

PRÁTICA DE *LOBBYING* NA ELABORAÇÃO DA NORMA CONTÁBIL IFRS 15: RECONHECIMENTO DE RECEITAS

LOBBYING PRACTICE IN THE IFRS 15 ACCOUNTING STANDARD PREPARATION: REVENUE RECOGNITION

HAUSSMANN, Darclê C. S.¹
 SOSCHINSKI, Caroline K.²
 KLANN, Roberto C.³

RESUMO: Este estudo teve como objetivo caracterizar a prática de *lobbying* na elaboração da IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers*. Para tanto, foram analisadas 188 cartas de comentários enviadas ao IASB na fase do *Exposure Draft* ED 2011/230 por grupos de interessados. Os procedimentos metodológicos foram baseados na análise de conteúdo quanto ao grau de concordância ou discordância dos respondentes sobre os principais tópicos da norma. Os resultados indicaram que houve participação ativa dos grupos de interesses dos continentes norte-americano e europeu e que os preparadores das demonstrações contábeis foram responsáveis pelo envio de mais da metade das cartas de comentários. Quanto ao grau de concordância e discordância, constatou-se que a maioria dos respondentes manifestou opiniões semelhantes, entretanto, em alguns tópicos, os interesses particulares de alguns foram predominantes, principalmente dos preparadores das demonstrações contábeis, quando a alteração demandava custo e tempo de preparação das informações, ou dos reguladores, quando as alterações se relacionavam com a transparência de informações contábeis. Evidencia-se que a teoria da captura regulatória pode explicar a prática de *lobbying* na elaboração da norma, pois os interessados, diante de uma regulamentação pública, expressaram suas opiniões e tentaram influenciar o IASB, visando o interesse das entidades por eles representadas.

Palavras-chave: IFRS 15; regulamentação contábil; *lobbying*; cartas de comentários.

ABSTRACT: *This study aimed to characterize lobbying practices in preparing IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers. To this end, 188 comment letters sent to the IASB at the Exposure Draft ED 2011/230 stage by stakeholder groups were analyzed. The methodological procedures were based on content analysis regarding the degree of agreement or disagreement of respondents on the main topics of the standard. The results indicated the active participation of interest groups from the North American and European continents and that the preparers of the financial statements were responsible for sending more than half of the comment letters. As for the degree of agreement and disagreement, it was found that most respondents expressed similar opinions. However, in some topics, the particular interests were*

¹ Doutora em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Regional de Blumenau; Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Regional de Blumenau; E-mail: darcl@furb.br

² Doutora em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Regional de Blumenau; Professora do Programa de Pós-Graduação e da Graduação em Ciências Contábeis na Universidade Comunitária da Região de Chapecó; E-mail: carolinesoschinski@yahoo.com.br

³ Doutor em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Regional de Blumenau; Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau; Professor do Curso de Ciências Contábeis da UNIFEBE; E-mail: klann@unifebe.edu.br

predominant, especially those of preparers of financial statements when the change demanded cost and preparation time of the information or the regulators when the alterations were related to the transparency of accounting information. The theory of regulatory capture can explain the practice of lobbying in elaborating the norm since the interested parties, faced with public regulation, expressed their opinions and tried to influence the IASB, aiming at the interest of the entities they represented.

Keywords: IFRS 15. accounting regulations; lobbying; comment letters.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo trata da prática de *lobbying* na elaboração da IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers*, que foi divulgada pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e dispõe sobre o tratamento contábil de receitas e despesas associadas aos contratos com clientes. No Brasil, esse assunto foi normatizado pelo CPC 47 – *Receitas de contratos com clientes*, divulgado em 16 de dezembro de 2016 e vigora desde janeiro de 2018 (IFRS 15, 2017; CPC 47, 2017). Conforme Tavares, Paulo e Niyama (2017), a norma sobre o reconhecimento de receitas demorou quase 12 anos para ser aprovada pelos órgãos reguladores IASB e *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e revelou discussão entre os interessados sobre os requisitos propostos.

Internacionalmente, o processo de elaboração das normas do IASB obedece a seis fases de desenvolvimento, sendo estas: 1) decisão da agenda; 2) publicação do documento de discussão; 3) minuta de exposição; 4) revisão da minuta de exposição; 5) etapa IFRS, e por fim; 6) o diferimento da data de vigência. Na fase da minuta de exposição, de revisão da minuta e da IFRS, os órgãos reguladores aceitam propostas de melhorias dos interessados, com o intuito de evitar consequências não intencionais no resultado da norma (IFRS, 2017).

De acordo com Sutton (1984), o processo de elaboração de normas contábeis pode ser caracterizado como um processo de *lobbying* político, pois durante esse processo as orientações de determinada norma podem estar sujeitas a pressões políticas que solicitam alterações ou ajustes. Assim, o processo de elaboração das normas oferece diferentes maneiras de manifestar seus interesses com relação à determinada questão.

Com a intenção de explicar esse processo de regulação contábil e a pressão advinda dos grupos de interesses, considera-se a Teoria da Regulação Econômica, que elucida a influência e a pressão exercida pelos regulados, para que o órgão regulador atenda aos seus interesses particulares (STIGLER, 1971). Uma das vertentes dessa abordagem é a Teoria da Captura Regulatória, que pode ser aplicada no contexto desta pesquisa, pois trata acerca do esforço dos grupos de interesses para influenciar e/ou controlar o regulador por interesses particulares (GODFREY *et al.*, 2010).

Diversos pesquisadores direcionaram suas investigações ao processo político de *lobbying* dentro do contexto da regulação contábil. As pesquisas têm tratado sobre as diferentes características de empresas, organismos e indivíduos que decidem fazer *lobbying*, seus interesses motivacionais relacionados à questão e ainda, sobre os principais motivos que levam ao sucesso da prática. Nesse cenário, pode-se destacar as pesquisas de Larson (1997), Ang, Sidhu e Gallery (2000), McLeay, Ordelheide e Young (2000), Hansen (2011), Kosi e Reither (2014), Mellado e Parte (2016) e mais recentemente e em cenário brasileiro, Tavares, Paulo e Niyama (2017).

Considerando que a IFRS 15 se trata de uma norma intensamente discutida e que passou por diversas fases de elaboração, considera-se relevante caracterizar a prática de *lobbying* na elaboração do *Exposure Draft* ED/2011/230 – IFRS 15. Além disso, a análise do processo de regulação das normas contábeis auxilia no entendimento acerca da complexidade e das principais discussões da norma, a fim de torná-la adaptável no campo empírico, sem infringir a essência contábil. Portanto, este trabalho se propõe a responder à seguinte questão de pesquisa: De que forma ocorre a prática de *lobbying* na elaboração da IFRS 15? Assim, esta pesquisa tem como objetivo caracterizar a prática de *lobbying* na elaboração de norma IFRS 15.

A escolha da IFRS 15 se justifica inicialmente por se tratar de uma norma amplamente discutida e por ter passado por diversas fases de elaboração, o que atraiu a atenção de pesquisadores em cenário brasileiro, como Tavares, Paulo e Niyama (2017). Os autores analisaram o *lobbying* durante cada etapa da elaboração da norma e analisaram qualitativamente 337 cartas de comentários, a fim de capturar a posição inicial e final do órgão regulador durante cada fase. Posteriormente, utilizaram de uma abordagem quantitativa para apurar os fatores que influenciaram no sucesso do *lobbying*.

Este estudo se diferencia da pesquisa de Tavares, Paulo e Niyama (2017), por tratar de uma análise qualitativa sobre os principais requisitos tratados pela IFRS 15, que de acordo com o IABS (2017), foram os assuntos mais discutidos pelos respondentes nas cartas de comentários. Assim, esta pesquisa se concentrou em investigar com maior profundidade o processo de *lobbying*, quando os respondentes concordaram ou discordaram de cada um dos nove principais tópicos levados à discussão pelo IASB, buscando verificar o posicionamento dos interessados.

A análise do *lobbying* direcionado à IFRS 15 é justificada também por se tratar de uma norma que discute acerca do montante da receita, que é considerado um número decisivo para os usuários das Demonstrações Contábeis (DCs) na avaliação do desempenho e da posição financeira das entidades. A receita é alvo de estudo por parte dos principais órgãos reguladores da matéria contábil (IASB e *Financial Accounting Standards Board* - FASB), os quais propõem em conjunto, a convergência dos requisitos de seu reconhecimento (IASB, 2017).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O processo de regulação das normas contábeis tem sido objeto de pesquisa na contabilidade, principalmente a partir das mudanças impostas pelo IASB, por exemplo, as novas exigências de divulgações (WAGENHOFER, 2011). Tal processo pode ser observado do ponto de vista de Godfrey *et al.* (2010), que apontam três teorias da regulação que podem explicar as regulações do mercado de capitais, de forma geral tem-se: (1) a Teoria do Interesse Público; (2) a Teoria da Captura Regulatória; e (3) a Teoria do Interesse Privado.

De forma breve, para Godfrey *et al.* (2010), na Teoria do Interesse Público a regulamentação se destina para proteger os interesses comuns dos consumidores, assegurando um melhor desempenho econômico. A Teoria da Captura Regulatória, por sua vez, prevê que a regulamentação tem como premissa proteger o interesse público, porém esse efeito nem sempre é alcançado, pois o regulado busca controlar ou dominar o regulador, na intenção de capturar e influenciar a legislação a favor de seus interesses.

A Teoria do Interesse Privado, defendida por Stigler (1971), surgiu pela insatisfação com as duas teorias anteriores, a partir da qual se acredita na existência de um mercado para a regulação com forças similares à do mercado de capitais, acreditando na oferta e demanda. Essa teoria pressupõe que a regulação não surge como resultado de uma resposta do governo às demandas públicas, mas sim pelo grupo de interesse privado que é projetado para seu benefício.

O estudo realizado por Bertomeu e Magee (2015) comprova que as instituições reguladoras são moldadas de acordo com os padrões preferíveis pela maioria dos seus interessados. A influência dos grupos de interessados às normas reguladoras, para os autores, não pode ser considerada algo bom ou ruim, pois simplesmente faz parte de um processo de contribuições e compartilhamento de interesses distintos.

O processo de regulação na contabilidade é oriundo de órgãos internacionais que assumem o papel de estado e agem em prol de um público em geral, como organizações, acionistas, investidores, fornecedores, entre outros. Considerando a pressão que o grupo de interessados exerce, por meio das cartas de comentários enviadas em cada fase de elaboração das IFRS, a regulação contábil realizada pela IASB (regulador privado) pode ser explicada pela Teoria da Captura Regulatória.

De acordo com Godfrey *et al.* (2010) deve haver um processo de interação entre reguladores e regulados, em que os reguladores buscam capturar a implementação e a avaliação dos efeitos do processo político da área regulada. Com relação à IFRS 15, Tavares, Paulo e Niyama (2017), evidenciaram que com o passar das fases de elaboração da norma, os reguladores passaram a ser dominados por alguns interessados, o que se assemelha ao explicado pela Teoria da Captura Regulatória.

A IFRS 15 foi elaborada com o intuito de esclarecer os princípios para o reconhecimento de receita de contratos com clientes. O projeto da norma iniciou com a decisão da agenda, seguido do documento de discussão, que serve para reflexão sobre o reconhecimento de receitas nos contratos com clientes emitido pelo IASB. O documento de discussão foi aberto para comentário até 19 de junho de 2009. A fase posterior, de rascunho de exposição, é a fase em que o IASB disponibiliza em seu *website* as cartas de comentários enviadas em respostas à fase anterior (IFRS, 2017), as quais, para Georgiou (2004), se caracterizam na maneira mais eficaz de se fazer *lobbying*.

O *lobbying* realizado às IFRS propostas pelo IASB, para Koh (2011), surge como um esforço das organizações e grupos de interesses em minimizar consequências econômicas negativas que possam vir a ocorrer com a implantação das normas, por exemplo, nos contratos de remuneração de administração, contratos de dívida e visibilidade política das empresas. Para Königsgruber (2013), os grupos de interessados são motivados por diversas razões. Estudos anteriores destacam algumas delas, como preocupações com custos políticos, contratos de dívidas, de compensação de gestão, reações do mercado de capitais, e outros (WATTS; ZIMMERMAN, 1978; SUTTON, 1984; ANG; SIDHU; GALLERY, 2000; HILL; SHELTON; STEVENS, 2002; GEORGIU, 2004).

De um lado, o processo de *lobbying* pode se caracterizar como uma influência positiva, por meio de contribuições benéficas à elaboração das normas reguladoras, ou pode refletir simplesmente o interesse particular em minimizar efeitos negativos para determinado grupo de interessados (GEORGIU, 2004; KOH, 2011). Por outro lado, para Hansen (2011), o IASB em sua posição de órgão regulador, deve buscar o equilíbrio entre as demandas de interesses distintos e estabelecer fatores suscetíveis de serem influenciados no desenvolvimento das IFRS.

Diante do observado em pesquisas anteriores sobre a relevância em investigar o processo de regulação contábil e de compreender a complexidade que envolve o processo de *lobbying*, essa pesquisa se concentrou em caracterizar como esse processo ocorre, investigando as cartas de comentário e buscando explorar o posicionamento dos respondentes sobre cada um dos principais tópicos abordados pelo IASB na elaboração da IFRS 15.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foram analisadas as cartas de comentários enviadas pelos diversos interessados ao IASB, durante a fase do rascunho de exposição da norma, denominada de *Exposure Draft* ED/2011/230 – IFRS 15 (Rascunho de Exposição 2011/230). A escolha sobre características o processo de *lobbying* nesta fase de elaboração da norma, decorre do entendimento de que as fases passam por um processo de amadurecimento. O desenvolvimento da norma é exposto ao processo de *lobbying* durante três das seis etapas de elaboração. A fase inicial, correspondente ao “rascunho de exposição”, ocorre quando o IASB recebe cartas de comentários dos grupos de interessados sobre sugestões e dúvidas iniciais baseadas no documento de discussão emitido pelo IASB. A segunda fase correspondente à “revisão do rascunho de exposição”, resultado das discussões da fase anterior e que reflete as propostas sobre o reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas e custos relacionados à norma. Por fim, a terceira fase, “IFRS”, acrescenta orientações recebidas nas demais fases e busca simplificar as questões sugeridas.

Por entender que na primeira fase (rascunho de exposição) os interessados têm um volume de dúvidas elevado; e que na segunda fase (revisão de rascunho de exposição) por vezes está se discutindo e tentando entender os itens propostos, optou-se por utilizar como amostra apenas as cartas de comentário referentes à terceira fase, ou seja, a etapa final de elaboração das normas emitidas pelo IASB. Esta representa a fase em que os grupos de interessados dispõem do conhecimento geral da norma e respondem aos questionamentos realizados pelo IASB sobre questões específicas.

Dessa forma, foram coletadas as cartas de comentário referentes a fase de *Exposure Draft* ED/2011/230 – IFRS 15, por meio do sítio eletrônico da *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Nesta fase final do processo de elaboração da norma, o IASB recebeu 357 cartas de comentário, entretanto, foram selecionadas aleatoriamente 188 cartas, considerando um erro amostral tolerável de 5%.

O *Exposure Draft* ED/2011/230 foi o documento oficial disponibilizado pelo IASB, na terceira fase (IFRS), para receber sugestões de empresas privadas e públicas, acadêmicos, auditores, instituições relacionadas às atividades contábeis e órgãos reguladores de todo o mundo, aqui denominados “respondentes”. Observou-se por meio de algumas respostas contidas nas cartas de comentários, que a maioria desses respondentes já haviam participado das etapas anteriores. O IASB enviou questionamentos aos respondentes com o intuito de averiguar seus posicionamentos sobre questões de maior pertinência à elaboração da norma. Os princípios de reconhecimento de receitas propostos para discussão foram desenvolvidos e refinados nas minutas de exposição publicadas em 2010 e 2011 e nas deliberações que se seguiram. Assim, como o projeto progrediu, as questões levantadas pelos respondentes foram reduzidas substancialmente, resultando no documento “Resumo do projeto e declaração de *feedback*”. Esse documento centrou-se principalmente

nos pedidos para esclarecer e aperfeiçoar as propostas. O conselho de administração do IASB, pautou-se nos assuntos mais importantes levantados: (1) obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo; (2) identificação das obrigações de desempenho; (3) cobrança (risco de crédito do cliente); (4) restrição de estimativas e consideração variável; (5) componentes de financiamento significativos; (6) requisitos de divulgação; (7) transição: aplicação retrospectiva; (8) licenciamento de propriedade intelectual; e (9) obrigações de desempenho onerosas.

Nesse contexto, para a análise das 188 cartas de comentários utilizou-se de informações relacionadas no Quadro 1, que trataram de assuntos de maior interesse dos respondentes.

Quadro 1: Assuntos mais discutidos por parte dos interessados na IFRS 15

Tópicos	Análise	Grau de concordância/discordância sobre
T1	Obrigações de desempenho satisfeitas	Adição de critérios para determinar o momento em que uma obrigação de desempenho é satisfeita.
T2	Identificação das obrigações de desempenho	Responsabilidade da empresa em transferir um bem ou serviço a um cliente, como obrigação de desempenho, caso esse bem ou serviço seja considerado “distinto”.
T3	Cobrança (risco de crédito do cliente)	Reconhecimento da receita pelo valor bruto e a divulgação de valores correspondentes ao resultado apresentado como item separado a linha da receita.
T4	Restrição de estimativa de consideração variável	Incluir uma restrição na mensuração da receita: O valor acumulado da receita reconhecida até a data não poderia exceder o valor ao qual a empresa está razoavelmente assegurada.
T5	Componentes de financiamento significativos	Determinação do preço da transação: uma empresa ajustaria o valor da contrapartida prometida para os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se o contrato incluir um componente de financiamento significativo para o contrato.
T6	Requisitos de divulgação	Requisitos qualitativos e quantitativos da informação divulgada.
T7	Transição: aplicação retrospectiva	Possibilidade de aplicar a IFRS 15 de forma retrospectiva.
T8	Licenciamento de propriedade intelectual	Reconhecimento da receita de uma licença no momento em que ela é transferida para o cliente.
T9	Obrigações de desempenho Onerosas	Reconhecimento de passivo e das despesas correspondentes para uma obrigação de desempenho onerosa, somente se a obrigação de desempenho for satisfeita durante um período de tempo superior a um ano.

Fonte: Adaptado de IASB (2017).

Em cada carta de comentário foi analisado o grau de concordância ou discordância dos interessados, tendo como modelo de análise os nove tópicos principais listados no Quadro 1. A análise acerca do grau de concordância ou discordância de cada respondente para cada tópico discutido se baseia no estudo de Huian (2013), que analisou o AD 2009/12 – IFRS 9, Instrumentos Financeiros, que define quatro estágios de concordância: Acordo (todos os argumentos de acordo); Acordo parcial (no mínimo 1 argumento de acordo); Desacordo parcial (no mínimo 1 argumento em desacordo) e; Desacordo (todos os argumentos em desacordo).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Na Tabela 1 descreve-se as principais características dos respondentes quanto à sua origem. Essa análise é realizada pelo fato de que a IFRS 15 trata sobre o reconhecimento da receita e essa é uma questão relevante para diversos interessados, portanto, o IASB recebeu cartas de comentário de interessados de diversas regiões. Assim, torna-se pertinente observar inicialmente o perfil dos interessados que realizaram o processo de *lobbying*.

Tabela 1: Origem dos respondentes

Continente	Quantidade	%
Norte Americano	176	49,3
Europeu	96	26,9
Asiático	42	11,8
Sem identificação	22	6,16
Oceania	9	2,52
Latino Americano	6	1,68
Africano	6	1,68
Total	357	100%

Fonte: Elaborada pelos autores.

A análise geográfica referente à Tabela 1 mostrou que os interessados de origem norte-americana tiveram maior participação no envio das cartas de comentários, com aproximadamente metade do número total de respostas (49,3%). A segunda maior participação foi dos respondentes do continente Europeu (26,9%), enquanto os interessados dos continentes latino-americano e africano (6%) foram o que menos participaram do processo. A baixa participação de interessados do continente africano encontrada neste estudo, vai ao encontro dos resultados de Huiian (2013), que definiu apenas 5% de participação do continente Africano nas atividades de *lobbying*.

A maior participação dos respondentes localizados nos continentes norte-americano e europeu, pode ser justificada pela presença de órgãos reguladores importantes nessas regiões, por exemplo, no caso americano, o FASB, e o próprio IASB. Além disso, as grandes companhias de auditoria estão sediadas nos Estados Unidos, bem como as grandes empresas mundiais, que em sua maioria, também estão sediadas nos continentes norte-americano e europeu.

Na Tabela 2 descreve-se as características dos respondentes, para identificar quem foram os principais interessados responsáveis pelo *lobbying* no processo de elaboração da IFRS 15. Destaca-se que os principais interessados que enviaram suas opiniões mediante cartas de comentários ao IASB foram os responsáveis por preparar as DCs. Esse fato pode ser justificado mediante a afirmativa de Mellado e Parte (2016), que entendem que os preparadores formam o grupo mais ativo quanto à participação e envio de cartas de comentários no processo de regulamentação contábil. Para Sutton (1984), o envolvimento ativo dos preparadores em *lobbying* decorre do fato de que esses são os principais afetados pelos novos padrões. Assim, a participação ativa dos preparadores foi constatada também em outros estudos que investigaram o processo de *lobbying*, como Jorissen *et al.* (2012), Mora e Molina (2014) e Mellado e Parte (2016).

Tabela 2: Grupos de interessados na IFRS 15

Identificação dos grupos de interessados	Cartas de Comentário	Percentual
Preparadores	217	61%
Entidades contábeis	43	12%
Entidades de normalização	27	8%
Empresas de Auditoria	24	7%
Individual	15	4%
Usuários/consumidores	9	3%
Outros	6	2%
Reguladores	6	2%
Acadêmicos	4	1%
Total	357	100%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Além disso, observa-se o envolvimento das entidades contábeis, representando 12% do total de respondentes, das entidades normatizadoras (8%) e das entidades de auditoria (8%). Por outro lado, observa-se pouca participação dos acadêmicos, com apenas 1% do total, seguido pelos reguladores, consumidores e participações individuais.

Essa análise inicial fornece um perfil dos principais grupos de interessados na fase final de elaboração da IFRS 15. Portanto, evidencia-se que os interessados do continente norte-americano e europeu são os mais participativos no processo de *lobbying*, assim como o grupo de preparadores, entidades contábeis e de auditoria, que são responsáveis por enviarem mais de 80% do total de cartas de comentários.

4.2 GRAU DE CONCORDÂNCIA E DISCORDÂNCIA

A Tabela 3 apresenta a opinião dos interessados sobre as nove principais questões de análise do Quadro 1, e essas questões foram analisadas em graus de concordância e discordância. Assume-se para esta pesquisa os respondentes que estão de acordo, de acordo parcial, desacordo parcial e em desacordo com cada um dos nove tópicos, como realizado por Huian (2013).

O tópico inicial (T1) buscou identificar o posicionamento dos respondentes sobre o reconhecimento da receita quando a obrigação de desempenho fosse satisfeita, dessa forma, transferindo um bem ou serviços ao cliente em um determinado período ou no decorrer do período. Os resultados apresentaram que a maioria dos respondentes concordaram parcialmente com esse tópico, ou seja, de uma forma geral, concordam com o proposto, entretanto, possuem considerações sobre algumas questões que poderiam ser melhoradas ou esclarecidas.

Tabela 3: Grau de concordância e discordância

Tópicos	Acordo		Acordo parcial		Desacordo Parcial		Desacordo		Nenhum comentário		Total		Recomendações
		%		%	Quant	%		%		%		%	
T1	49	26	67	36	10	5	11	6	51	27	188	100	49
T2	47	25	62	33	9	5	12	6	58	31	188	100	47
T3	33	18	30	16	21	11	34	18	70	37	188	100	33
T4	47	25	57	30	7	4	13	7	64	34	188	100	47
T5	10	5	18	10	7	4	13	7	140	74	188	100	10
T6	14	7	26	14	27	14	69	37	52	28	188	100	14
T7	7	4	5	3	8	4	24	13	144	77	188	100	7
T8	66	35	16	9	5	3	13	7	88	47	188	100	66
T9	21	11	28	15	18	10	66	35	55	29	188	100	21
Média	33	17	34	18	12	7	28	15	80	43			33

Fonte: Elaborada pelos autores.

Consecutivamente, analisou-se por meio do tópico 2 (T2) a visão dos respondentes sobre a responsabilidade de transferência de um bem ou serviço a um determinado cliente, como forma de obrigação de desempenho, se esse bem ou serviço for considerado distinto. Os resultados apresentaram que a maioria dos interessados concordaram parcialmente com a transferência de bem ou serviço distinto como forma de obrigação de desempenho. Ou seja, de maneira semelhante ao tópico 1, os interessados concordaram com o proposto, mas ainda assim, propuseram algum tipo de ajuste que alinhasse melhor seus interesses às práticas e padrões exigidos pelo IASB/FASB.

A terceira questão de análise (T3) investigou a posição dos respondentes sobre o risco de crédito do cliente, considerando o reconhecimento da receita pelo valor bruto e as perdas por imparidade de contratos de clientes como adjacentes à receita. Os resultados apresentaram disparidades entre o posicionamento dos interessados, e a metade desses discordou totalmente do tópico e a outra metade concordou totalmente. Essa divergência de interesses é explicada no tópico referente à discussão dos resultados.

O quarto tópico investigado (T4) buscou analisar a opinião dos respondentes sobre a inclusão de restrições na estimativa de consideração variável, ou seja, se o total de contrapartida que a empresa tem direito é variável, propõem-se que o valor acumulado da receita reconhecida até determinada data não poderia exceder o valor ao qual a empresa está razoavelmente assegurada. Os resultados apresentaram que a maioria dos respondentes concordou parcialmente com essa questão, demonstrando, assim, o alinhamento de interesses à norma.

O tópico 5 (T5) observou o posicionamento dos respondentes sobre fatores que a empresa deveria considerar ao avaliar se um componente de financiamento é significativo para o contrato ou não, considerando efeitos do valor do dinheiro no tempo. Os resultados destacaram que a maioria dos respondentes não se posicionou sobre o tópico, o que pode ser decorrente do fato de esse assunto não compor as seis questões emitidas pelo IASB, ou ainda, por simplesmente não ser um assunto de interesse dos grupos. Com relação às cartas de comentários que citaram esse tópico, não foi possível observar uma tendência, pois os resultados quanto aos níveis de concordância e discordância são díspares.

O item de ordem 6 (T6) investigou a visão dos respondentes sobre os requisitos de divulgação e a pertinência de informações qualitativas e quantitativas. De acordo com o IASB, as informações quantitativas dos contratos devem divulgar questões sobre a desagregação das receitas, reconciliação de saldos do passivo, montante do preço de transação e ativos reconhecidos pelo custo. As informações qualitativas devem divulgar questões sobre a obrigação de desempenho, julgamentos de determinação de valor e cronograma da receita. Os resultados encontrados, em sua maioria, representaram desacordo total aos requisitos de divulgação, o que se deve aos interesses contrários ao proposto pela norma, especialmente, por parte dos preparadores.

A questão 7 (T7) identificou a opinião dos respondentes sobre a possibilidade de aplicar as recomendações da IFRS 15 de forma retroativa. A preocupação do IASB com relação a esse item se deve principalmente pela falta de comparabilidade dos contratos de clientes entre um período e outro, por isso, a identificação de uma adoção antecipada da norma. Os resultados apontaram que a maioria dos respondentes não se posicionou quanto à questão, o que pode ser decorrente do tópico não estar claramente inserido nas seis questões emitidas pelo IASB. Porém, com relação às cartas de comentário que continham esse posicionamento, destacou-se o desacordo dos interessados quanto às possibilidades de aplicação retrospectiva, as argumentações em geral se baseiam na preocupação de que os custos possivelmente superarão os benefícios dessa aplicação.

O oitavo item (T8) analisou o posicionamento dos respondentes sobre o reconhecimento da propriedade intelectual, ou seja, sobre o reconhecimento da receita de uma licença no momento em que ela é transferida ao cliente; e, para isso, a empresa precisaria identificar se a licença é distinta ou combinada com outros bens ou serviços no contrato. Os resultados identificaram que a maioria dos respondentes concordou totalmente com as orientações da norma, entretanto, destaca-se que para esse tópico os interessados realizaram diversas recomendações de melhorias e ajustes.

Por fim, a última questão (T9) observou a opinião dos respondentes sobre o reconhecimento de um passivo e de uma despesa referente a uma obrigação de desempenho onerosa, somente se essa obrigação for satisfeita em mais de um ano. Os resultados apontaram que a maioria dos respondentes é totalmente contra essa orientação, e os grupos acreditam que esse posicionamento seja inadequado para algumas situações específicas de cada interesse.

Os resultados aqui expostos são baseados nos nove tópicos principais discutidos pelos interessados na última fase de elaboração da IFRS 15, tais resultados são discutidos no tópico 4.3, que é destinada exclusivamente à discussão dos resultados, em que também são apresentadas algumas manifestações dos respondentes por meio de alguns trechos de cartas de comentários.

4.3 Discussão dos resultados

O posicionamento dos respondentes sobre o reconhecimento da receita quando a obrigação de desempenho for satisfeita (T1) e sobre a responsabilidade de transferência de um bem ou serviço distinto como forma de obrigação de desempenho (T2), de forma geral, está alinhado ao proposto pelo IASB, não havendo consideráveis divergências de posicionamentos. As cartas de comentários, em sua maioria, abordam esses tópicos (T1 e T2) de maneira conjunta e apresentam somente recomendações sobre possíveis melhorias ou ajustes.

Com relação ao elencado no terceiro tópico (T3), os resultados apresentaram que a opinião de 18% dos respondentes era semelhante ao proposto pela norma, enquanto outros 18% discordaram do reconhecimento das perdas por imparidade de contratos de clientes como adjacentes à receita, argumentando que isso alteraria significativamente a prática existente.

O posicionamento dos grupos baseados no tópico quatro (T4) está, em sua maioria, alinhado com o proposto pelo IASB e pelo FASB. As únicas recomendações realizadas foram relativas ao pedido de orientações mais específicas sobre o objetivo da restrição na estimativa de consideração variável, sobre exemplos práticos e sobre o esclarecimento do termo “razoavelmente assegurada”.

No que concerne ao tópico 5 (T5), destaca-se a baixa participação dos respondentes e a disparidade de opinião entre os grupos participantes. Partindo da análise mais aprofundada desses resultados, infere-se que o grau de concordância ou discordância de alguns dos respondentes estava de acordo com as considerações práticas desse item, argumentando que isso simplificaria o cumprimento da proposta. Entretanto, alguns respondentes desacordavam do proposto, argumentando que as considerações práticas seriam inadequadas principalmente para contratos realizados em economias com alta inflação.

Ao se tratar dos requisitos de divulgação (T6), em especial à divulgação das DC's, evidenciou-se visões distintas dos respondentes, sendo que a maioria manifestou discordância frente ao proposto pela norma. Infere-se que esse resultado é decorrente do fato de que 61% das cartas (Tabela 3) foram respondidas por preparadores das DC's, os quais consideraram os requisitos de divulgação excessivos e de utilidade questionável, podendo ser evidenciado pela *First Data Corporation* (respondente 22): “Não acreditamos que os custos de elaboração dessas divulgações possam superar os benefícios da informação divulgada aos usuários das demonstrações”.

Ao contrário, as cartas de comentário que apresentaram concordância a norma, em geral, eram dos usuários das demonstrações contábeis, que consideraram adequado que as empresas divulgassem mais informações. Essa percepção pode ser averiguada pelo posicionamento do Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), respondente 174:

Concordamos com a proposta de que os usuários das demonstrações financeiras devem ter acesso a todas as informações possíveis, para análise da natureza, quantidade, prazo e incertezas quanto às receitas e fluxos de caixa dos contratos com clientes. Porém, acreditamos que o custo-benefício para obtenção dessa quantidade de informações também deve ser levado em consideração (respondente 174).

Além disso, tem-se a manifestação dos reguladores que agem de maneira mais rígida, afirmando e defendendo a proposta dos requisitos de divulgação. Esse é o caso da Federação dos Contadores Europeus (respondente 352), que não demonstrou preocupações com os interesses e custos envolvidos aos preparadores e defenderam os seus interesses como usuários das informações: “A receita é uma parte importante das DC’s e portanto, também deve ser incluída nos relatórios intermediários”.

Sobre as possibilidades de aplicação retrospectiva (T7) da IFRS 15, observou-se a falta de posicionamento dos interessados, que em diversos casos não opinaram sobre sua concordância ou discordância com esta questão. Entretanto, os respondentes que manifestaram sua opinião se mostraram contrários às possibilidades de aplicação retrospectiva da norma, argumentando que por mais que haja benefícios conceituais decorrentes dessa proposta, ainda assim, os custos serão maiores, por mais que o IASB e FASB deixem opcional a escolha da metodologia de aplicação retrospectiva.

A manifestação dos respondentes com relação a esse posicionamento pode ser identificada pela *Private Company Financial Reporting Committee* (PCFRC) – respondente 11:

O PCFRC defende que as entidades não públicas, não devem ser obrigadas a aplicar retrospectivamente a proposta da IFRS 15. Em vez disso, um método alternativo menos oneroso, como a divulgação das informações nas notas das demonstrações financeiras, deve ser considerado e desenvolvido pelo FASB (respondente 11).

O PCFRC representa um comitê criado em 2006 pelo FASB, com o intuito de representar as entidades não públicas de todos os tamanhos. Esse comitê é formado por 12 membros, sendo que 4 deles são usuários das DC’s, 4 são preparadores e 4 são profissionais do *Certified Public Accountant* (CPA). O intuito principal do comitê é melhorar o atual processo de definição dos padrões do FASB, defendendo, dessa maneira, os interesses das empresas não públicas, sobre o custo/benefício de configurações padrões que afetam as atividades do dia a dia dessas organizações.

Com relação ao reconhecimento da propriedade intelectual (T8), destacou-se, de maneira geral, a semelhança de interesses dos respondentes ao proposto pela norma. Entretanto, esse tópico se destaca pela excessiva quantidade de recomendações, isso se deve a algumas preocupações dos respondentes quanto à articulação da proposta, sugerindo que o IASB e o FASB elaborem esse tópico como um princípio mais amplo. Essas recomendações podem ser averiguadas pela carta 215 da empresa Deutsche Telekom AG: “Concordamos com a lógica do parágrafo 85. No entanto, pensamos que as orientações devem ser formuladas de forma mais ampla, ao invés de fazer uma exceção baseada em regras para licenças de propriedade intelectual”.

O último tópico demonstra o posicionamento dos interessados quanto às obrigações de desempenho onerosas (T9), sendo que, neste caso, as posições foram em sua maioria discordantes ao proposto pela norma. De acordo com o CPC, existem algumas situações inadequadas ao reconhecimento de passivo conforme proposto pelo IASB. Tal posição pode ser observada mediante a carta de comentário de número 174:

(...) o critério para reconhecimento de um passivo oneroso ao nível de cada obrigação, pode ser inadequado em certas circunstâncias. Por exemplo, se uma entidade estabelece de maneira estratégica o preço de uma determinada obrigação abaixo do preço de transação, podendo recuperar essa perda de maneira estratégica em outras obrigações do mesmo contrato, não parece razoável reconhecer uma responsabilidade onerosa nesse contrato, considerando que as obrigações podem ser combinadas (respondente 174).

O posicionamento do órgão regulador brasileiro é semelhante ao posicionamento dos demais respondentes. Assim, tem-se como recomendações para esse tópico, algumas alterações e orientações propostas pelos grupos. As recomendações podem ser verificadas conforme carta de comentário de número 111, enviada ao IASB pela Walt Disney Company:

Recomendamos que o IASB considere fornecer uma abordagem baseada em princípios, que permitam aos preparadores avaliarem contratos potencialmente onerosos, de acordo com o contexto de lucratividade global dessa empresa. Como exemplo, o rascunho de exposição poderia fornecer indicadores qualitativos para identificar quando o teste oneroso deve ser aplicado às obrigações de desempenho individuais (respondente 111).

Com base no exposto, infere-se que os posicionamentos dos interessados foram semelhantes (de acordo) ao que foi sugerido pela norma em diversos tópicos, assim como também foram divergentes (desacordo) à norma em outros. Os tópicos com maior concordância por parte dos grupos de interessados foram T1, T2, T4 e T6, enquanto pela discordância se destacaram T3, T6 e T9. Para ambos os casos, os respondentes manifestaram sua concordância ou não com a norma por meio de argumentações e exemplos práticos sobre a operacionalização da IFRS 15 no dia a dia.

Ademais, houve considerável participação dos interessados mediante recomendações que trataram principalmente sobre sugestões para que o IASB e o FASB realizem ajustes, melhorias, esclarecimentos e tenham precauções com determinadas questões. Além disso, os respondentes também realizaram comentários adicionais que não contemplam os nove tópicos de análise gerais propostos pelo IASB/FASB, na maioria dos casos, esses assuntos adicionais tratados eram decorrentes do interesse particular de algumas organizações.

Outra questão que vale destacar é que as concordâncias ou discordâncias por parte dos interessados não podem ser generalizados, o que decorre das características peculiares de cada grupo que manifestou seu interesse mediante cartas de comentário no processo de elaboração da IFRS 15. Por exemplo, os preparadores e reguladores são grupos diferentes e, portanto, possuem interesses também diferentes, por mais que em diversos tópicos os grupos tenham concordado em seus posicionamentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A norma contábil IFRS 15 – *Revenue from Contract with Customers* esteve exposta às sugestões dos grupos de interessados, durante três etapas de sua elaboração. O IASB permite a participação e o compartilhamento de posicionamento dos grupos de interessados, a fim de captar as principais perspectivas destes. Assim, este estudo objetivou caracterizar a prática de *lobbying* na elaboração da IFRS 15, considerando para a análise principal, os nove tópicos específicos que tratam sobre os assuntos mais pertinentes da norma.

Para atender ao objetivo proposto, inicialmente foram identificados e caracterizados os respondentes responsáveis pelo envio das cartas de comentário. Em um segundo momento, o processo de *lobbying* foi caracterizado com base nos níveis de concordância/discordância dos grupos de interessados com relação aos nove principais tópicos. Além disso, foram identificados os comentários adicionais sobre a norma e as recomendações sobre possíveis melhorias e ajustes a serem considerados pelo IASB.

Quanto à identificação e caracterização dos interessados que manifestaram suas opiniões sobre a IFRS 15, destacou-se a maior concentração de cartas de comentário enviadas por respondentes da América do Norte e Europa. Além disso, destacou-se que o maior grupo de interessados foram os preparadores das DC's, representando mais da metade de todas as cartas de comentário enviadas ao IASB sobre a IFRS 15. Além dos preparadores, as entidades contábeis e normativas também tiveram papel participativo.

A caracterização do *lobbying* durante a elaboração da IFRS 15 foi analisada com base na concordância e discordância dos grupos de interessados aos principais tópicos de discussão da norma. Foi possível inferir que os respondentes discordaram do IASB quanto ao risco de crédito do cliente, considerando o reconhecimento da receita pelo valor bruto e as perdas por imparidade de contratos de clientes como adjacentes à receita (T3). Também foram contrários aos requisitos de divulgação e a pertinência de informações qualitativas e quantitativas (T6), bem como ao reconhecimento de um passivo e de uma despesa referente a uma obrigação de desempenho onerosa, se esta for satisfeita em mais de um ano (T9).

Com base no exposto, observa-se que a prática de *lobbying* está diretamente relacionada à Teoria da Captura Regulatória, pois apesar da teoria ser caracterizada como sendo de interesse público, os interessados tentam influenciar e convencer os órgãos reguladores por interesses particulares, visando maior benefício e redução de custos para as suas entidades. Tal fato é percebido, em especial, pelas respostas das cartas comentários referentes ao tópico 6, que concerne aos requisitos de divulgação das demonstrações, aceitos do ponto de vista dos investidores, porém, de interesse contrário por parte dos preparadores das informações contábeis.

Este estudo contribui tanto para a academia quanto para as empresas, por se tratar de um tema relevante e atual, em especial no contexto brasileiro. O estudo caracteriza o posicionamento do grupo de interessados ao apontar o grau de concordância e discordância relacionados à aplicação da IFRS 15, o que acaba externando as preocupações dos usuários da informação contábil com relação ao entendimento das operações e o reflexo da aplicação da norma nos resultados. Por fim, este estudo expande a literatura sobre o *lobbying* e mais especificamente sobre a IFRS 15, por abordar uma análise aprofundada sobre o posicionamento dos respondentes com relação aos principais assuntos discutidos no processo de elaboração desta norma.

Todavia, essa pesquisa possui algumas limitações. Destaca-se que o número de cartas de comentário analisadas foi determinado mediante cálculo da amostra mínima, limitando-se assim por não analisar a totalidade de cartas enviadas ao

IASB. Além disso, a subjetividade presente no método de análise de conteúdo também pode ser considerada uma limitação, pois permite a avaliação subjetiva dos pesquisadores sobre a concordância ou discordância dos respondentes.

Existem algumas possibilidades para pesquisas futuras. Inicialmente, com base nos achados sobre as características dos respondentes, percebeu-se que existem contingentes e grupos de interessados com baixa participação no processo de elaboração da norma analisada. Portanto, sugere-se em pesquisa futura, uma análise mais específica e aprofundada sobre os respondentes por países e por grupos de interesses, a fim de constatar os fatores que os fazem participar timidamente do processo de elaboração de normas contábeis.

REFERÊNCIAS

ANG, N.; SIDHU, B. K.; GALLERY, N. The incentives of Australian public companies lobbying against proposed superannuation accounting standards. **Abacus**, v. 36, n. 1, p. 40-70, 2000.

BALL, R. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and business research**, v. 36, n. sup1, p. 5-27, 2006.

BERTOMEU, J.; MAGEE, R. P. Political pressures and the evolution of disclosure regulation. **Review of Accounting Studies**, v. 20, n. 2, p. 775-802, 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 47: Receita de contratos com Reliantes. Brasília, abr. 2017. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em: 06 abr. 2017.

GEORGIU, G. Corporate lobbying on accounting standards: Methods, timing and perceived effectiveness. **Abacus**, v. 40, n. 2, p. 219-237, 2004.

GEORGIU, G. The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. **The British Accounting Review**, v. 42, n. 2, p. 103-118, 2010.

GINER, B.; ARCE, M. Lobbying on accounting standards: Evidence from IFRS 2 on share-based payments. **European Accounting Review**, v. 21, n. 4, p. 655-691, 2012.

GODFREY, J.; HODGSON, A; TARÇA, A; HAMILTON, J; HOLMES, S. **Accounting theory**. Wiley, 2010.

HAIL, L.; LEUZ, C.; WYSOCKI, P. Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part I): Conceptual underpinnings and economic analysis. **Accounting Horizons**, v. 24, n. 3, p. 355-394, 2010.

HANSEN, T. B. Lobbying of the IASB: An empirical investigation. **Journal of international accounting research**. v.10, n.2, p. 57-75, 2011.

HILL, N. T.; SHELTON, S. W.; STEVENS, K. T. Corporate Lobbying Behaviour on Accounting for Stock-Based Compensation: Venue and Format Choices. **Abacus**, v. 38, n. 1, p. 78-90, 2002.

HUIAN, M. Stakeholder's participation in the development of the new accounting rules regarding the impairment of financial assets. **Business Management Dynamics**, v. 2, n. 9, p. 23-35, 2013.

IASB. Internacional Accounting Standards Board. **Standards and Interpretations**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/IFRS/IFRS.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

IFRS 15. *International Financial Reporting Standards*. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>. Acesso em: 4 mar. 2017.

IFRS. *International Financial Reporting Standards*. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>. Acesso em: 3 mar. 2017.

JORISSEN, A; LYBAERT, N; ORENS, R.; TAS, L. V. D. Formal participation in the IASB's due process of standard setting: a multi-issue/multi-period analysis. **European Accounting Review**, v. 21, n. 4, p. 693-729, 2012.

KOH, W. C. What drives firms' decisions to lobby and determinants of their lobbying positions: Evidence from firms' comment letter submissions during FASB's stock option expensing proposal in 2004. **The International Journal of Accounting**, v. 46, n. 1, p. 1-24, 2011.

KÖNIGSGRUBER, R. Expertise-based lobbying and accounting regulation. **Journal of Management & Governance**, 2013.

KOSI, U.; REITHER, A. Determinants of corporate participation in the IFRS 4 (Insurance Contracts) replacement process. **Accounting in Europe**, v. 11, n. 1, p. 89-112, 2014.

KPMG. Disponível em: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/audit/international-financial-reporting-standards/revenue.html>. Acesso em: 7 abr. 2017.

KPMG. Report IFRS em destaque 02/14. IFRS 15 – Receita de contratos com clientes. First Impressions. 2014.

LARSON, R. K. Corporate lobbying of the international accounting standards committee. **Journal of international financial management & accounting**, v. 8, n. 3, p. 175-203, 1997.

LARSON, R. K.; STREET, D. L. Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. **Journal of international accounting, auditing and taxation**, v. 13, n. 2, p. 89-119, 2004.

MCLEAY, S.; ORDELHEIDE, D.; YOUNG, S. Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 1, p. 79-98, 2000.

MELLADO, L.; PARTE, L. Determinants of corporate lobbying intensity in the lease standard-setting process. **Revista de Contabilidade**, v. 20, n. 2, p. 131-142, 2016.

MORA, A.; MOLINA, H. Lobbying in the accounting standard setting: The case of the leasing project. *In: X Workshop de Investigación Empírica en Contabilidad Financiera*. 2014.

STIGLER, G. J. The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*, p. 3-21, 1971.

SUTTON, T. G. Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: a Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, v. 9, n. 1, p. 81-95, 1984.

TAVARES, M. F. N.; PAULO, E.; NIYAMA, J. K. Uma Análise Empírica dos Fatores que Influenciaram o Sucesso de Lobbying no *Due Process* da Norma de Reconhecimento de Receitas – IFRS 15. Publicado nos *Anais do Congresso USP International Conference in Accounting*, 2017.

WAGENHOFER, A. Towards a theory of accounting regulation: A discussion of the politics of disclosure regulation along the economic cycle. *Journal of Accounting and Economics*, v. 52, n. 2, p. 228-234, 2011.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting review*, p. 112-134, 1978.