a de consequências econômicas (Vieira & Borba, 2015).

As IFRS são normas emitidas pelo IASB, seguindo um roteiro de seis etapas, sendo estas: 1ª definição da agenda de discussões; 2ª planejamento do projeto; 3ª desenvolver e publicar o documento de discussão (*Discussion Paper*); 4ª elaboração e apresentação de uma minuta de exposição de uma nova norma ou de alteração de uma norma existente; 5ª desenvolvimento e publicação da norma; e 6ª análise dos impactos e dos possíveis imprevistos decorrentes da aplicação da norma. Tal roteiro envolve um amplo processo de consulta pública, com a participação de pessoas e organizações interessadas de todo o mundo (IFRS, 2011), no qual grupos podem tentar fazer prevalecer seus interesses.

O objetivo primeiro do IASB quanto às normas se refere ao desenvolvimento de interesse público, na constituição de um único conjunto de alta qualidade, compreensível e exequível de relatórios financeiros globalmente aceitos. O IASB já se manifestou quanto à importância dos membros da academia em adquirir maiores conhecimentos sobre quem são os interessados nas normas contábeis e qual a sua real participação no IASB no processo de definição da norma, dada a importância da participação pública (IAS, 2015).

A participação de lobistas na definição de normas contábeis tem sido analisada em pesquisas prévias, no entanto, geralmente abordando em um único país, visando ao contexto dos países anglo-saxões, como os estudos de Gavens, Carnegie e Gibson (1989), MacArthur e Groves (1993), Dechow, Sloan e Sweeney (1996), Ang, Cole e Lin (2000), Georgiou (2010) e Carmo *et al.* (2015).

Tandy e Wilburn (1992), ao pesquisar sobre o ambiente regulatório dos Estados Unidos, constataram que de um total de 13.369 cartas de comentários recebidos pelo Fasb em relação à adoção das suas primeiras normas de contabilidade, apenas 239 foram apresentadas por usuários de relatórios, sendo 185 de pessoas físicas e 54 de organizações representativas. Robinson e Walker (1993), destacaram na época a desigualdade das diversas partes interessadas na influência no processo de normatização.

Em anos mais recentes, Hochberg, Sapienza e Vissing-Jorgensen (2009), realizaram um estudo que investigou o *lobbying* em relação à aprovação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Eles relataram que de 1.948 cartas analisadas 125 (6,4%) eram de grupos de investidores. Os resultados apontaram que tal participação se dava pelas expectativas positivas que os investidores tinham sobre os efeitos da SOX, de que esta iria melhorar a divulgação, a transparência e a governança corporativa, de modo que reduzisse o controle da administração por parte dos investidores. Para os acionistas, esses benefícios poderiam superar os custos de conformidade.

Katselas, Birt e Kang (2011), afirmam haver uma natureza intrinsecamente complicada do processo político em torno do desenvolvimento de normas de contabilidade quando se deslocam para a arena internacional, em particular. A participação dos lobistas é considerada importante para os organismos de normatização, uma vez que ajuda a medir a reação potencial dos grupos de interesse para os seus padrões. Portanto, a participação de todos os lobistas é, muitas vezes, vista como um componente-chave para uma organização obter legitimidade e sucesso.

3. Aspectos Metodológicos da Pesquisa

Inicialmente foram obtidas as cartas do IFRS SMEs (*Exposure Draft - ED/2013/9*) no sítio eletrônico www.ifrs.org; no link: *Standards Development; Work Plan for IFRS e Segment Reporting*, onde se obtiveram os documentos explicativos do projeto da IFRS SMES, e as 57 cartas comentários pré-implantação, em que constam as respostas dos oito questionamentos realizados pelo IASB sobre a IFRS SMEs. Todas as cartas-comentários foram analisadas.

Após a obtenção destas cartas comentários e visando atender ao primeiro objetivo específico, de identificar o perfil dos respondentes, foi realizada a coleta e tabulação dos dados. Em um primeiro momento foram tabulados os dados dos grupos de interesse, como: nome, categoria, país e região de cada respondente da carta comentário, conforme estudo de Katselas *et al.* (2011) e Huian (2013).

Para atender ao segundo objetivo específico, por meio da análise de conteúdo, foi realizada a análise das respostas para os oito questionamentos da ED/2013/9. Estes questionamentos são referentes a vários temas, expostos no Quadro 1.

Quadro 1

Temas dos Questionamentos

Questão 1	Definição de "capacidade fiduciária".
Questão 2	Contabilização do imposto de renda.
Questão 3	Outras propostas de emenda à IFRS para as SMEs.
Questão 4	Questões adicionais.
Questão 5	Disposições transitórias.
Questão 6	Data da entrada em vigor.
Questão 7	Futuras análises das IFRS para SMEs.
Questão 8	Outros comentários.

Fonte: carta-comentário (IFRS, 2013).

Para cada resposta foram analisados o número de argumentos, o número de frases por argumentos, se havia comentários adicionais e o grau de concordância ou discordância quanto ao questionamento. O Quadro 2 indica a classificação e operacionalização quanto às respostas analisadas.

Quadro 2

Classificação das respostas

Classificação	Operacionalização	Autores
Número de Argumentos	Soma de todos os argumentos por resposta, sendo 1 para cada argumento.	Gerhardy e Wyatt (2001); Katselas <i>et al.</i> (2011)
Número de Frases por Argumentos	Número de frases para cada argumento.	Tilt (2001); Gerhardy e Wyatt (2001); Katselas <i>et al.</i> (2011)
Comentários Adicionais	Número de comentários adicionais.	Katselas <i>et al.</i> (2011)
Grau de Concordância ou Discordância	De acordo: Todos os argumentos concordavam. Acordo Parcial: Pelo menos 1 argumento com concordância. Desacordo Parcial: Pelo menos 1 argumento com discordância. Desacordo: Todos os argumentos em discordância.	Huian (2013)

Fonte: elaborado pelos autores.

Para Gerhardy e Wyatt (2001) e Katselas *et al.* (2011), o número de argumentos de apoio para a resposta de cada questão é uma manifestação de *lobby*. Consideram que quanto maior o número de argumentos nas respostas aos questionamentos, maior é a tentativa de *lobby* pelos respondentes. O presente estudo considera o número de argumentos apresentados para cada resposta com uma possibilidade de *lobby*.

Os estudos de Tilt (2001), Gerhardy e Wyatt (2001) e Katselas *et al.* (2011) analisaram o conteúdo por intermédio da contagem de frases, observando que quanto maior o número de frases por argumento, mais consistente o argumento seria. Assim, este estudo também considerou o número de frases como uma forma de *lobby*. Os respondentes também podem dar maior robustez ao *lobby* pretendido, se apresentarem comentários adicionais (Katselas *et al.*, 2011), o que se considerou como outra possibilidade de *lobby*.

Além desses três critérios supracitados, as respostas para as oito perguntas realizadas pelo IASB por intermédio da ED/2013/9 foram avaliadas de acordo com o grau de concordância ou discordância (acordo, acordo parcial, parcial desacordo, desacordo) da resposta, proposto no estudo de Huian (2013). Houve um número significativo de perguntas que não foram respondidas, as quais foram incluídas na categoria “sem comentários”.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Perfil dos respondentes

Foram obtidas pelo IASB 57 cartas de respondentes de vários países e continentes, bem como de diversos grupos de interesse, os quais apresentaram suas respostas quanto aos oito questionamentos propostos pelo IASB no *Exposure Draft - ED/2013/9 – IFRS SMEs*.

A Tabela 1 identifica os continentes dos respondentes, e a quantidade de cada um deles. O continente denominado “global” é formado por respondentes que possuem uma abrangência em nível global e, por isso, não foram alocados em continentes específicos.

Tabela 1

Continentes dos respondentes

Região	Quantidade	%
Europa	32	56,14%
Ásia	13	22,80%
América	6	10,53%
África	3	5,27%
Oceania	3	5,27%
Total	57	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se pela Tabela 1 que o continente que mais contribuiu com respondentes foi a Europa, com 32 respostas, representando 56% do total. Este resultado corrobora o estudo de Huian (2013), que analisou as cartas comentários da ED/2009/12 para a IFRS 9 – Instrumentos Financeiros, observando que o continente que mais participou na fase pré-implantação foi a Europa, com pouco mais de 45% das 192 cartas comentários. Resultado semelhante foi verificado no estudo de Vieira e Borba (2015), em que os respondentes europeus representaram cerca de 64% das cartas comentários pré-implantação da IFRS 8 – Operação por Segmento.

O continente asiático foi o segundo com maior número de respondentes, com pouco mais de 20% do total, também corroborando o estudo de Huian (2013), como o segundo continente com maiores respondentes. Os continentes com menores números de respondentes foram a África e Oceania, com três respondentes cada, representando pouco mais de 5% do total. Nos achados de Vieira e Borba (2015), a Oceania também foi o continente com o menor número de respondentes, contabilizando apenas 8 de 176.

Analisando tais resultados, percebe-se que todos os continentes tiveram participação como respondentes, alguns em maior quantidade do que outros. Este resultado é consistente com o estudo de Chatham, Larson e Vietze (2010), que indicaram a participação de todos os continentes nos entrevistados nas cartas comentários de reflexão da IFRS 39. Apesar da participação de todos os continentes no processo, é importante notar que a maior parte das cartas foram oriundas da Europa, o que leva à reflexão sobre a real globalização da norma IFRS SMEs, ou ainda, sua efetiva implantação pelas empresas de pequeno e médio porte ao redor do mundo.

Contudo, ao se comparar o número total de respondentes (57) com o observado para outras normas, tais como os 141 respondentes para a IFRS 6, 192 cartas comentários para a IFRS 9 e 231 para a IFRS 39, percebe-se que a participação para a IFRS SMEs foi tímida. Apesar das pequenas e médias empresas serem componente importante para a economia mundial, como já descrito, pode-se dizer que a participação dos interessados na norma ainda não está sendo representada de forma equivalente.

A Tabela 2 detalha estes continentes, indicando a participação por países no contexto dos respondentes da ED/2013/9 – IFRS SMEs proposto pelo IASB como forma de captar a opinião dos grupos de interesse.

Tabela 2

Países dos respondentes

País	Quantidade	%
Reino Unido	17	29,83%
Alemanha	6	10,54%
França, Estados Unidos, Austrália	3	5,28%
Japão, Espanha, Sri Lanka, Malásia	2	3,51%
Argentina, Hong Kong, Quênia, Bélgica, Indonésia, Zâmbia, Tailândia, Holanda, Singapura, Israel, Guatemala, Irlanda, África do Sul, Coreia, Itália, Noruega, México	1	1,75%
Total	57	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 2 demonstra que o país com o maior número de respondentes é o Reino Unido, representando quase 30% do total. Ao associar esta condição com o indicado na Tabela 1 quanto à região que mais teve participação, pode-se identificar que o resultado se deve quase que totalmente aos respondentes ingleses. Resultado semelhante foi verificado por Huian (2013), para a IFRS 9, com o Reino Unido como o país com maior participação nas cartas comentários, com 23 respondentes Vieira e Borba (2015), ao analisar a IFRS 8, também identificaram o Reino Unido, com 17 respondentes.

Outro país com participação significativa nas respostas foi a Alemanha. Nos achados de Huian (2013), a Alemanha teve participação destacada nos respondentes, com 12 cartas, sendo o terceiro país em número de respostas. No estudo de Borba e Vieira (2015), o país foi o quarto em número de respondentes. Nos resultados desse estudo, a Alemanha foi o segundo país com maior representatividade, com pouco mais de 10% dos respondentes.

Ressalta-se a participação, apesar de reduzida (um ou dois respondentes), de países como Guatemala, Quênia, Zâmbia, Sri Lanka, entre outros, que detêm pouca importância no cenário econômico-financeiro mundial. O mesmo já havia sido observado no estudo de Vieira e Borba (2015), que encontram respondentes de cartas comentários da IFRS 8 de países como a Malásia, Israel e Nova Zelândia.

Salienta-se que não houve participação de qualquer respondente brasileiro, sendo importante lembrar que no Brasil, conforme dados do Sebrae (2014), as pequenas e médias empresas representavam 27% do Produto Interno Bruto (PIB), com destacada participação do PIB das empresas de comércio, com 53,4%. No estudo de Huian (2013), o Brasil participou com apenas um respondente, enquanto o estudo de Vieira e Borba (2015), identificou apenas duas cartas comentários proveniente de respondentes brasileiros, demonstrando, assim, a pouca participação de grupos de interesses brasileiros em emitir suas opiniões sobre as IFRS.

Tais resultados trazem algumas implicações práticas. Por exemplo, no caso brasileiro, a não participação no processo pode ser um indicativo de que esta norma não está sendo de fato implantada pelas empresas, nem mesmo os órgãos reguladores (Conselho Federal de Contabilidade e Comitê de Pronunciamentos Contábeis) se mostraram de fato interessados em opinar no processo, o que pode indicar uma preocupação maior com a regulação das demais empresas. De certa forma, pode-se dizer que isso vai contra todos os esforços do Conselho Federal de Contabilidade para disseminar a norma para pequenas e médias empresas no âmbito brasileiro.

Os grupos de interesse que participaram da pré-implantação da IFRS SMEs por meio das respostas às perguntas elaboradas pelo IASB estão destacados na Tabela 3.

Tabela 3

Grupos de interesses

Grupos de Interesse	Quantidade	%
Associações de Contabilidade	23	40,35%
Organismos de Normatização	18	31,58%
Empresas de Contabilidade	7	12,28%
Firmas de Auditoria	4	7,02%
Academia	2	3,51%
Instituições Representativas	2	3,51%
Indivíduos Particulares	1	1,75%
Total	57	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Os membros do grupo de interesse que mais participaram da fase pré-implantação da IFRS SMEs foram às associações de contabilidade, podendo ser comparadas ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), existente no Brasil, representando pouco mais de 40% do total de respondentes. Esse resultado condiz com a realidade da Contabilidade, em que os maiores interessados em novas normas são os contadores e seus representantes, haja vista o impacto que a normatização internacional traz para o profissional contábil.

Um segundo grupo de interesse que teve participação significativa foi o grupo dos organismos de normatização. Observa-se que as empresas de auditoria chamadas de *big four* também participaram do processo, haja vista que a IFRS SMEs também irá impactar o desempenho de suas atividades. Percebe-se a pequena participação da academia, com apenas dois respondentes, o que gera um sinal de alerta quanto à participação de pessoas que estudam profundamente a contabilidade e sua participação na confecção de normas que influenciam o dia a dia das empresas. Interessante, também, a participação de uma pessoa física como respondente dos questionamentos.

Esta primeira análise fornece um perfil dos principais participantes na fase pré-implantação da IFRS SMEs, consistindo em associações de contabilidade, em sua maioria europeias. Também se reflete a pequena participação de interessados dos continentes oceânico e africano, bem como países importantes no cenário mundial, caso do Brasil, sem participação na fase pré-implantação da IFRS SMEs.

Primeiramente, pode-se refletir sobre a participação dos órgãos de Contabilidade no processo, algo que pode ser visto como natural, já que as empresas de auditoria, por exemplo, cuja participação tem sido efetiva em outras normas, não teria muito interesse nessa norma específica, por não estar dentro de sua abrangência. Neste caso, observam-se reguladores nacionais tentando influenciar ou contribuir com a norma internacional, muitas vezes procurando introduzir na norma necessidades específicas de seus países.

Isto leva a uma segunda reflexão, alinhada com o disposto na análise da Tabela 2, da não participação de órgãos reguladores brasileiros nesse processo, o que acaba impossibilitando de que particularidades da contabilidade para PMEs no Brasil estejam previstas na norma internacional, o que, por sua vez, pode contribuir para a sua não adoção em âmbito nacional.

4.2 Caracterização dos comentários recebidos pelo IASB

Esta análise abrangeu o número de argumentos, de frases por argumentos, comentários adicionais e grau de concordância ou discordância, conforme estabelecido na seção de aspectos metodológicos da pesquisa.

Conforme Gerhardy e Wyatt (2001) e Katselas *et al.* (2011), o número de argumentos de apoio a uma resposta, seja está negativa ou positiva, é uma manifestação de *lobby*, claro que um maior número de argumentos deixa a resposta mais consistente, fortalecendo o *lobby*. Ao contrário, um pequeno número de argumentos leva a menor consistência, reduzindo a força do *lobby* pretendido pelo respondente. A Tabela 4 indica o número de argumentos por questões respondidas ao IASB nas cartas comentários da IFRS SMEs.

Tabela 4

Número de Argumentos por questão

Respondentes	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
CM1	1	3	1	3	4	0	1	0
CM2	1	1	1	1	1	2	2	0
CM3	2	2	4	2	4	2	1	1
CM4	2	2	4	2	4	2	2	1
CM5	1	2	3	1	0	0	0	0
CM6	3	2	1	0	0	0	0	0
CM7	1	1	1	0	1	1	1	0
CM8	0	2	1	0	1	1	1	0
CM9	1	3	1	3	1	1	2	2
CM10	1	2	2	2	1	0	2	0
CM11	1	2	4	0	0	0	0	0
CM12	2	0	2	2	0	0	1	2
CM13	2	11	5	1	0	2	2	3
CM14	2	0	0	4	1	1	1	0
CM15	1	3	3	6	0	0	1	1
CM16	3	2	0	0	0	0	0	0
CM17	2	6	3	4	2	0	3	1
CM18	3	6	6	1	1	1	3	1
CM19	1	1	0	0	1	0	0	0
CM20	1	1	1	1	1	1	1	1
CM21	0	1	0	1	0	0	1	0
CM22	1	1	2	3	1	1	2	0

Respondentes	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
CM23	1	1	1	2	0	0	1	0
CM24	2	0	2	1	0	0	1	0
CM25	3	2	4	4	1	1	1	2
CM26	1	2	4	5	1	1	3	0
CM27	3	1	0	3	2	1	2	0
CM28	0	1	10	2	1	1	3	2
CM29	0	1	0	0	0	0	0	0
CM30	1	1	2	1	1	1	1	2
CM31	0	1	1	0	1	0	1	0
CM32	1	2	0	0	1	0	1	0
CM33	2	4	2	3	1	1	0	1
CM34	0	0	0	3	0	0	1	0
CM35	2	2	4	4	1	0	1	0
CM36	0	3	3	1	0	0	1	0
CM37	2	3	4	3	1	0	2	0
CM38	1	1	0	0	0	0	0	0
CM39	4	2	0	0	0	0	0	0
CM40	2	2	1	3	1	0	2	0
CM41	0	1	1	4	0	0	0	1
CM42	1	1	6	5	1	2	1	0
CM43	1	1	0	2	0	1	1	0
CM44	1	1	3	2	1	0	0	5
CM45	1	1	4	1	1	0	1	0
CM46	0	1	5	4	0	0	1	0
CM47	1	2	2	0	2	2	0	0
CM48	0	1	1	0	1	0	0	0
CM49	0	1	7	2	0	0	1	0
CM50	0	0	0	2	0	0	1	0
CM51	2	3	7	3	1	1	2	5
CM52	1	2	1	2	1	1	1	7
CM53	2	3	4	3	1	0	2	0
CM54	1	1	0	0	0	0	0	0
CM55	1	1	1	1	1	1	1	1
CM56	0	1	0	1	0	0	1	0
CM57	1	2	2	0	2	2	0	0
Total	70	106	127	104	48	31	61	39
Média	1,23	1,86	2,23	1,82	0,84	0,54	1,07	0,68
Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0
Máximo	4	11	10	6	4	2	3	7
Moda	1	1	0	0	1	0	1	0
Mediana	1	1	2	2	1	0	1	0

Legenda: a sigla CM na tabela corresponde a Carta Comentário e o número que segue corresponde a cada uma das 57 cartas comentário analisadas.

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 4 demonstra que a questão como o maior número de argumentos foi a de número 3, em que o IASB questionava sobre uma série de alterações propostas para a IFRS SMEs, sobre as quais os respondentes tinham que concordar ou discordar. Alguns respondentes teceram argumentos a favor ou contra as alterações, especificando individualmente cada item a qual iriam comentar. Outros respondentes realizaram os comentários de forma generalizada. Cabe ressaltar que eram 56 alterações propostas para a IFRS SMEs. Esta condição de um grande número de propostas justifica ser a pergunta com maior número de argumentos. As perguntas 6 e 8 foram aquelas com menores números de argumentos, com 31 e 39 respectivamente. Isso se deve ao fato de que são perguntas relativamente simples, sendo a 6 relacionada à data de vigência da IFRS SMEs e a 8 relativa a comentários adicionais do respondente. Na questão 6, várias respostas foram apenas concordando ou discordando, sem argumentação, enquanto a questão 8 vários respondentes sequer à responderam, pois não tinham comentários adicionais a serem propostos.

A pergunta número 2 teve como máximo o valor de 11 argumentos e a pergunta de número 3 de 10, sendo aquelas com o número maior de argumentos em uma carta-comentário. Isso demonstra que existem respondentes que realizaram provavelmente boa argumentação para suas respostas, o que está alinhado com a ideia da realização de *lobby* para a IFRS SMEs. Contudo, o resultado da mediana para estas duas questões ficou em 1 ou 2, ou seja, grande parte dos respondentes utilizou apenas um ou dois argumentos para fortalecer suas opiniões. Isso pode ser verificado na moda, em que prevalecem para todas as questões os valores 0 ou 1.

Esse cenário identifica que apesar da oportunidade dos grupos de interesse em participar da formulação de uma norma global, a participação, quando realizada, em sua maioria fornece apenas respostas simples, com poucas argumentações. Isso demonstra, de acordo como Gerhardy e Wyatt (2001) e Katselas *et al.* (2011), uma baixa possibilidade de *lobby* por estes grupos. Este resultado pode estar relacionado a esta norma em específico, haja vista que é particular para pequenas e médias empresas, que em muitos países e organismos de classe, possuem pouca representatividade.

A implicação prática deste resultado é que a limitação no número argumentos enfraquece o poder de *lobbying* do respondente, fazendo com que suas demandas possam não ser atendidas ou analisadas de modo mais profundo pelo IASB. Além disso, pode demonstrar também certo desinteresse dos participantes na maior parte das questões, o que pode ser resultante, como já comentado anteriormente, da efetiva adoção desta norma específica pelas empresas ao redor do mundo.

A Tabela 5, elaborada com os indicativos no estudo de Tilt (2001), Gerhardy e Wyatt (2001) e Katselas *et al.* (2011), identifica o conteúdo dos argumentos por questão, mediante a quantidade de frases utilizadas pelo respondente, lembrando que quanto maior o número de frases, mais consistente o argumento poderá ser.

Tabela 5

Número de Frases por questão

Respondentes	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
CM1	3	3	2	3	5	1	3	1
CM2	1	1	1	1	2	2	3	1
CM3	4	3	6	4	6	6	1	1
CM4	4	3	6	4	6	6	3	1
CM5	1	4	6	2	0	0	0	0
CM6	6	3	1	0	0	0	0	0
CM7	1	1	1	1	1	1	1	1
CM8	1	2	2	1	1	2	1	1
CM9	2	9	1	10	1	1	3	11
CM10	1	2	5	4	1	1	4	0
CM11	4	7	11	0	0	0	0	0
CM12	4	1	8	4	1	1	1	4
CM13	3	18	10	2	1	4	5	5
CM14	8	1	1	18	2	1	1	0
CM15	2	9	12	18	1	1	5	4
CM16	6	6	0	0	0	0	0	0
CM17	3	16	8	12	2	1	8	1
CM18	8	18	22	2	2	2	8	2
CM19	2	2	1	1	2	1	1	1
CM20	3	2	5	5	3	1	2	4
CM21	1	1	1	1	1	1	1	1
CM22	1	3	5	8	2	1	6	1
CM23	3	2	3	6	1	1	3	1
CM24	6	1	8	4	1	1	1	1
CM25	13	7	12	12	2	1	4	8
CM26	3	15	12	15	2	2	10	1
CM27	8	2	1	13	5	4	8	1
CM28	2	2	36	4	2	2	10	7
CM29	1	1	1	1	1	1	1	1
CM30	3	5	10	6	2	2	2	6
CM31	2	1	2	1	1	1	3	1
CM32	3	9	1	1	4	1	4	1
CM33	8	14	8	12	3	3	1	3
CM34	2	1	1	13	1	1	2	1
CM35	4	4	7	24	1	1	2	1
CM36	2	13	12	2	1	1	3	1
CM37	5	15	13	10	3	1	9	1
CM38	3	4	0	0	0	0	0	0
CM39	19	8	0	0	0	0	0	0
CM40	18	7	4	13	3	1	13	1
CM41	1	1	1	11	1	1	1	6
CM42	4	2	39	28	4	5	4	0
CM43	2	2	1	8	1	2	2	1

Respondentes	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
CM44	2	3	9	3	3	1	1	10
CM45	2	1	13	1	2	1	2	1
CM46	2	4	13	8	1	1	6	1
CM47	3	12	9	1	5	8	1	0
CM48	1	3	3	1	2	1	1	1
CM49	1	3	26	13	1	1	5	1
CM50	1	1	1	8	1	1	1	1
CM51	6	9	33	12	4	4	9	12
CM52	3	8	4	4	3	3	4	12
CM53	2	2	1	1	2	1	1	1
CM54	3	2	5	5	3	1	2	4
CM55	1	1	1	1	1	1	1	1
CM56	1	2	2	1	1	2	1	1
CM57	3	2	3	6	1	1	3	1
Total	212	284	410	350	109	93	178	130
Média	3,72	4,98	7,19	6,14	1,91	1,63	3,12	2,28
Mínimo	1	1	0	0	0	0	0	0
Máximo	19	18	39	28	6	8	13	12
Moda	1	2	1	1	1	1	1	1
Mediana	3	3	5	4	1	1	2	1

Legenda: A sigla CM na tabela corresponde a Carta Comentário e o número que segue corresponde a cada uma das 57 cartas comentário analisadas.

Fonte: dados da pesquisa.

Novamente a questão de número 3 foi a que apresentou a maior média (7,19), com 410 frases por resposta. Esse resultado corrobora a análise anterior, haja vista que um maior número de argumentos deve gerar um maior número de explicações, constituindo um maior número de frases. As questões 5, 6 e 8 foram as com menores números de frases, o que vai ao encontro dos achados anteriores quanto às questões 6 e 8 (Tabela 4), pois como tinham poucos argumentos, era de se esperar um menor número de frases.

Pode-se observar pela Tabela 5 que existem perguntas com frases totais de 0 ou 1, ou seja, sem explicação alguma - isso já foi verificado nos argumentos, em que questões sem argumentos, obrigatoriamente indicam não possuir frase. Quanto ao máximo, a questão número 3 se destaca, com o número de 39, bem como a questão de número 4, com o máximo de 28 frases. Observa-se, com isso, que a questão 4, que é um complemento da questão número 3, em que os respondentes devem indicar outras considerações das 56 propostas que o IASB propõe na questão número 3, acompanhou a indicação de sua precursora, com elevado número de frases.

A moda do número de frases para as questões se concentra entre 1 e 2, o que evidencia, possivelmente, a não existência de *lobby* pelos grupos de interesses, pelo menos por meio das cartas comentários. Tal inferência decorre do número limitado de argumentos, além da falta de robustez destes, de acordo com o reduzido número de frases (Tilt, 2001; Gerhardy & Wyatt, 2001).

A mediana encontrada pela análise teve destaque para as questões 3 e 4, em que boa parte dos respondentes utilizou de várias frases para tentar conceber adequadamente o seu argumento. Esta condição faz um parêntese nos resultados anteriores, haja vista que apesar de pouca efetividade do *lobby* pelos respondentes, aqueles que o fazem, efetivamente, utilizam diversos argumentos, bem como várias frases para se fazer entender, realizando assim, certa pressão sobre o órgão normatizador.

A Tabela 6 identifica as cartas comentários que possuem comentários adicionais, condizente com o que preconiza Katselas *et al.* (2011), que, para maior robustez ao *lobby* pretendido, os respondentes incluem comentários adicionais para conseguirem os seus objetivos.

Tabela 6

Comentários Adicionais

Comentários Adicionais	Quantidade	%
Com Comentários Adicionais	11	19,3%
Sem Comentários Adicionais	46	80,7%
Total	57	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Os respondentes que realizaram comentários adicionais em suas cartas-comentários perfizeram um número de 11, representando 19,3% do total de cartas-comentários. Portanto, pouco mais de 80% da amostra não realizaram comentários adicionais, o que indica pouca participação dos respondentes neste quesito, que poderia ser utilizado também para realização de *lobby* no IASB. Comentários adicionais também foram solicitados na questão 8 do ED/2013/9 – IFRS SMEs, e a pequena participação dos respondentes já havia sido notada na análise de argumentos e frases para esta questão, corroborando, assim, este resultado.

Katselas *et al.* (2011), encontraram em seu estudo sobre a ED 8 Segmentos Operacionais que 56% das 182 cartas comentários possuíam comentários adicionais, resultado diferente do encontrado quanto a ED/2013/9 – IFRS SMEs. Percebe-se, assim, que a pressão verificada no estudo de Katselas *et al.* (2011), pelos respondentes não foi a mesma exercida pelos respondentes na ED/2013/9 – IFRS SMEs.

Esta situação pode se justificar pela diferença de importância que cada IFRS tem em seu país de adoção, presumindo-se que a IFRS das micro e pequenas empresas tem menor importância devido ao tamanho das empresas envolvidas. Também se pode indicar o impacto em situações específicas das IFRS, como por exemplo, no mercado de capitais, em que é rara a participação de pequenas e médias empresas.

Dentro da mesma linha do observado nas Tabelas 4 e 5, os resultados da Tabela 6 demonstram a baixa atratividade da norma IFRS SMEs para as atividades de *lobbying*, já que a maior parte dos respondentes (80%), não fez nenhum comentário adicional as suas respostas. Ao considerar que tais comentários representam uma oportunidade para o respondente, muitas vezes, abordar determinado assunto que não fez parte das questões elaboradas pelo IASB, pode-se inferir que os participantes perderam uma ótima oportunidade de *lobbying*. Novamente, tal resultado pode implicar baixa adesão à norma pelas empresas em diversos países, considerando que possivelmente aspectos importantes para diversos países não foram contemplados.

A Tabela 7 demonstra o proposto no estudo de Huian (2013), em que se analisa o grau de concordância ou discordância (acordo, acordo parcial, parcial desacordo, desacordo) com as perguntas realizadas pelo IASB.

Tabela 7
Grau de Concordância ou Discordância

	De acordo	Acordo Parcial	Desacordo Parcial	Desacordo	Sem comentários	Total
Q1	13	13	10	18	3	57
Q1%	22,81%	22,81%	17,54%	31,58%	5,26%	100%
Q2	17	12	10	14	4	57
Q2%	29,82%	21,05%	17,54%	24,56%	7,02%	100%
Q3	16	10	16	5	10	57
Q3%	28,07%	17,54%	28,07%	8,77%	17,54%	100%
Q4	17	14	11	5	10	57
Q4%	29,82%	24,56%	19,30%	8,77%	17,54%	100%
Q5	24	14	5	5	9	57
Q5%	42,11%	24,56%	8,77%	8,77%	15,79%	100%
Q6	26	11	7	5	8	57
Q6%	45,61%	19,30%	12,28%	8,77%	14,04%	100%
Q7	13	16	9	10	9	57
Q7%	22,81%	28,07%	15,79%	17,54%	15,79%	100%
Q8	8	3	7	15	24	57
Q8%	14,04%	5,26%	12,28%	26,32%	42,11%	100%

Legenda: A sigla Q na tabela corresponde aos oito questionamentos da ED/2013/9, o número sequente corresponde a qual questão se refere. E o Q seguido de número e %, corresponde às quantidades transformadas para valores percentuais.

Fonte: dados da pesquisa.

A questão 1 indagava sobre a incerteza gerada nos usuários pela utilização do termo “capacidade fiduciária”, bem como se teve impacto na prática, questionando ainda se a IFRS deve esclarecer ou substituir tal termo. Apesar de grande parte de os respondentes (31,58%), indicarem que não há dúvida quanto ao uso do termo e considerando ainda os que discordaram apenas parcialmente, o montante chega a 49,12%. Contudo, 45,62% concordaram total ou parcialmente que o termo deveria ser melhor esclarecido, indicando uma controvérsia, pois quase a metade dos respondentes tiveram dificuldades com o termo. Cabe aqui a reflexão do IASB quanto ao que deve ser feito para minimizar essas dúvidas.

Outra proposta do IASB (Q2), de alinhar os princípios da seção 29 do imposto de renda com a IAS 12, perguntou se essa condição estava apropriada às pequenas e médias empresas. Como observado na Tabela 7, pouco mais de 50% concordaram total ou parcialmente com a indagação, contra certa de 42% que discordaram total ou parcialmente. Novamente, como observado na questão número 1, há diversidade de entendimentos.

A questão 3 foi a que conteve o maior número de argumentos e considerações verificados na análise de argumentos e frases, mas também uma das que mais ficaram sem respostas (17,5%). Pode-se considerar que tal resultado é devido à complexidade da pergunta, abrangendo mais de 50 alterações propostas pelo IASB. Como nas perguntas anteriores, apesar de 45% concordarem na totalidade ou em partes com as alterações propostas, pouco mais de 35% dos respondentes discordaram parcialmente ou totalmente com as propostas, indicando uma certa divisão entre os respondentes quanto à adequação da norma.

Os respondentes tinham na pergunta número 4 a indagação do IASB quanto a terem mais alguma alteração que não estava abordada nas propostas vinculadas à questão 3. O número de não respondentes foi o mesmo da questão número 3 (10). Contudo, quase 55% dos respondentes não tiveram outras considerações a serem implementadas, total ou parcialmente, restando menos de 30% que discordaram e propuseram novas alterações.

Sobre as disposições em matéria de transição, o IASB propôs na questão número 5 que as alterações à IFRS para as SMEs deveriam ser aplicadas retrospectivamente. Grande parte dos respondentes (mais de 65%) concordou total ou parcialmente com esta proposição. Muitos descreveram que consentiam com o recomendado pelo IASB, haja vista que as alterações propostas não seriam difíceis de serem realizadas. A questão 6 abordada no ED/2013/9 – IFRS SMEs perguntava sobre a data da vigência da norma, indicando um ano após as alterações finais emitidas. Quase 65% dos respondentes concordaram com esta condição, sendo que quase 15% não responderam. Esta questão evidencia a maior porcentagem de concordância total com o IASB, chegando a pouco mais de 45% do total.

O IASB perguntou (Q7), se os ajustes da norma deveriam ser feitos a cada três anos, a não ser que algo extraordinário acontecesse, sendo que 10 respondentes se colocaram totalmente contra este prazo e 13 totalmente a favor. Para os que foram contra, a maioria sugeriu um prazo maior para ajustes, argumentando que alterações constantes prejudicam o ambiente das pequenas e médias empresas.

A última questão, de número 8, perguntou se os respondentes tinham considerações adicionais a serem feitas. Apenas 11 respondentes indicaram que tinham alguma informação adicional. Este resultado corrobora o achado na análise de *lobby* dos comentários adicionais, com pouca participação dos respondentes. Quase 45% dos respondentes indicaram que não tinham informações adicionais a serem respondidas.

A partir do exposto, infere-se que as respostas às perguntas, quando estas abordam a norma especificamente, trazem bastante divergência, dificultando, assim, a análise do IASB. Isso pode ser observado nas questões iniciais. As perguntas de caráter menos técnico, como de prazos e datas de vigência, possuem maior concordância. Já aquelas relacionadas a considerações adicionais são pouco respondidas pelas partes interessadas, certificando o que já foi verificado anteriormente, de que os grupos de interesse não realizaram práticas significativas de *lobby* na questão da IFRS SMEs.

Tais resultados trazem implicações práticas para a formulação da norma pelo IASB, já que questões importantes não foram respondidas ou as respostas foram contraditórias. Assim, corre-se o risco de que a norma não consiga contemplar de maneira efetiva as necessidades das micro e pequenas empresas ao redor do mundo, passando a ser adotada de maneira apenas parcial ou nem sendo adotada.

Outra questão para reflexão é que a maior participação de interessados no processo poderia dirimir as dúvidas nas questões mais controversas, com maior número de respostas e, possivelmente, com menor contradição entre elas.

5. Considerações Finais

O IASB emitiu o ED/2013/9 – IFRS SMEs visando à participação dos grupos de interesse na formulação de tal norma, sendo que 57 cartas-comentários foram recebidas pelo IASB. Este artigo objetivou identificar as características e perspectivas dos diversos grupos de interesse quanto a esta IFRS. Especificamente, identificou e caracterizou os respondentes, bem como realizou a análise de conteúdo dos respectivos comentários de cada respondente.

Os resultados quanto às características dos respondentes indicam que todos os continentes participaram dos comentários, contudo, há concentração na Europa, como outros estudos já haviam indicado. Também se observaram que os que mais responderam foram as associações de contabilidade, grandes interessados na IFRS das SMEs. Também se identificou que organizações de países com pouca representatividade participaram do processo, enquanto outros com importância global ficaram de fora de qualquer comentário à norma.

Quanto à análise de conteúdo, os resultados indicaram que as respostas, em sua maioria, possuem poucos argumentos, o que não evidencia a realização de forte *lobby* pelos grupos de interesse. Também se constatou que, em determinados tipos de perguntas, principalmente naquelas mais técnicas, há divergências significativas, enquanto em outras, direcionadas a prazos e vigência, maior concordância, devido especificamente à característica da pergunta.

Considerando a teoria da Regulação Econômica, utilizada como suporte teórico para este estudo, constatou-se que a atividade de *lobbying*, ainda que tímida, foi exercida principalmente por órgãos reguladores europeus, que não, necessariamente, são os usuários da norma, mas os responsáveis por fiscalizar sua adoção em muitos países, como no caso do Brasil, o CFC em relação aos profissionais contábeis. Isso vai ao encontro da teoria em questão, que prevê a participação de regulados tentando influenciar o regulador. No caso desta norma específica, os regulados seriam os contadores, já que na maioria dos países, essa norma não é de adoção obrigatória pelas empresas, mas, sim, por parte dos contadores. Assim, os contadores estariam sendo representados no processo pelos seus órgãos de classe, até pela maior possibilidade de *lobbying* desses últimos em relação aos contadores de modo individual.

Quanto às implicações do estudo, pode-se apontar que a baixa participação dos interessados no processo de elaboração da norma no âmbito do IASB pode servir de alerta para o próprio IASB e demais órgãos reguladores nacionais quanto à efetiva adoção da norma pelas SMEs nos diferentes países.

Esta implicação se aplica, de modo ainda mais contundente, ao caso brasileiro, em que simplesmente não houve participação de nenhum representante no processo. Assim, é possível vislumbrar um ambiente impróprio para a ampla adoção desta norma no cenário nacional, visto que, possivelmente, questões importantes relacionadas ao cenário das micro e pequenas empresas brasileiras não foram apresentadas no processo de elaboração da norma. Neste caso, pode haver um distanciamento entre o que está previsto na norma e a realidade dessas empresas no Brasil.

É importante destacar também que o estudo possui várias limitações. Inicialmente, a quantidade de cartas comentários disponíveis e analisadas é pequena para realização de uma pesquisa com foco total no *lobby* de uma norma de contabilidade em particular, nesse caso da IFRS SMEs, o que já havia sido verificado no estudo de Gerhardy e Wyatt (2001). Outra limitação está na análise de conteúdo, que está vinculada a subjetividade determinada pelo pesquisador em sua avaliação de respostas que não sugerem claramente a concordância ou discordância do respondente.

Existem várias possibilidades de investigação futuras a partir dos resultados desta pesquisa. Pode-se indicar que as respostas sejam analisadas por continentes e países, consistindo, assim, a tendência de cada região, e pode-se deixar mais claro qual deles pratica o *lobby* de forma mais acentuada. Ainda, pode-se analisar o *lobby* por outros meios disponíveis para avaliação. Outra oportunidade está relacionada à produção da informação relevante e útil para os usuários da ED/2013/9, testando empiricamente a eficácia real do uso destas informações para a confecção da IFRS SMEs definitiva.

Referências

- Albu, C. N., Albu, N., Pali-Pista, S. F., Gîrbină, M. M., Selimoglu, S. K., Kovács, D. M., Lukács, J., Mohl, G., Müllerová, L., Paseková, M., Arsoy, A. P., Sipahi, B. and Strouhal, J. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(2), pp. 140–175. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/jifm.12008>
- Ang, J. S., Cole, R. A., & Lin, J. W. (2000). Agency costs and ownership structure. *The Journal of Finance*, 55(1), pp. 81-106. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/0022-1082.00201>
- Araújo, V. R. B. S., Gomes, A. K. L., Lucena, W. G. L., & Paulo, E. (2015). Análise das opiniões emitidas nas cartas comentários sobre o termo prudence. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(2), pp. 140–175. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i2.1231>
- Becker, G. S. (1983). A theory of competition among pressure groups for political influence. *The quarterly journal of economics*, 98(3), pp. 371-400. DOI: <https://doi.org/10.2307/1886017>.
- Carmo, C. H. S., Ribeiro, A. M., & Carvalho, L. N. G. (2014). Influência dos grupos de interesse no processo de normatização contábil internacional: o caso do Discussion Paper sobre Leasing. *Contabilidade Vista & Revista*, 25(2), pp. 98-118.
- Chatham, M. D., Larson, R. K., & Vietze, A. (2010). Issues affecting the development of an international accounting standard on financial instruments. *Advances in Accounting*, 26(1), pp. 97-107. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2010.03.002>
- Conselho Federal de Contabilidade. (2009). Resolução CFC Nº. 1.255/09, de 10 dezembro de 2009. Recuperado em 16 de outubro de 2016, de http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc1255_2009.htm.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary accounting research*, 13(1), pp. 1-36. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00489.x>
- Gavens, J. J., Carnegie, G. D., & Gibson, R. W. (1989). Company participation in the Australian accounting standards setting process. *Accounting & Finance*, 29(2), pp. 47-58. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-629X.1989.tb00101.x>
- Georgiou, G. (2010). The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. *The British Accounting Review*, 42(2), pp. 103-118. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2010.02.003>
- Gerhardy, P., & Wyatt, L. (2001). An Analysis of Corporate Lobbying on Australia's ED 49, Accounting for Identifiable Intangible Assets. *Pacific Accounting Review*, 13(2), pp. 71-102. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/eb037961>
- Hansen, T. B. (2011). Lobbying of the IASB: an empirical investigation. *Journal of International Accounting Research*, 10(2), pp. 57-75. DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/jiar-10078>
- Hochberg, Y. V., Sapienza, P., & Vissing-Jørgensen, A. (2009). A Lobbying Approach to Evaluating the Sarbanes-Oxley Act of 2002. *Journal of Accounting Research*, 47(2), pp. 519-583. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00321.x>
- Huian, M. (2013). Stakeholder's participation in the development of the new accounting rules regarding the impairment of financial assets. *Business Management Dynamics*, 2(9), pp. 23-35.

- IFRS para PMEs (2009). Recuperado em 16 de outubro de 2017, de <http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>.
- IFRS para PMEs (2015). Recuperado em 16 de outubro de 2017, de <http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>.
- IFRS para PMEs. Recuperado em 21 de setembro de 2016, de <http://ifrsbrasil.com/category/demonstracoes-contabeis/ifrs-pequenas-e-medias-empresas>.
- IFRS. Recuperado em 16 de outubro de 2016, de <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., & Van Der Tas, L. (2012). Formal participation in the IASB's due process of standard setting: a multi-issue/multi-period analysis. *European Accounting Review*, 21(4), pp. 693-729. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2010.522775>
- Katselas, D., Birt, J., & Kang, X. (2011). International firm lobbying and ED 8 Operating Segments. *Australian Accounting Review*, 21(2), pp. 154-166. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00132.x>
- Katselas, D., Birt, J., & Kang, X. H. (2011). International firm lobbying and ED 8 operating segments. *Australian Accounting Review*, 21(2), pp. 154-166. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00132.x>
- Macarthur, J. B., & Groves, R. E. V. (1993). An empirical investigation into the impact of profit sharing schemes of executives on the content of corporate submissions on proposed accounting standards. *Journal of Business Finance & Accounting*, 20(5), pp. 623-638. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-5957.1993.tb00280.x>
- 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 em Ciências Contábeis Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, PB.
- Peltzman, S. (1976). Toward a more general theory of regulation. *The Journal of Law and Economics*, 19(2), pp. 211-240. DOI: <http://dx.doi.org/10.1086/466865>
- Posner, R. A. (1974). Theories of economic regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 5(2), pp. 335-358. DOI: <http://dx.doi.org/10.2307/3003113>
- Robinson & Walker, R. G, P. (1993) A critical assessment of the literature on political activity and accounting regulation. *Research in Accounting Regulation*, 7(1), pp.3-40.
- Santos, O. M. D., & Santos, A. D. (2014). Lobbying on Accounting Regulation: Evidence from the Oil Industry. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(65), pp. 124-144. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772014000200004>
- Sava, R., Mârza, B., & Eşanu, N. (2013). Financial reporting for SMEs—past and perspectives. *Procedia Economics and Finance*, 6, pp. 713-718. DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671\(13\)00193-7](http://dx.doi.org/10.1016/S2212-5671(13)00193-7)
- Schiebel, A. (2008). Is there a solid empirical foundation for the IASB's draft IFRS for SMEs? *Althanstrasse*, 39-45. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.994684>
- Schiebel, A. (2008). Is there a solid empirical foundation for the IASB's draft IFRS for SMEs? pp. 1-29. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.994684>
- Sebrae (2014). Recuperado em 17 de outubro de 2017. <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>

- Stigler, G. J. (1971). The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*, 3-21.
- Stigler, G. J. (1971). The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*, 2(1), pp. 3-21. doi: <http://dx.doi.org/10.2307/3003160>
- Stigler, G. J. (1973). General economic conditions and national elections. *The American Economic Review*, 63(2), pp. 160-167.
- Stigler, G. J. (1975). The citizen and the state: Essays on regulation, 720. Chicago: *University of Chicago Press*.