



Lobby no desenvolvimento da Norma Contábil Internacional sobre Leasing – IFRS 16.

Josiane de Oliveira Schlotefeldt

FURB – Universidade Regional de Blumenau
josianeschlotefeldt@gmail.com.br

Daiani Schlup

FURB – Universidade Regional de Blumenau
daianschlup@gmail.com

Roberto Carlos Klann

FURB – Universidade Regional de Blumenau
rklann@furb.br

Recebimento:

25/09/2019

Aprovação:

10/02/2020

**Editor responsável pela
aprovação do artigo:**

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

**Editor responsável pela edição do
artigo:**

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial,
pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

Este estudo teve como objetivo identificar as características e possíveis práticas de *lobby* dos diversos grupos de interesses em relação à IFRS 16 – *Leasing*, apresentadas pelas *comment letter* – CT (cartas de comentários) na fase de *Exposure Draft* – ED (Rascunho de Exposição) de 2013. Para tanto, foram analisadas 246 cartas de comentário, por meio de análise descritiva, contagem dos argumentos, frases e grau de concordância e discordância de cada pergunta. Os resultados demonstram que a maior parte dos respondentes é dos Estados Unidos da América, constituindo-se de empresas de serviços financeiros. Por meio de análise de conteúdo, os resultados sugerem que devido a poucos argumentos e frases por carta, não houve a ocorrência de *lobby* pelas partes interessadas. Porém, a influência dos grupos de interesse pode ter se dado pelos comentários adicionais, não analisados neste estudo, o que incentiva pesquisas futuras.

Palavras-chave: *Lobbying*. IFRS. Leasing. Cartas de comentário.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v12i1.69340>

LOBBY IN THE DEVELOPMENT OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD ON LEASING – IFRS 16

ABSTRACT

The purpose of this study was to identify the characteristics and possible lobbying practices of the various interest groups in relation to IFRS 16 - Leasing, presented by the Comment Letter - CL in the Exposure Draft – ED in 2013. For this purpose, we analyzed 246 letters of commentary, through descriptive analysis, counting of the arguments, sentences and degree of agreement and disagreement of each question. The results show that the majority of the respondents are from the United States of America, constituting financial services companies. Through content analysis, the results suggest that due to few arguments and phrases per letter, there was no lobbying by stakeholders. However, the influence of interest groups may have been due to the additional comments not analyzed in this study, which encourages future research.

Keywords: Lobbying. IFRS. Leasing. Letters of comment.

1 Introdução

O arrendamento mercantil pode ser datado de tempos remotos e, em sua forma mais antiga - arrendamento de terras - permitia manter a posse e, ao mesmo tempo, dar rendimento a propriedades que, de outro modo, ficariam abandonadas (Lopes, 1973). Atualmente, o arrendamento mercantil (leasing) é um tipo de operação de crédito que representa tanto benefícios como obrigações futuras para o arrendatário, apresentando vantagens operacionais e fiscais que incrementam sua atratividade (Ribeiro, Reis & Pinheiro, 2014).

Ribeiro et al. (2014) conceituam leasing como sendo uma forma de capitalização baseada no crédito, na qual é possível alugar os meios de produção, em vez de adquiri-los, liberando o capital da empresa para outras aplicações. Mais precisamente, o leasing é uma atividade importante para as entidades, pois se trata de um meio de obter acesso a ativos, financiamentos e de reduzir a exposição de uma entidade aos riscos da propriedade de ativos. A prevalência do leasing significa que é importante que os usuários das demonstrações financeiras tenham um quadro completo e compreensível dessas atividades de uma entidade (International Financial Reporting Standards- IFRS, 2016).

Em 2001, o International Accounting Standards Board (IASB) adotou a norma International Accounting Standard (IAS) 17, que trata de Arrendamentos, e que tinha sido originalmente emitida pelo International Accounting Standards Committee (IASC) em 1997, com o objetivo de prescrever para arrendatários e arrendadores, as políticas contábeis apropriadas e as divulgações a serem aplicadas aos arrendamentos. Porém, em janeiro de 2016, o IASB emitiu a IFRS 16 - Leasing, que passou a vigorar a partir de janeiro de 2019. Esta norma substitui a IAS 17, estabelecendo os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de leasing (IFRS, 2016).

O modelo contábil anterior para arrendamentos exigia que os arrendatários e os arrendadores classificassem seus arrendamentos como financeiros ou operacionais e contabilizassem esses dois tipos de forma diferente. Esse modelo foi criticado por não atender às necessidades dos usuários de demonstrações financeiras, pois nem sempre fornecia uma representação fiel de transações de leasing. Em particular, não exigia que os arrendatários reconhecessem os ativos e passivos decorrentes de arrendamentos operacionais (IFRS, 2016). Esta nova abordagem resultará numa representação mais fiel dos ativos e passivos de um locatário e, juntamente com divulgações melhoradas, proporcionará maior transparência da alavancagem financeira e do capital do arrendatário empregado. Assim, o IASB decidiu adotar um modelo contábil de

arrendamento único, pelo qual um locatário contabiliza todos os arrendamentos da mesma maneira (IFRS, 2016).

No entanto, antes desta norma passar a vigorar (assim como todas as outras normas no âmbito do IASB), ela possui diversas etapas de desenvolvimento, como a etapa de formação de agenda, documento de discussão, exposição do documento de discussão, elaboração do rascunho de exposição, exposição deste rascunho e, finalmente, a elaboração da norma (Georgiou, 2004). Em cada uma destas fases, o órgão que elabora as normas, neste caso o IASB, está aberto às opiniões das partes interessadas, como preparadores de informações contábeis, profissionais da contabilidade, normatizadores, acadêmicos, gestores de empresas (Carmo, Ribeiro & Carvalho, 2014), por meio de inúmeras formas, como: cartas de comentários, mesas redondas e reuniões individuais (Huian, 2013).

Esta “influência” dos grupos de interesse na elaboração de uma norma é caracterizada como a prática de lobby (Giorgiou, 2004). Assim, para Sutton (1984), o lobby oferece aos participantes potenciais várias oportunidades e meios pelos quais podem influenciar os resultados da elaboração de novas normas. Este modo de influência está fundamentado pela teoria econômica da regulação, que corresponde ao fato de que a regulação é exercida de forma a atender as necessidades e o bem-estar do grupo de interesse que exercer maior pressão relativa sobre o normatizador (Viscusi, Harrington & Vernon, 2005).

Considerando que a norma IFRS 16 aborda o leasing, atividade de suma importância para as empresas, como já mencionado, e que a proposta desta norma é de mudanças no método de contabilização desta atividade, impactando nas empresas, apresenta-se o objetivo norteador desta pesquisa: identificar as características e possíveis práticas de lobby dos diversos grupos de interesses em relação à IFRS 16 – Leasing, apresentadas pelas comment letter – CT (cartas de comentários) na fase de Exposure Draft – ED (Rascunho de Exposição) de 2013.

A escolha desta norma justifica-se pela sua importância, conforme Mellado e Parte (2016), há poucos projetos com as mesmas condições: é de caráter global e de alta prioridade, principalmente depois que a Security and Exchange Commission (SEC) exigiu uma mudança na contabilização de arrendamentos ao encontrar mais de um trilhão de dólares em arrendamentos fora do balanço. Ainda, a quantidade de cartas de comentários enviadas em todas as etapas de elaboração da norma foi elevada, diferentemente do observado em outras normas. Os autores citam ainda que esta norma introduz modificações práticas e conceituais, o que impacta em ambas arrendatárias e arrendadas, bem como suas contabilizações (Mellado & Parte, 2016).

Alguns autores se dedicaram ao estudo de lobby na referida IFRS 16. Carmo et al. (2014) investigaram a influência de grupos de interesse na fase inicial de implementação da norma, por meio do *discussion paper Leases Preliminary Views*, no período de março a julho de 2009. Mellado e Parte (2016) buscaram fatores para explicar o comportamento dos grupos de interesse em relação a todas as etapas da IFRS 16, definindo vários graus de intensidade de lobby. No entanto, este estudo se diferencia dos demais, por analisar a última fase de implementação da norma, identificando os grupos de interesse e o grau de concordância ou discordância em resposta a cada pergunta do Exposure Draft.

Assim, este estudo contribui ao fornecer evidências das atividades de lobby, principalmente sobre uma norma que trata de leasing, que pode impactar diversas empresas e, até mesmo, na economia mundial. Ainda, este estudo utiliza informações voluntárias, muitas vezes desconhecidas, de diversos grupos de interesse, servindo de incentivo para gestores, preparadores de demonstrações contábeis e acadêmicos conhecerem essas ações que podem interferir na criação de uma norma internacional.

2 Referencial Teórico

2.1 Teoria da Regulação e as práticas de Lobbying no âmbito do IASB

Conforme Viscusi et al. (2005), a teoria da regulação pode ser vista sob três aspectos: teoria do interesse público, teoria da captura e a teoria econômica da regulação ou teoria dos grupos de interesse. Este estudo se adequa à teoria dos grupos de interesse, ou teoria econômica da regulação.

O conjunto de teorias mais adequado para explicar o processo de pressão realizado por grupos de interesse na regulação contábil é denominado Teoria dos Grupos de Interesse, também chamada de Teoria Econômica da Regulação, a qual estabelece que a regulação surge em resposta às demandas de grupos de interesses que agem sempre em busca de maximizar sua utilidade (Stigler, 1971).

George Stigler recebeu o prêmio Nobel de Economia em 1982 por seus estudos sobre as demandas pela regulação e seus efeitos sobre a estruturação da indústria e o funcionamento dos mercados (Lima, Oliveira & Coelho, 2014). Segundo a teoria dos grupos de interesse, o legislador e o regulador estão preocupados em se perpetuarem no poder (Cardoso, Saravia & Tenório, 2009). Além de Stigler (1971), outros autores seguem esta corrente: Posner (1971), Peltzman (1976) e Becker (1983).

De acordo com Asekomeh, Russell e Tarbert (2006), os processos de elaboração das normas contábeis, além de um conjunto de regras, trazem mudanças como, custos ou benefícios para as partes interessadas. Sendo assim a contabilidade acaba afetando a alocação de escassos recursos econômicos, e, por isso os stakeholders (gestores, governo ou acionistas) têm interesse em opinar na elaboração de uma nova norma (Hill, Shelton & Stevens, 2002).

Geralmente as atividades de lobbying são feitas quando normas de contabilidade são propostas ou alteradas afetando as informações contábeis contidas nos relatórios financeiros, o que por sua vez pode acarretar em consequências econômicas organizacionais ou em nível nacional (Hartwig, 2012). Entende-se por lobbying qualquer tentativa de um sujeito ou grupos de interesses privados de influenciar as decisões de uma organização política (Chatham, Larson & Vietze, 2010).

Em consonância com o exposto, as normas internacionais de contabilidade, como as IAS e as IFRS podem ser exemplos de alvos de pressão de grupos de interesse na sua elaboração, com a prática de lobby. Nesse sentido, o estudo de Georgiou (2004) concluiu que as empresas usam uma variedade de métodos de lobbying, incluindo apelos aos auditores e reuniões privadas com membros normatizadores e funcionários, bem como o uso de cartas de comentários.

Destaca-se na literatura o estudo de Huian (2013, que analisou o nível de envolvimento dos principais grupos de interesse relativos às normas de valor recuperável de ativos por meio das cartas de comentários. O grande número de cartas destacou a participação de europeus, sendo que os preparadores foram os que enviaram o maior número de cartas.

Segundo Procházka (2015), o IASB tende a ceder à pressão se o lobby for expressivo em relação a outros projetos, ou seja se o número de carta de comentários enviadas forem elevados. Outro modo para que o lobby seja bem sucedido seriam evidências adicionais que influenciassem a decisão dos normatizadores, empurrando-os para a revisão substancial de um projeto, ou mesmo parar completamente o projeto em questão.

Kothari, Ramanna e Skinner (2010) salientam que os reguladores têm suas próprias ideologias, porém encontram-se abertos a atividade de lobbying de partes interessadas que tenham conhecimentos específicos em determinada matéria. Diante disso, o lobby pode não ser visto como algo imoral, ilegal, ou uma forma explícita de suborno, mas, sim, um mecanismo através do qual os reguladores são informados sobre opiniões e políticas relacionadas com a norma em questão. Assim, muitas vezes os grupos de interesse podem pressionar os normatizadores no sentido de transmitir o seu conhecimento específico sobre as questões que estão sendo regulamentadas (Kothari et al. 2010).

Conforme exposto nesta seção, o lobby realizado por partes interessadas pode ser explicado pela teoria da regulação e suas vertentes. O IASB, como órgão normatizador internacional não está imune a essas influências, como demonstram os estudos supracitados. Com o intuito de relacionar as práticas de lobbying com a norma objeto deste estudo, o próximo tópico aborda a IFRS 16, sobre leasing.

2.2 IFRS 16 - *Leasing*

O Arrendamento ou Leasing é uma forma de capitalização baseada no crédito, na qual é possível alugar os meios de produção em vez de adquiri-los, liberando o capital da empresa para outras aplicações (Ribeiro et al., 2014).

Em 2001, o International Accounting Standards Board (IASB) adotou a norma International Accounting Standard (IAS) 17, que trata de Arrendamentos, e que tinha sido originalmente emitida pelo International Accounting Standards Committee (IASC) em 1997, com o objetivo de prescrever para arrendatários e arrendadores, as políticas contábeis apropriadas e as divulgações a serem aplicadas aos arrendamentos. Na IAS 17, quando um contrato de arrendamento estava determinado a ser economicamente semelhante ao comprar o ativo subjacente, este era classificado como leasing financeiro e relatado no balanço de uma empresa. Todos os outros arrendamentos eram classificados como arrendamentos operacionais e não apareciam no balanço (IFRS, 2016).

Em 2005, a Securities and Exchange Commission (SEC) estimou que empresas dos EUA podiam ter cerca de US \$ 1,25 trilhões em leasing fora do balanço. Respondendo às preocupações sobre a falta de transparência das informações sobre obrigações de arrendamento, o IASB e o Financial Accounting Standard Boards (FASB) iniciaram um projeto para melhorar a contabilização dos mesmos.

Para atingir esse objetivo, o IASB e o FASB concordaram que um cliente (locatário) deve reconhecer ativos e passivos decorrentes dessas locações. Isso ocorre porque no início de um contrato de arrendamento, um arrendatário obtém o direito de usar um ativo por um período de tempo e, se os pagamentos são feitos ao longo do tempo o arrendatário assume essa responsabilidade. A ausência de informações sobre locações no balanço significava que os investidores e analistas não eram capazes de comparar adequadamente as empresas que tomavam empréstimos para comprar ativos com aqueles que alugavam bens, sem fazer ajustes (IFRS, 2016).

Porém, em janeiro de 2016, o IASB emitiu a International Financial Reporting Standards (IFRS) 16 - Leasing, que passou a vigorar a partir de janeiro de 2019. Esta norma substitui a IAS 17, estabelecendo os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de leasing (IFRS, 2016).

No que se refere às etapas do projeto, o primeiro documento de discussão foi fornecido ao público em janeiro de 2009, o qual podia ser acessado pelo endereço eletrônico da IFRS (<http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB%20Projects/Leases/Pages/Leases.aspx>). Além do documento de discussão, os webcasts, grupos de trabalho e reuniões, já era possível também enviar cartas de comentários.

Em 2010, foi elaborado o rascunho de exposição, em que era possível consultar as cartas de comentários, resumos, cartas recebidas fora do período, discussão e documentos do conselho. Nesse mesmo ano, a minuta de exposição foi emitida. Em 2013 foi realizada a revisão do exposure draft, bem como era possível verificar as novas cartas de comentários, mesas redondas e alcance do projeto. Neste mesmo ano, foi emitido uma rascunho de exposição (objetivo deste trabalho). Assim, após o órgão analisar as cartas de comentários, dando continuidade as devidas etapas do processo, foi emitida a IFRS 16.

A IFRS 16 eliminou a classificação de leasing como operacional ou financeiro. Em vez disso, todos os arrendamentos passaram a ser tratados de forma semelhante. Os arrendamentos, pela nova norma, devem ser 'capitalizados', reconhecendo o valor presente dos pagamentos da locação e evidenciando os ativos relacionados, seja como bens de locação (ativos de direito de uso) ou em conjunto com propriedade, planta e equipamentos. Se os pagamentos do arrendamento são realizados ao longo do tempo, a empresa também reconhece um passivo financeiro que representa a sua obrigação de fazer rendas futuras (IFRS, 2016).

O IASB (2016) concluiu que os benefícios da IFRS 16 superam os custos. Esta norma irá resultar em uma representação mais fiel de ativos e passivos de uma empresa e maior transparência sobre a sua alavancagem financeira e do capital empregado. Também se espera que a nova norma facilite a alocação de capital, permitindo melhores condições de crédito e de investimento na tomada de decisão por parte de investidores e empresas.

Conforme o IASB (2005), o Leasing simboliza uma grande indústria internacional e uma fonte de financiamento para uma ampla gama de entidades. O volume total de leasing em 2004 foi relatado como US\$ 579 bilhões, um aumento de cerca de 14% em relação ao ano anterior. Os EUA respondiam por 42% deste volume, a Europa 37% e a Ásia 14%. Nesse sentido, espera-se grande comoção das partes interessadas para a influência (lobby) nesta norma.

No que tange a literatura sobre esse assunto, destaca-se o estudo de Carmo et al. (2014) que investigaram a influência dos grupos de interesse no processo de normatização contábil do IASB. Os autores utilizaram 302 cartas de comentários do Leases Preliminary Views, em que os respondentes foram classificados em preparadores, profissionais contábeis, normatizadores e acadêmicos. Os resultados sugeriram que as opiniões dos profissionais contábeis, normatizadores nacionais e acadêmicos exerceram influência nas decisões no caso do Leasing.

Mellado e Parte (2016) utilizaram a mesma norma que o estudo anterior e buscaram encontrar fatores explicativos para predizer o comportamento dos lobistas, em relação ao processo de normatização de arrendamentos. Eles examinaram 306 empresas não financeiras listadas e as distinguiram em graus de intensidade de lobby, dependendo da participação nos diferentes períodos de discussão. Os resultados mostraram que a intensidade do lobbying estava associada com o tamanho, a rentabilidade, a idade, a propriedade gerencial e o tipo de indústria.

3 Procedimentos Metodológicos

Inicialmente foram obtidas as 642 cartas de comentários do *Exposure Draft – ED/2013/6 – IFRS* no sítio eletrônico <http://www.ifrs.org>, no link Standards Development; Work Plan For IFRS Standards; Completed IFRS Standards, onde foi possível obter desde os primeiros projetos da norma, até as últimas fases de implementação e 642 cartas de comentários, em que constam as respostas das 12 perguntas elaboradas pelo IASB na última fase de implementação da norma. Destas 642, foram analisadas aleatoriamente 246 cartas de comentário, e entre essas, 110 continham respostas às perguntas propostas pela IFRS.

Em um primeiro momento foram tabulados os dados dos grupos de interesse, como: categoria, país e região de cada respondente, conforme estudo de Katselas, Birt e Kang (2011) e Huian (2013), considerando o total de cartas (246). Após, por meio da análise de conteúdo, foi realizada a análise das cartas que continham respostas para os 12 questionamentos da ED/2013/6, ou seja, as 110 cartas.

Os temas dos questionamentos são expostos na Tabela 1.

Tabela 1: Tema dos questionamentos

Tema 1	Identificação do leasing
Tema 2	Contabilidade do arrendatário
Tema 3	Contabilidade do arrendador
Tema 4	Classificação de leasing
Tema 5	Prazo
Tema 6	Pagamentos variáveis de leasing
Tema 7	Transição
Tema 8	Divulgação
Tema 9	Entidades não públicas
Tema 10	Leasing de grupos relacionados
Tema 11	Leasing de grupos relacionados
Tema 12	Alterações consequentes ao IAS 40

Fonte: *Exposure Drafts (IFRS, 2013)*.

Para cada resposta foi analisado o número de argumentos e de frases, se havia comentários adicionais e o grau de concordância ou discordância quanto ao questionamento. Na tabela 2 indica a classificação e operacionalização quanto às respostas analisadas.

Esses fatores foram considerados, porque conforme Gerhardy e Wyatt (2001), o número de argumentos apresentados em uma questão é considerado como uma indicação de força, sendo a ideia de que quanto mais argumentos, mais forte será a posição de apresentação. Os autores afirmam ainda que na análise de conteúdo, medidas básicas como contagem de argumentos e frases indiscutivelmente superam técnicas sofisticadas. Neste estudo, as frases são todas as orações, podendo ser afirmativas, negativas, interrogativas, exclamativas ou imperativas, tendo a capacidade de transmitir um conteúdo satisfatório.

Tabela 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 et al. (2011)
Número de Frases	Número de frases para cada argumento.	Tilt (2001); Gerhardy e Wyatt (2001); Katselas et al. (2011)
Comentários Adicionais	Número de comentários adicionais.	Katselas et al. (2011)
Grau de Concordância ou Discordância	De acordo: Todos os argumentos concordavam. Acordo Parcial: Pelo menos 1 argumento com concordância. Não concorda nem discorda: 0 argumentos sobre concordância ou discordância. Desacordo Parcial: Pelo menos 1 argumento com discordância. Desacordo: Todos os argumentos em discordância.	Huiyan (2013)

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

A diferença entre argumento e frase é que o argumento são as ideias lógicas que justificam, provam, suportam o que alguém quer dizer. As frases são os demais apoios contidos nas cartas de comentários. Por exemplo: “Resposta à pergunta número 1: Estamos de acordo com a proposta. Temos esta opinião, pois não vemos nenhum problema na definição de concessões contidas nesse rascunho de exposição revisto.” Neste exemplo, as frases correspondem a “Estamos de acordo com a proposta” e “Temos esta opinião, pois não vemos nenhum problema na definição de concessões contidas nesse rascunho de exposição revisto”, ou seja, nesta resposta, considerou-se a existência de duas frases. No que se refere aos argumentos, considerou-se a justificativa, ou seja: Temos esta opinião, pois não vemos nenhum problema na definição de concessões contidas nesse rascunho de exposição revisto, ou seja, nesta resposta houve um argumento.

Além disso, os respondentes podem fortalecer suas posições de lobby por apresentar comentários adicionais, além de abordar as questões identificadas pelo órgão (KATSELAS et al., 2011). Como última medida de análise de conteúdo, foi utilizado o grau de concordância e discordância em relação às perguntas, conforme utilizado por Huiyan (2013). Porém, no presente estudo foi adicionada uma opção neutra, para situações em que o respondente não expressou um nível de concordância ou discordância.

Por fim, para relacionar os setores e países com os graus de concordância, utilizou-se a análise de correspondência – ANACOR, por meio do software SPSS®. Conforme Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009), essa técnica permite um exame visual dos dados, por meio da associação entre um conjunto de informações. Assim, a variável de grau de concordância é composta por 5 categorias (sem resposta, concorda totalmente, concorda parcialmente, discorda parcialmente e discorda totalmente). A variável setor é composta por 19 categorias (uma para cada setor), e a variável país é composta por 24 categorias (uma para cada país).

4 Análise dos Dados

4.1 Perfil dos respondentes

A Tabela 3 mostra os continentes dos respondentes, bem como a frequência absoluta e relativa de cada um deles. Demonstra-se também a relação da quantidade de cartas que respondia a alguma das doze questões propostas.

Tabela 3: Continentes dos respondentes

Região	Quantidade total	%	Com resposta	%
América do Norte	171	69,51%	64	37,42%
Europa	47	19,10%	25	53,19%
Ásia	15	6,09%	10	66,66%
Oceania	9	3,65%	8	88,88%
África	2	0,81%	1	50%
América do Sul	2	0,81%	2	100%
Total	246	100%	110	44,72%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se pela Tabela 3, que o continente que mais contribuiu com as cartas de comentário foi a América do Norte, com 171 documentos, o que representa 69% do total. Este resultado não confirma os achados de Carmo et al. (2014), que analisaram o primeiro Exposure Draft sobre Leasing, do ano de 2010, e identificaram que a maioria das respostas foi de países europeus, totalizando 47% da amostra.

Neste estudo, a Europa ficou em segundo lugar, sendo responsável por apenas 19% das respostas, com 47 cartas de comentário enviadas. Portanto, nota-se neste estudo uma certa reação do continente americano quanto à participação nas cartas de comentários em relação à norma, o que está, de certa forma, alinhado com a distribuição do volume desse tipo de transação entre os países, conforme comentado ao final do capítulo 2, em que os EUA apareciam com 42% do volume mundial em 2004.

Os continentes com menos cartas de comentários foram Ásia, com 15 cartas, Oceania com nove e África e América do Sul com duas cada, representando, respectivamente, cerca de 6%, 3% e 1%. Quanto à Ásia, este estudo corrobora o de Carmo et al. (2014), que encontraram 6% de respondentes desse continente.

Conforme a Tabela 3, os resultados estão de acordo com o esperado, visto que conforme relatório emitido pelo IASB (2016), as regiões mais afetadas pela nova norma sobre leasing são, em ordem: América do Norte, Europa, Ásia, África e América Latina. Assim, a quantidade de cartas enviadas por esses países corrobora essa afirmação, visto que houve um interesse desses continentes em enviar suas opiniões.

Observa-se que das 246 cartas recebidas, 110 continham respostas a alguma das doze perguntas pré-estabelecidas, representando 44% da amostra selecionada. As 136 cartas que não continham respostas apresentam apenas comentários e considerações realizadas pelas empresas, mas sem levar em consideração os temas das perguntas.

A Tabela 4 detalha os países dos respondentes da amostra, com a frequência absoluta e relativa.

Tabela 4: Países dos respondentes

País	Quantidade	%
Estados Unidos	159	64,63%
Reino Unido	17	6,91%
Canadá	11	4,47%
Austrália e China	7	2,84%
Alemanha	6	2,43%

França	5	2,03%
Japão e Holanda	4	1,62%
Inglaterra	3	1,22%
África, Irlanda, Israel, Luxemburgo, Nova Zelândia, Suécia, Suíça, Brasil	2	0,81%
Bermudas, Coreia do Sul, Espanha, Finlândia, Índia, México, Itália	1	0,41%
Total	246	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 demonstra que o país que teve o maior número de cartas de comentário enviadas, foi os Estados Unidos da América (EUA), com 159 cartas, representando cerca de 64% do total. Este achado diverge de diversos estudos encontrados na literatura, já que normalmente são os países da Europa que enviam mais cartas (Carmo et al., 2014; Huian, 2013). Vale frisar que no estudo de Vieira e Borba (2015) sobre a IFRS 8, nenhuma carta de comentário adveio dos Estados Unidos, o que reforça a percepção de que a participação dos EUA no caso da IFRS 16 se deve à importância desse tipo de transação no mercado norte americano.

O Reino Unido foi o segundo país que mais enviou cartas, no entanto, uma quantidade significativamente menor do que dos EUA, representando apenas cerca de 7% do total. No que se refere aos demais países, Canadá representou aproximadamente 4% do total, Austrália e China 3% em média cada um, seguidos de países como Alemanha e França, que enviaram 6 e 5 cartas, respectivamente, e de Japão e Holanda, que enviaram 4. Os demais países enviaram de uma a 3 cartas.

Uma possível explicação para a quantidade de respondentes dos EUA, é que de acordo com o IASB (2004), este país correspondia à 42% do volume total de leasing em 2004, seguido pela Europa com 37% e pela Ásia com 14%. Outra explicação é que após a estimativa da SEC em 2005, de que empresas dos EUA poderiam ter cerca de US\$ 1,25 trilhões em leasing fora do balanço, as empresas americanas podem estar mais interessadas na norma sobre leasing do que em outros países.

Cabe ressaltar que foi identificado apenas dois recebimentos de cartas de comentário do Brasil, o que demonstra pouca participação das empresas e outros grupos de interesse sobre Leasing no país. Nos estudos de Huian (2013) e Vieira e Borba (2015), o Brasil também demonstrou participação tímida no processo, com apenas uma e duas cartas, respectivamente. Isso demonstra que, independentemente da norma, órgãos de classe, profissionais, acadêmicos e outros interessados nacionais não tem contribuído com o processo de normatização do IASB.

No que se refere aos grupos de interesse, os resultados estão destacados na Tabela 5.

Tabela 5: Setores

Setor	Quantidade	%
Serviços Financeiros	79	32,11%
Indústria	25	10,16%
Serviços	25	10,16%
Pessoa física	20	8,13%
Associação de contabilidade	17	6,91%
Associação Financeira	12	4,87%
Energia	12	4,87%
Empresa de Contabilidade	11	4,47%
Telecomunicações	8	3,25%
Outras associações	6	2,44%
Cia Aérea	6	2,44%
Atacado e Construção	3	1,22%
Varejo, Alimento, Comércio, Informática, Universidade	2	0,81%
Empresa de Auditoria, Petrolífera, Tabaco	1	0,41%
Total	246	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Os grupos que mais participaram com cartas de comentários referentes à norma de leasing foram de serviços financeiros, com 32%, seguido por indústrias e serviços, com 10%. Uma possível explicação para o setor de serviços financeiros ter sido o que mais enviou cartas (79) é que a norma de leasing impacta diretamente em suas atividades (como arrendadores), sendo assim, este setor foi o mais interessado em colaborar com o IASB neste processo, ou em tentar influenciar o órgão nas alterações da norma.

Em segundo lugar, as indústrias e empresas de serviços enviaram 25 cartas cada, o que se deve ao fato de que as indústrias, assim como as empresas de serviços, utilizam o leasing (como arrendatário) e podem sofrer modificações significativas em suas demonstrações contábeis com a alteração proposta pela IFRS 16, com o reconhecimento no balanço de todos os tipos de leasing.

Destaca-se ainda a participação de pessoas físicas nesse processo, com 20 cartas enviadas, demonstrando um interesse particular em participar do processo de elaboração da norma. Chama a atenção também a participação de associações de contabilidade, que representou cerca de 7% do total.

O relatório elaborado pelo IASB (2016) sobre os efeitos da IFRS 16 destaca que os setores mais afetados são, em ordem de impacto: cias aéreas, varejo, lazer, transportes, telecomunicações, energia, mídia, outros. No entanto, conforme os resultados desta pesquisa, esses setores tiveram pouca representatividade pela quantidade de cartas enviadas.

Esta primeira análise forneceu a caracterização dos principais grupos de interesse relacionados à elaboração da IFRS 16, sendo empresas de serviços financeiros, em sua maioria, norte americanas. Foi identificada a pequena participação de países da Europa, o que difere de outros estudos supracitados, bem como a baixa participação de entidades e empresas de contabilidade (11) e auditoria (1).

4.2 Caracterização das cartas de comentários recebidas

Cabe ressaltar que esta análise compreendeu apenas as cartas que continham respostas às doze perguntas disponibilizadas pelo IASB, ou seja, 110 cartas. Dessas, foram analisados o número de argumentos e de frases por questão, comentários adicionais e o grau de concordância ou discordância. A Tabela 6 indica o número de argumentos por questão respondida ao IASB.

Tabela 6: Número de argumentos por questão

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
Média	3,32	4,61	2,72	3,37	2,25	1,87	2,57	2,50	0,57	0,44	0,18	0,48
Mediana	2,00	4,00	2,00	3,00	2,00	1,00	2,00	2,00	0	0	0	0
Desvio Padrão	3,657	3,617	2,906	3,047	2,951	2,014	2,951	2,664	1,245	1,097	0,652	1,064
Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Máximo	14	16	11	13	18	9	14	12	7	6	5	5
Soma	365	507	299	371	247	206	283	275	63	48	20	53

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 6, a questão com maior número de argumentos foi a de número 2 (“Você concorda que o reconhecimento, mensuração e apresentação de despesas e fluxos de caixa decorrentes de uma locação deve diferir para arrendamentos diferentes, dependendo se o locatário deverá consumir mais de uma parte insignificante dos benefícios econômicos incorporados no ativo subjacente?”), com um total de 507 argumentos e média de 4,61.

A segunda questão com mais argumentos foi a questão 4 (“Você concorda que o princípio do consumo esperado do arrendatário dos benefícios econômicos incorporados no ativo subjacente deve ser aplicado

usando os requisitos estabelecidos nos parágrafos 28-34, que diferem dependendo se o bem subjacente é imóvel?"), que apresentou 371 argumentações, com média de 3,37.

A questão 1 ("Você concorda com a definição de contrato de arrendamento e os requisitos propostos nos parágrafos 6-19 sobre como uma entidade determinaria se um contrato contém um contrato de arrendamento? Um contrato transmite o direito de controlar o uso de um ativo se o cliente tiver a capacidade de direcionar o uso e receber os benefícios do uso do bem identificado") ficou em terceiro em relação à quantidade de argumentos, com 365 argumentações e média 3,32, demonstrando que a definição do que é ou não arrendamento também foi uma preocupação dos respondentes.

Esses resultados deixam claro que a principal preocupação dos respondentes era com o fato de se reconhecer ou não no balanço todas as operações de leasing ou somente aqueles caracterizados como arrendamentos financeiros, conforme a norma anterior (IAS 17).

A questão com menos argumentos foi a 11 ("Você concorda que não é necessário fornecer divulgações adicionais para arrendamentos de partes relacionadas?"), com 20 argumentações e média de 0,18. Essa questão era referente ao leasing de partes relacionadas e tratava da divulgação, algo que não traz efeitos diretos sobre o valor dos ativos e passivos das empresas, o que justifica o menor interesse dos respondentes.

É importante salientar que as questões 9, 10 e 11 são referentes ao FASB e, portanto, aplicável apenas às empresas dos EUA, o que justifica o número baixo de respostas, se comparado as demais questões. O mesmo foi observado na questão 12, que é referente à IAS 40. Em algumas respostas foi identificado que essas questões não eram respondidas por que não cabiam no cenário da empresa respondente.

Percebeu-se também que alguns respondentes não argumentavam ao responder algumas perguntas, simplesmente respondiam com um sim, ou não. No entanto, para evitar possível viés na amostra, foram confrontadas as 100 primeiras cartas enviadas, bem como as últimas 100 para verificar se as questões 9, 10, 11 e 12 também eram deixadas em branco e está suposição foi confirmada, visto que a maioria das cartas não continha respostas a essas questões.

Conforme Gerhardy e Wyatt (2001), o número de argumentos apresentados em uma questão é considerada como uma indicação de força, sendo a ideia de que quanto mais argumentos, mais forte será a posição de apresentação. Nesse sentido, a questão 2 pode ser considerada em relação aos argumentos como a com maior possibilidade de lobby. É importante considerar que nos argumentos apresentados há aqueles favoráveis e os contrários, o que pode ser comparado no decorrer do estudo, com a análise do grau de concordância e discordância.

A Tabela 7 identifica o conteúdo dos argumentos, ou seja, a quantidade de frases utilizadas pelo respondente em cada questão.

Tabela 7: Número de frases por questão

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
Média	6,85	8,82	5,15	6,21	4,69	3,53	4,30	4,33	1,00	0,79	0,54	1,00
Mediana	3,00	8,00	3,00	4,50	2,50	2,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Desvio Padrão	8,379	7,658	5,405	6,256	7,887	4,077	5,011	4,586	2,023	1,603	1,352	1,925
Mínimo	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Máximo	36	40	24	33	67	18	23	27	12	8	11	11
Soma	753	970	567	683	516	388	473	476	110	87	59	110

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 7, a questão com maior número de frases foi a 2, referente à contabilidade do locatário. Essa questão teve um total de 970 frases, com média de 9 frases por resposta. A segunda questão

com maior número de frases foi a de número 1, referente à identificação de um contrato de leasing, com um total de 753 frases e média de mais de 6 frases. A terceira questão com maior número de frases foi a 4, com um total de 683 frases e uma média de mais de 6 frases. Portanto, esses resultados estão alinhados com os encontrados para os argumentos, apresentados na Tabela 7.

Com relação à mediana, os valores que chamam a atenção são os da questão 2 e 4, em que houve respostas acima de 8 e 4 frases, respectivamente, para tentar consolidar os argumentos. No entanto, a moda do número de frases se concentra entre 1 e 2, o que pode ser um indício da não existência do lobby pelos grupos de interesse, ou pelos menos, que a tentativa de lobby não foi tão efetiva por meio dessas cartas de comentário. Essa percepção encontra fundamento em Gerhardy e Wyatt (2001), quando há número limitado de argumentos e número reduzido de frases.

A Tabela 8 identifica se houve comentários adicionais nas cartas de comentário, por meio da frequência absoluta e relativa.

Tabela 8: Comentários adicionais.

Comentários Adicionais	Quantidade	%
Com Comentários Adicionais	86	78,18%
Sem Comentários Adicionais	24	21,82%
Total	110	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme observado na Tabela 8, 86 cartas (mais de 78%) continham comentários adicionais. Katselas et al. (2011) afirmam que isso serve para dar maior robustez às respostas, tentando consolidar o lobby e atingir os objetivos. Talvez isso explique os poucos argumentos e frases relacionadas às questões, pois por meio dos comentários adicionais, os respondentes podem ter ficado mais à vontade ao discorrer sobre o assunto, sem estarem limitados a uma pergunta estruturada. Este estudo corrobora o de Katselas et al. (2011), que encontraram, em relação à norma de Segmentos Operacionais, 56% de cartas com comentários adicionais.

A Tabela 9 demonstra o grau de concordância ou discordância relacionado com cada questão do rascunho de exposição da referida norma.

Tabela 9: Grau de concordância ou discordância

	De acordo	Acordo Parcial	Não concorda/ Nem discorda	Desacordo Parcial	Desacordo	Sem Resposta	Total
Q1	39	21	0	11	22	17	110
Q1%	35,45%	19,09%	0,00%	10%	20%	15,45%	100%
Q2	19	19	0	28	33	11	110
Q2%	17,27%	17,27%	0,00%	25,25%	30%	10%	100%
Q3	24	17	0	16	32	21	110
Q3%	21,82%	15,45%	0,00%	14,54%	29,09%	19,09%	100%
Q4	16	23	0	17	48	6	110
Q4%	14,54%	20,91%	0,00%	15,45%	43,63%	5,45%	100,00%
Q5	37	21	0	14	19	19	110
Q5%	33,63%	19,09%	0,00%	12,72%	17,27%	17,27%	100%
Q6	35	20	0	11	17	27	110
Q6%	31,82%	18,18%	0,00%	10%	15,45%	24,55%	100%
Q7	36	14	3	16	20	21	110

Q7%	32,72%	12,72%	2,72%	14,54%	18,18%	19,09%	100%
Q8	23	22	0	14	31	20	110
Q8%	20,91%	20%	0,00%	12,72%	28,18%	18,18%	100%
Q9	14	7	0	5	7	77	110
Q9%	12,72%	6,36%	0,00%	4,54%	6,36%	70%	100%
Q10	27	4	0	3	6	69	110
Q10%	24,54%	3,63%	0,00%	2,72%	5,45%	62,72%	100%
Q11	32	0	0	4	2	72	110
Q11%	29,09%	0,00%	0,00%	3,63%	1,81%	65,45%	100%
Q12	26	4	0	5	6	69	110
Q12%	23,63%	3,63%	0,00%	4,54%	5,45%	62,72%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

A questão 1 indagava sobre o que deveria ser reconhecido como leasing. Mais de 35% concordam totalmente com a afirmação da IFRS sobre a identificação de um contrato de leasing, 19 % concordam parcialmente e 30% estão em desacordo total ou parcial. No entanto, de maneira geral, pode-se inferir que os respondentes concordam que o cumprimento do contrato depende do uso do bem identificado e que o contrato transmite o direito de controlar o uso do bem por um período de tempo.

A questão 2, referente à contabilização do arrendatário, ficou na maior parte em quem discorda total ou parcialmente (55 %) com a afirmação de que o reconhecimento, mensuração e apresentação das despesas e fluxos de caixa decorrentes do leasing devem consumir mais de uma parte insignificante dos benefícios econômicos incorporados no ativo. Muitos respondentes questionaram o que o IASB quis dizer com o termo “insignificante” e pediram que deixassem mais clara essa questão, sendo assim, caberia ao órgão refletir sobre o ocorrido.

A pergunta 3 questionava sobre a contabilização do locador. Conforme a Tabela 9, mais de 29% dos respondentes discordam totalmente da afirmação de que um locador deve aplicar uma abordagem contábil diferente para arrendamentos diferentes, dependendo se o arrendatário consome mais de uma parcela insignificante dos benefícios econômicos incorporado no ativo. Por outro lado, pouco mais de 21% concordou totalmente com essa questão. Novamente, o termo “insignificante” foi questionado entre os respondentes, o que faz com o IASB deva refletir sobre isso.

O questionamento 4 teve cerca de 64% de discordância entre os respondentes (total e parcial) com relação à afirmação de que o princípio do consumo esperado do arrendatário dos benefícios econômicos incorporados no ativo deve ser aplicado de forma diferente, dependendo se o bem é de propriedade da empresa ou não.

A questão 5 indagava sobre o prazo do leasing. Mais de 33% concordou totalmente sobre o prazo proposto (de 12 meses) e a reavaliação do contrato se houvesse mudanças em fatores relevantes.

A pergunta 6 era referente a pagamentos variáveis. Cerca de 50% dos respondentes concordaram totalmente ou parcialmente, bem como 24% não tinham opinião formada (sem resposta), enquanto 18,5% discordaram totalmente. Essa pergunta assegurava que se houvessem alterações em índices ou taxas de pagamentos, devia haver pagamentos variáveis.

O questionamento 7 se referia à transição necessária para a nova norma, sobre o reconhecimento e medição do locatário e locador, se deveria ser no início do período inicial, usando uma abordagem retrospectiva modificada, ou completa. Essa questão ficou dividida entre os respondentes: 32% concordaram totalmente e cerca de 19% discordaram totalmente. Dada a divisão de opiniões observadas, seria importante o IASB se atentar a esse assunto.

A questão de número 8 tratava da divulgação. Os resultados apontaram que cerca de 40% estavam em desacordo total ou parcial. Em contrapartida, aproximadamente 41% concordavam total ou parcialmente com a afirmação, de que são necessárias análises de maturidade de pagamentos de leasing não descontado, reconciliação de valores reconhecidos nas demonstrações e outras divulgações sobre o leasing. Alguns respondentes afirmavam serem onerosas tantas informações a serem divulgadas e que isso iria piorar e não melhorar o cenário atual.

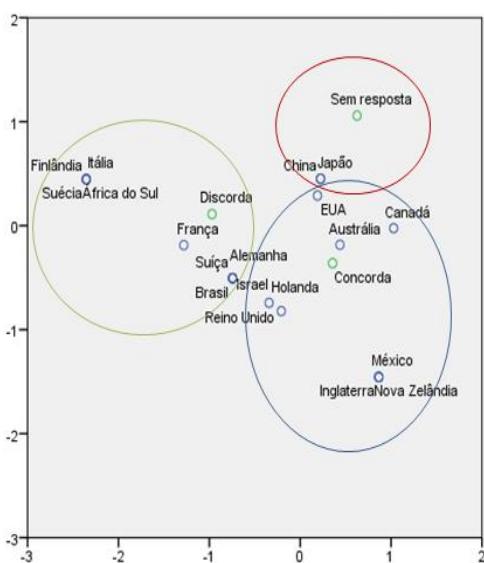
As questões 9, 10, 11 e 12 chamaram a atenção pela quantidade reduzida de respostas. Em todas essas 4 perguntas, em média 65% não responderam, mas os que responderam concordaram com as afirmações. Salienta-se que as questões 9, 10 e 11 diziam respeito ao FASB e, por isso, apenas as empresas dos EUA seriam afetadas, enquanto a questão 12 dizia respeito à IAS 40, o que pode ser uma explicação para a quantidade de perguntas sem respostas. No entanto, conforme comentando na análise anterior, foram confrontadas as 100 primeiras cartas enviadas, bem como as últimas 100 para verificar se essas quatro questões também tinham sido deixadas em branco, suposição que foi confirmada.

A partir do exposto, infere-se que por meio dos argumentos e frases analisados nas questões, não há indícios de prática de lobby, pelo menos por meio de cartas de comentário, pois a quantidade de argumentos e frases pode ser considerada baixa, o que, conforme a literatura, não indica prática de lobby. No entanto, deve-se fazer uma observação: foram analisadas apenas as cartas de comentário que continham as respostas às perguntas para facilitar a relação entre o argumento e o tema.

Outra inferência é que a maioria dos respondentes contribuiu com comentários adicionais, o que talvez explique os poucos argumentos e frases, no sentido de que com comentários adicionais os respondentes podiam escrever mais livremente, sem ficar presos em questões estruturadas.

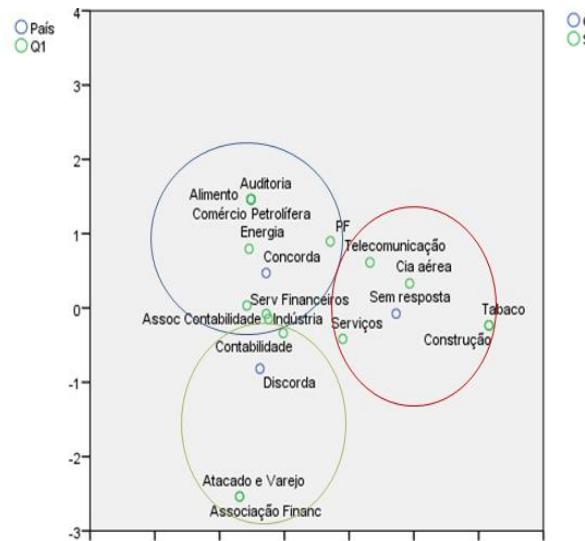
No que diz respeito ao grau de concordância ou discordância, a amostra foi segregada novamente em país e setor e escolhidas as questões que tiveram mais argumentos nas respostas (questões 1 a 4). Nas Figuras 1 a 8 é possível verificar a análise de correspondência – ANACOR, que mostra a associação entre os graus de concordância e discordância com os setores da amostra, bem como com os países. Estas questões tratavam respectivamente da identificação de um leasing, a forma de contabilizar pela parte do arrendatário, do arrendador e da classificação de um *leasing*.

Figura 1: Mapa perceptual questão 1 – país



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Figura 2: Mapa perceptual questão 1 - setor

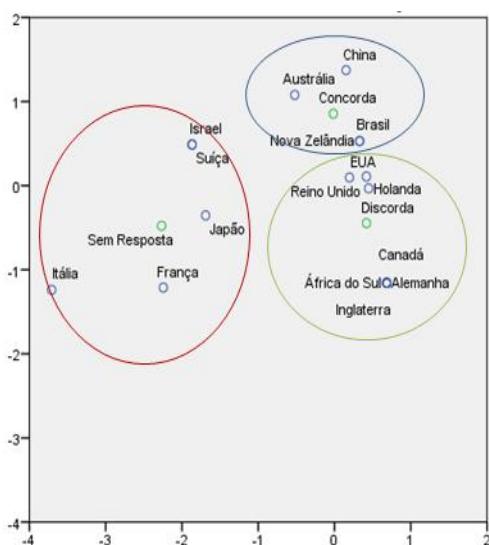


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Conforme a Figura 1, nota-se uma associação entre os países Estados Unidos, Canadá, Austrália, Holanda, Reino Unido, México, Inglaterra e Nova Zelândia, no que diz respeito a estarem concordando com a questão número 1. Já países como China e Japão, apresentaram-se indiferentes, visto que não responderam a pergunta. Quanto aos países que discordam, estão Finlândia, Itália, Suécia, África do Sul, França, Suíça, Alemanha, Israel e Brasil.

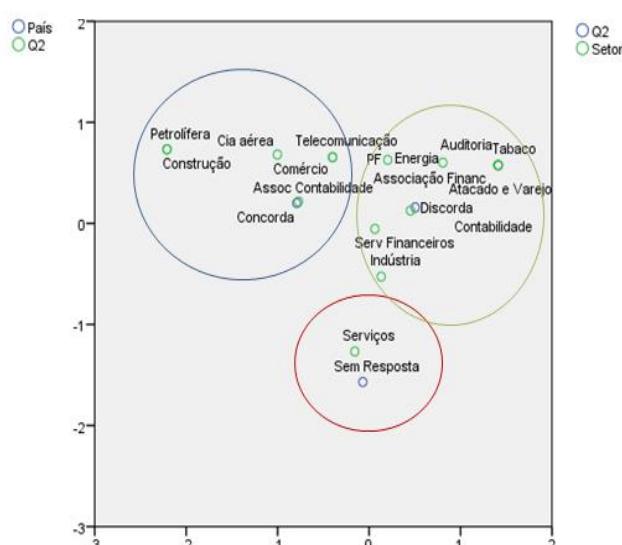
No que se refere à Figura 2, nota-se que as empresas de contabilidade, atacado e varejo e associações financeiras são as que geralmente discordam da questão, e que setores como tabaco, companhias aéreas, telecomunicação e serviços, não responderam à essa pergunta. Já os setores que estão de acordo encontram-se os de auditoria, alimentos, comércio, petrolífera, energia, serviços financeiros, indústrias e associações de contabilidade.

Figura 3: Mapa perceptual questão 2 – país



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Figura 4: Mapa perceptual questão 2 - setor

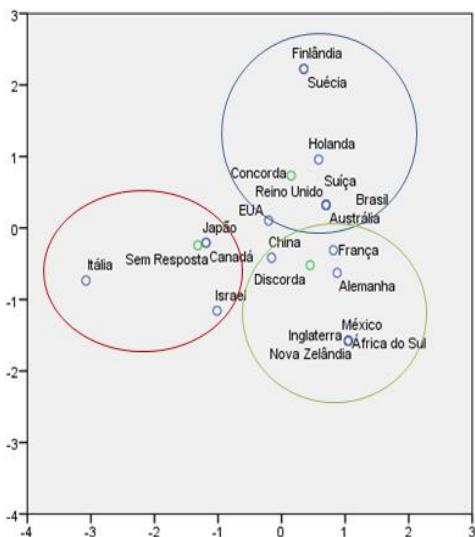


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Quanto à análise de correspondência da questão número 2, percebe-se uma certa associação de Japão, França, Israel, Suíça e Itália em não terem resposta para a pergunta 2. Já Estados Unidos, Holanda, Reino Unido, Canadá, África do Sul, Alemanha e Inglaterra, discordam com a questão. No que se refere aos países que concordam, encontram-se China, Austrália, Brasil e Nova Zelândia.

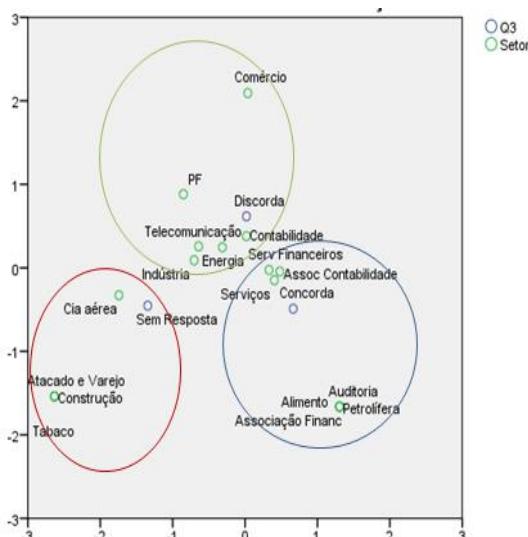
Em relação à Figura 4, percebe-se que geralmente os setores petrolífero, aéreo, construção, telecomunicação, comércio e associações de contabilidade concordaram. As pessoas físicas, de energia, auditoria, tabaco, associações financeiras, atacado e varejo, contabilidade, serviços financeiros e indústrias normalmente discordam, enquanto o ramo de serviços não respondeu à essa questão.

Figura 5: Mapa perceptual questão 3 – país



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Figura 6: Mapa perceptual questão 3 - setor



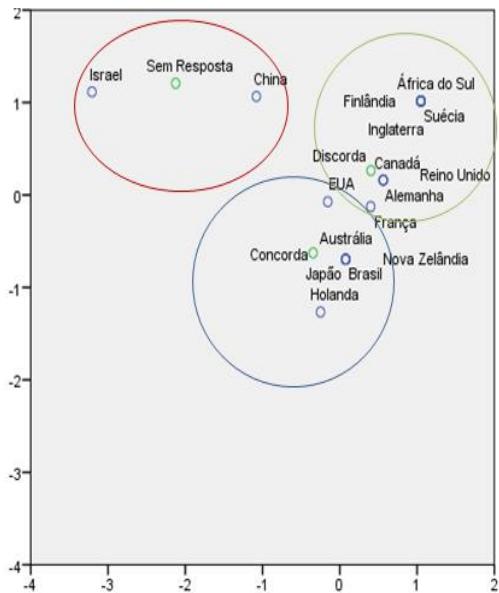
Fonte: dados da pesquisa (2017).

No que se refere à terceira questão, a Figura 5 evidencia que os países Suécia, Finlândia, Holanda, Reino Unido, Suíça, Brasil e Austrália concordam com a pergunta. Países como China, França, Alemanha, México, África do Sul, Inglaterra e Nova Zelândia discordam. Quanto a quem não respondeu esse questionamento, encontram-se os países Itália, Japão, Canadá e Israel.

Quanto aos setores, a Figura 6 mostra a associação entre eles e o grau de concordância. Apenas comércio, pessoas físicas, empresas de telecomunicação e energia e indústria discordaram da proposta, enquanto companhias aéreas, atacado, varejo, tabaco e construção geralmente não responderam essa questão. No que se refere à concordância com tal questionamento, os setores de serviços financeiros, associações de contabilidade, serviços, auditoria, alimentos, petrolífero e associações financeiras estavam em acordo.

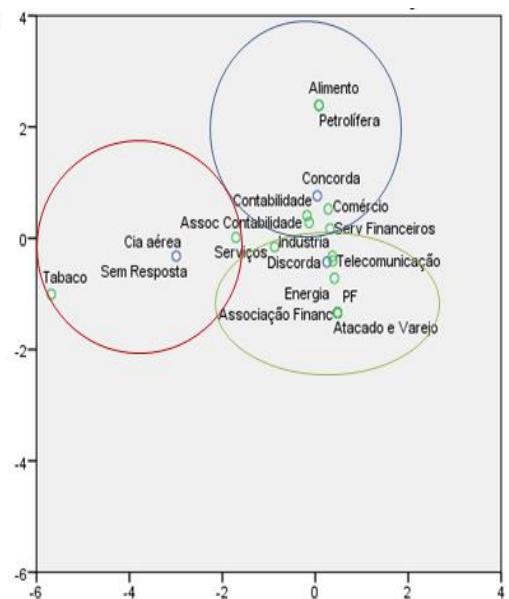
Quanto à última questão analisada por meio da ANACOR (questão número 4), a Figura 7 mostra a associação dos países com o grau de concordância e demonstra indícios de que Holanda, Brasil, Japão, Austrália, Nova Zelândia e Estados Unidos concordaram com a pergunta. Quanto aos países que discordaram, encontram-se África do Sul, Finlândia, Suécia, Inglaterra, Canadá, Reino Unido, Alemanha e França. Geralmente empresas da China e Israel não responderam à questão.

Figura 7: Mapa perceptual questão 4 – país



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Figura 8: Mapa perceptual questão 4 – setor



Fonte: dados da pesquisa (2017).

A Figura 8 demonstra que setores como tabaco e companhias aéreas geralmente não responderam, enquanto comércio, petrolífera, alimento, contabilidade, associações de contabilidade, e serviços financeiros geralmente concordam. Setores como indústria, telecomunicação, serviços, energia, pessoa física, associações financeiras e atacado e varejo geralmente discordam com o proposto.

De um modo geral, foi possível verificar que países como Austrália, Holanda, Nova Zelândia e Brasil foram os que mais demonstraram concordância com as afirmações do IASB acerca do rascunho de exposição da IFRS 16. Quanto aos países que se destacaram por discordar das questões encontram-se África do Sul e Alemanha, com opinião contrária em todas as perguntas, além de França e Inglaterra que discordaram de três das quatro questões analisadas.

No que se refere aos setores, foi possível observar que alimentos, comércio, serviços financeiros, petrolíferas e associações de contabilidade foram os que mais concordaram. Destas, petrolíferas e associações de contabilidade concordaram com todas as quatro questões. Atacado e varejo foram os setores que discordaram de todas as questões, seguidos de associações financeiras, de energia, indústrias e pessoas físicas.

5 Considerações finais

Em 2001, o International Accounting Standards Board (IASB) adotou a norma International Accounting (IAS) 17, que trata de Arrendamentos. Porém, em janeiro de 2016, o IASB emitiu a International Financial Reporting Standards (IFRS) 16 - Leasing, que passou a vigorar em janeiro de 2019. Esta norma substitui a IAS 17, estabelecendo os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de leasing (IFRS, 2016).

Sendo assim, o objetivo deste artigo foi identificar as características e possíveis práticas de lobby dos diversos grupos de interesses em relação à IFRS 16 – Leasing, apresentadas pelas cartas de comentários na fase de Exposure Draft (Rascunho de Exposição) de 2013. Foram analisadas 246 cartas de comentários aleatoriamente, entre estas, 110 continham respostas a alguma das perguntas do Exposure Draft, por meio da quantidade de argumentos e frases por questão, bem como se haviam comentários adicionais. Foi utilizado ainda um grau de concordância ou discordância para com as questões, conforme Huian (2013).

Os resultados, quanto às características dos respondentes, indicam que a maior parte das cartas de comentário provém da América do Norte, destacando-se os Estados Unidos, seguido pela Europa, diferentemente de outros estudos realizados. Destaca-se a pouca participação de brasileiros neste processo, visto que apenas uma carta de comentário foi verificada, o que parece demonstrar falta de interesse neste tema.

Observou-se ainda que a maioria dos respondentes era de empresas de serviços financeiros, o que condiz com a norma de leasing, já que impacta diretamente nas atividades dessas organizações. Outros setores que foram relevantes em quantidade foram indústrias e serviços.

Quanto à análise de conteúdo, os resultados demonstram que as respostas, na maior parte das vezes, possuem poucos argumentos e frases e, dessa forma, não é possível identificar práticas de lobby pelos respondentes. No entanto, a maior parte dos respondentes contribuiu com comentários adicionais, o que pode ter sido uma prática de lobby neste recurso. As questões com maior quantia de argumentos foram, pela ordem, as questões 2, 1, 4 e 3, que respectivamente versam sobre contabilização do leasing para o arrendatário, identificação de leasing, classificação e contabilização para arrendador. No que diz respeito às frases, a ordem segue a mesma dos argumentos.

De um modo geral, os resultados indicam que, a maioria das cartas enviadas mais concordam do que discordam das propostas do IASB em relação à norma de leasing. Os resultados também indicam que para as cartas analisadas, o que foi mais relevante para as partes interessadas foi a preocupação em como contabilizar o leasing de acordo com a nova norma, do ponto de vista do cliente e do prestador, bem como o que deve ser classificado e identificado como leasing.

No entanto, este estudo possui várias limitações. Primeiramente, foram utilizadas apenas 246 cartas de comentários das 641 disponibilizadas no sítio eletrônico do IASB. Outra limitação é que foram analisadas apenas 110 que continham respostas às perguntas propostas. Para investigações futuras, sugere-se analisar os comentários adicionais, já que a maioria das cartas continha esses comentários. Pesquisas futuras podem ainda analisar quantitativamente as cartas de comentário, relacionando ainda com variáveis como tamanho da empresa e setor, conforme realizado por Carmo, Ribeiro e Carvalho (2014) e Mellado e Parte (2016).

Referências

- Asekomeh, A., Russell, A. & Tarbert, H. (2006). A critical analysis of the use of accounting standards' comment letters as lobbying tools by extractive industry firms. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 25(3), pp. 55-76.
- Becker, G. S. (1983). A theory of competition among pressure groups for political influence. *The quarterly journal of economics*, 98(3), 371-400.
- Cardoso, R. L., Saravia, E., Tenório, F. G., & Silva, M. A. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 773-800.
- Carmo, C. H. S., Ribeiro, A. M., & de 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), 99-118.
- Chatham, M., Larson, R. & Vietze, A. (2010). Issues affecting the development of an international accounting standard on financial instruments. *Advances in Accounting*, 26 (1), pp. 97-107.
- Georgiou, G. (2004). Corporate lobbying on accounting standards: Methods, timing and perceived effectiveness. *Abacus*, 40(2), 219-237.

- 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), 71-102.
- Hartwig, F. (2012). Preparers' and Non-Preparers' Lobbying on the Proposed Prohibition of Goodwill Amortisation in ED3 'Business Combinations'. *The Finnish Journal of Business Economics*, 63(3-4), pp. 30-60.
- Hill, N., Shelton, S. & Stevens, K. (2002). Corporate lobbying behaviour on accounting for stock-based compensation: Venue and format choices. *ABACUS*, 38(1), pp. 78-90.
- Huiyan, M. C. (2013). Stakeholders' participation in the development of the new accounting rules regarding the impairment of financial assets. *Business Management Dynamics*, 2(9), 23.
- International Financial Reporting Standards. IFRS 16 – Leasing. 2016. Acesso em 20 maio, 2017, de www.ifrs.org/.
- Katselas, D., Birt, J., & Kang, X. H. (2011). International firm lobbying and ED 8 operating segments. *Australian Accounting Review*, 21(2), 154-166.
- Kothari, S., Ramanna, K. & Skinner, D. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), pp. 246-286.
- Lima, S. H. D. O., Oliveira, F. D., & Coelho, A. C. D. (2014). Regulação e regulamentação na perspectiva da contabilidade. In *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil (Vol. 14).
- Lopes, R. P. (1973). Análise da operação de leasing. *Revista de Administração de Empresas*, 13(4), 37-48.
- Mellado, L., & Parte, L. (2017). Determinants of corporate lobbying intensity in the lease standard-setting process. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 20(2), 131-142.
- Peltzman, S. (1976). Toward a more general theory of regulation. *The Journal of Law and Economics*, 19(2), 211-240.
- Posner, R. A. (1971). Taxation by regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 22-50.
- Procházka, D. (2015). Lobbying on the IASB standards: An analysis of the lobbyists' behavior over period 2006-2014. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 4(2), pp. 129-143.
- Ribeiro, D. M., Reis, E. M., & Pinheiro, L. E. T. (2014). Impacto da mudança contábil no reconhecimento de ativos nas operações de arrendamento mercantil. *Revista Universo Contábil*, 10(2), 84-104.
- Stigler, G. J. (1971). The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*, 3-21.
- Sutton, T. G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the UK and the USA: a Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81-95.
- Tilt, C. A. (2001). The content and disclosure of Australian corporate environmental policies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(2), 190-212.
- Viscusi, W. K., Harrington Jr, J. E., & Vernon, J. M. (2005). *Economics of regulation and antitrust*. MIT press.

DADOS DOS AUTORES

Josiane de Oliveira Schlotfeldt

Mestre em Ciências Contábeis- FURB

Endereço: R. Antônio da Veiga, 140 – Itoupava Seca.

CEP: 89030-903 – Blumenau/SC – Brasil.

E-mail: josianeschlotfeldt@gmail.com

Telefone: (47) 3321-0565 / 3321-0938

Daiani Schlup

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Endereço: R. Antônio da Veiga, 140 – Itoupava Seca.

CEP: 89030-903 – Blumenau/SC – Brasil.

Email: daianischlup@gmail.com

Telefone: (47) 3321-0565 / 3321-0938

Roberto Carlos Klann

Doutor em Ciências Contábeis e Administração

Professor no programa de pós graduação em Ciências Contábeis - PPGCC

Endereço: R. Antônio da Veiga, 140 – Itoupava Seca.

CEP: 89030-903 – Blumenau/SC – Brasil.

Email: rklann@furb.br

Telefone: (47) 3321-0565 / 3321-0938

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Josiane de Oliveira Schlotefeldt	Daiani Schlup	Roberto Carlos Klann
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	X	X	X
2. Definição do problema de pesquisa	X	X	X
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)		X	
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)			
5. Desenvolvimento da plataforma teórica		X	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	X		
7. Processo de coleta de dados	X		
8. Análises estatísticas	X		
9. Análises e interpretações dos dados coletados	X	X	X
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	X	X	X
11. Revisão crítica do manuscrito			X
12. Redação do manuscrito	X		