

Adoção das normas IFRS no âmbito mundial e o seu impacto na comparabilidade das demonstrações contábeis

IFRS standards adoption worldwide and their impact on the comparability of accounting statements

Carlos William Lima Ribeiro¹

Guillermo Oscar Braunbeck²

RESUMO

O padrão contábil IFRS foi desenvolvido com o objetivo de criar uma contabilidade única no mundo com demonstrações contábeis que possam ser comparadas, independente da jurisdição de origem. Para que uma ou mais demonstrações contábeis sejam comparáveis, elas devem ser feitas utilizando as mesmas regras ou princípios contábeis, portanto este trabalho avalia se as jurisdições que adotaram as IFRSs o fizeram sem grandes modificações, de modo a não perder a comparabilidade objetivada. Para tal avaliação foram analisados os perfis contábeis de 150 jurisdições, elaborados pelo IFRS, nos quais têm informações referentes à adoção do padrão IFRS e de eventuais alterações. Foram então identificadas: as jurisdições que usam as normas IFRS, as que fizeram mudanças na adoção do IFRS e se essas mudanças foram relevantes para a comparabilidade das demonstrações contábeis. Por fim, os achados indicam que a comparabilidade a nível mundial das demonstrações contábeis de fato é possível para as empresas que utilizam as normas IFRS, com exceção das empresas que utilizam instrumentos financeiros, já que as normas direcionadas a esse assunto foram adotadas de modo diferente por muitas jurisdições, entretanto tais alterações serão reduzidas significativamente a partir de 2018 com a nova versão da IFRS 9 *Financial Instruments*.

Palavras chave: IFRS, Comparabilidade, IFRS 9 e IAS 39.

ABSTRACT

The IFRS accounting standard was developed with the objective of creating a single accounting standard in the world with accounting statements that can be compared, regardless of the jurisdiction of origin. For one or more financial statements to be comparable, they must be made using the same accounting rules or principles, so this paper assesses whether the jurisdictions that adopted IFRSs did the adoption without major changes, in order to do not

¹ Graduando em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Rua Dr. Albuquerque Lins, 107, Apto 82A - Santa Cecília - São Paulo/SP - 01230-001. carlos.ribeiro@usp.br

² Doutor em Contabilidade e Controladoria pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Professor Doutor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 - Butantã - São Paulo/SP - 05508-010. braunbeck@usp.br

lose the comparability wished. For this evaluation was analyzed the accounting profiles of 150 jurisdictions, elaborated by the IFRS, in which they have information regarding the adoption of the IFRS standards and of possible changes. It was then identified: the jurisdictions that use IFRS, those that made changes in the adoption of IFRS, and whether those changes were relevant to the comparability of the financial statements. Finally, the findings indicate that the global comparability of financial statements is indeed possible for companies that use IFRS, except for companies that use financial instruments, since the standards directed to this matter have been adopted differently by many jurisdictions, however, such changes will be significantly reduced from 2018 onwards with the new version of IFRS 9 Financial Instruments.

Key words: IFRS, Comparability, IFRS 9 and IAS 39.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata da adoção do padrão IFRS (*International Financial Reporting Standards*) de contabilidade no mundo. Tal padrão foi desenvolvido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) com o propósito de poder ser aplicado globalmente, de modo consistente e único, objetivando permitir a investidores e outros usuários das informações contábeis uma maior comparabilidade e entendimento das demonstrações financeiras de empresas de diferentes jurisdições de todo o mundo (IFRS, 2016).

O IFRS Foundation realizou estudo do perfil de contabilidade adotado em uma amostra de 150 jurisdições de todas as partes do mundo, incluindo todos os países do G20, e concluiu que atualmente 126 dessas jurisdições requerem IFRS para suas empresas de capital aberto; outras 12 jurisdições permitem, mas não requerem IFRS; 1 jurisdições requer IFRS apenas para instituições financeiras; 1 jurisdição está em processo para adoção completa das normas IFRS; 1 jurisdição está em fase de convergência para padrão IFRS; e apenas 9 jurisdições adotam padrões locais de contabilidade (IFRS, 2017a).

As IFRSs proporcionam para os países que as adotam informações de elevada qualidade, o que gera benefícios econômicos pela redução do custo de capital, sendo esses benefícios mais visíveis nas jurisdições que adotavam padrões contábeis que geravam informações contábeis de baixa qualidade (LEE; WALKER; CHRISTENSEN, 2010).

Demonstrações financeiras mais comparáveis, como as pretendidas pelo IFRS, facilitam os investimentos entre diferentes jurisdições e a integração entre seus mercados de capitais. A comparabilidade pode facilitar a avaliação dos investidores de quais são as empresas mais ou menos lucrativas e de maior ou menor risco, e pode ainda aumentar a liquidez do mercado de capitais e reduzir o custo de capital das empresas (LIMA, 2011; IFRS, 2016). Nesse sentido, Gnanarajah (2015, p. 7) afirma que “um padrão contábil uniforme torna mais fácil para investidores comparar as performances das firmas sobre um único padrão do que em diferentes padrões.”

Conforme observado por Lima (2011), "a adoção das práticas contábeis internacionais está sujeita ao risco de que a aplicação dos normativos irá variar entre países em resposta aos incentivos no nível do país e das firmas". Então, considerando a grande aderência ao padrão IFRS por diversas jurisdições do mundo e que os benefícios econômicos e financeiros ocorrem ou se tornam mais efetivos a medida que essas jurisdições adotem na prática um mesmo conjunto de normas baseadas em princípios universais, surge o seguinte problema: as jurisdições que optaram por usar as IFRSs em suas demonstrações contábeis o fizeram sem alterações relevantes de suas normas e princípios, de modo a permitir a comparabilidade de

suas demonstrações com as de outras jurisdições ou adotaram as normas IFRSs com alterações significativas de modo a comprometer a comparabilidade pretendida por esse padrão contábil.

Portanto, este trabalho tem como objetivo principal responder a seguinte questão: as jurisdições que adotam o padrão IFRS o fazem sem alterações relevantes de modo a permitir a comparabilidade de demonstrações contábeis?

Como hipótese considerada para responder à questão temos a de que a comparabilidade proporcionada pelo padrão IFRS faz com que a jurisdição que o adota tenha o benefício de potencialmente receber investimentos do mundo todo. Então espera-se que as jurisdições que adotaram as IFRSs não façam modificações relevantes no seu conteúdo, já que perderiam a comparabilidade das demonstrações financeiras e os benefícios dela decorrentes.

A metodologia da pesquisa consiste na análise dos perfis contábeis, desenvolvidos pelo IFRS Foundation, de 150 jurisdições e em especial das que requerem IFRS para suas empresas de capital aberto. Então busca-se identificar quais as jurisdições que adotaram o padrão IFRS e, destas, as que fizeram mudanças de suas normas.

Após essa fase, são analisados os resultados encontrados e com o intuito de responder à questão central desta pesquisa é realizada uma análise das eventuais mudanças feitas pelas jurisdições e se elas são ou não relevantes para fins de comparabilidade das demonstrações contábeis entre as diferentes jurisdições no mundo que utilizam as normas IFRS.

Por fim, é realizada uma conclusão dos resultados achados, os quais foram: a comparabilidade no âmbito mundial para as empresas que utilizam instrumentos financeiros está gravemente comprometida, já que muitas Jurisdições fizeram mudanças relevantes nas normas que tratam desse assunto (IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* e IFRS 9 *Financial Instruments*), entretanto esse problema reduzirá significativamente a partir de 01 de janeiro de 2018 quando se torna efetiva a nova versão da IFRS 9; e foi concluído ainda que a comparabilidade das demonstrações contábeis é possível para as demais empresas, ou seja, as que não utilizam instrumentos financeiros, independente da jurisdição de origem, já que não foram identificadas mudanças relevantes nas demais normas IFRS.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O conceito de convergência contábil surgiu no final da década de 1950, devido ao aumento de investimento entre países no mercado de capitais advindo da integração econômica após a segunda guerra mundial (FASB, 2016). Nesse período as normas contábeis eram muito diferentes entre os países e a comparação das demonstrações contábeis de empresas de diferentes países era muito difícil (ZEFF, 2012).

Nesse contexto, de acordo com Zeff (2012), em 1973 foi fundado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) com objetivo de criar normas com conceitos mais gerais, as chamadas *International Accounting Standards* (IAS), que pudessem ser usadas na harmonização nas normas contábeis dos diversos países do mundo, e deste modo diminuir as diferenças existentes nas práticas contábeis entre esses países e aumentar a comparabilidade de suas demonstrações financeiras. Ainda segundo o autor, em 2001 o IASC sofreu uma reestruturação que deu origem ao *International Accounting Standards Board* (IASB), que tem como missão substituir as diferentes normas contábeis nacionais por um padrão contábil único através das IFRSs, de modo a permitir o aumento da comparabilidade das demonstrações financeiras de diferentes empresas ao redor do mundo.

Barth, Landsman e Lang (2007) identificaram que as empresas que aplicam as IASs têm um padrão contábil de maior qualidade do que as que utilizam padrões domésticos, com evidências de menor gerenciamento de resultados, reconhecimento de perdas em tempo hábil

e maior relevância da informação contábil. A pesquisa dos autores foi realizada entre os anos de 1994 e 2003 em 21 jurisdições com o objetivo de responder se a aplicação das *International Accounting Standards* (IAS), padrão contábil que originou o IFRS, está associada a uma maior qualidade de informação contábil quando comparada a aplicações de padrões domésticos.

De acordo com Gnanarajah (2015), um padrão contábil uniforme e de alta qualidade, tal como o IFRS, poderia trazer grandes benefícios para as empresas dos Estados Unidos, sendo os principais: o aumento de investidores de outras jurisdições familiarizados com IFRS; a redução do custo de capital devido ao aumento na demanda por investimentos nas empresas norte americanas; e o aumento da liquidez do mercado de capitais. O autor chegou a essa conclusão em trabalho no qual realizou um comparativo entre o IFRS, descrito como um padrão contábil baseado em princípios e regulado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), e o padrão contábil norte americano U.S. GAAP, fundamentado em regras e regido pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

Silva (2013) conclui, em sua tese que busca verificar os efeitos da adoção completa do IFRS nas empresas brasileiras de capital aberto, que os resultados de sua pesquisa indicam que houve um aumento na qualidade da informação contábil e redução no custo de capital próprio, após a adoção completa do padrão IFRS pelo Brasil.

Portanto, a revisão da literatura referente à adoção das normas IFRS em diferentes jurisdições no mundo indica amplos benefícios para as jurisdições que as adotaram, devido, principalmente, à redução das diferenças nas normas contábeis entre uma jurisdição e outra; o que suporta e vai de encontro à hipótese deste artigo de que é esperado que as jurisdições ao adotarem as normas IFRS o façam sem alterações relevantes de modo a não perder a comparabilidade proporcionada por esse padrão contábil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo utiliza o método de abordagem hipotético-dedutivo segundo Popper. Tal método consiste na formulação de um problema e de uma ou mais conjecturas, soluções ou hipóteses que, posteriormente, devem ser utilizadas em testes de falseamento (refutação) e se resistirem aos testes devem ser corroboradas (MARCONI; LAKATOS, 2011).

No contexto desta pesquisa, as etapas do citado método são as seguintes: i) Colocação da situação problema – em resumo, aborda a questão do modo de adoção das IFRS, com ou sem alterações relevantes, por diversas jurisdições do mundo; ii) Hipótese proposta – é esperado que os benefícios proporcionados pela comparabilidade, objetivada pelo padrão IFRS, geram suficientes incentivos para que as jurisdições que adotaram IFRS o tenham feito sem alterações relevantes; e iii) Testes de falseamento – serão realizadas pesquisas dos perfis contábeis das jurisdições que adotaram o padrão IFRS, com o objetivo de se testar se essas jurisdições adotaram as IFRSs com ou sem alterações relevantes. O teste consistirá em verificar se os resultados das pesquisas indicam que foi constatado um número relevante de jurisdições que tenham adotado as IFRS com alterações relevantes, situação na qual a hipótese proposta no item ii) deverá ser refutada, devendo ser corroborada caso contrário.

As pesquisas citadas no item iii) serão realizadas com a utilização da técnica de coleta de dados de documentação indireta, que segundo Marconi e Lakatos (2010) se trata da técnica de pesquisa que utiliza fontes documentais ou bibliográficas. O foco desta pesquisa estará na utilização dos chamados Perfis de Jurisdição, que são documentos preparados e disponibilizados pelo IFRS Foundation e que contém informações sobre a adoção do IFRS nas jurisdições pesquisadas pelo órgão. Considerando que “a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um

tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras” (MACONI; LAKATOS, 2010), também foram pesquisadas e estão na Fundamentação Teórica fontes bibliográficas que suportem as conclusões obtidas através da pesquisa documental dos perfis.

De acordo com o IFRS (2017b) para desenvolvimento dos perfis foram enviados questionários, preparados pelo IFRS Foundation, aos órgãos de regulação contábil e outros órgãos relevantes das jurisdições pesquisadas. Após esta etapa, com base nas informações fornecidas, o IFRS Foundation preparou esboços dos perfis e os enviou aos mesmos órgãos que responderam aos questionários e também a outras entidades reguladoras e empresas multinacionais de auditoria. Então, tais órgãos e empresas realizaram comentários sobre os perfis esboçados e o IFRS preparou os perfis finais, considerando os comentários realizados, que estão disponíveis no site do IFRS (<http://www.ifrs.org>).

Os Perfis de Jurisdições presentes no site do IFRS podem sofrer alterações ao longo do tempo e podem ainda ser publicados novos perfis de jurisdições. Tendo isso em consideração, foi realizada a análise detalhada de todos os 150 perfis disponíveis no site do IFRS Foundation em 26 de agosto de 2017, portanto novos perfis de jurisdições e alterações nos perfis já existentes após essa data não estão contemplados neste trabalho.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O padrão contábil IFRS está presente em quase todo o mundo. De acordo com os perfis contábeis do IFRS (2017b), ao analisar o padrão contábil utilizado pelas empresas domésticas de capital aberto¹ das 150 jurisdições que fazem parte da amostra desta pesquisa é possível constatar que: 124 exigem as normas IFRS, outras 19 apesar de não exigir as utilizam de alguma forma e apenas 7 jurisdições formalmente não exigem ou permitem as IFRS, essa situação pode ser observada de forma mais clara na tabela 4.1. Categoria do tipo de uso do IFRS por jurisdição.

Tabela 4.1. Categoria do tipo de uso do IFRS por jurisdição.

Categoria	N	PIB
Normas IFRS são exigidas.	124	46,60%
Normas IFRS são permitidas, mas não exigidas.	15	6,94%
São utilizadas normas nacionais ou regionais.	7	43,17%
Normas IFRS em processo de convergência ou adoção.	3	1,73%
Normas IFRS são exigidas apenas para instituições financeiras.	1	0,09%
Total Geral	150	98,52%

Fonte: IFRS, 2017b; WORLD BANK, 2016.

Em apenas 7 jurisdições o padrão contábil IFRS não é exigido e não é permitido para as empresas domésticas de capital aberto. Esse número, que apesar de pequeno quando considerada a amostra de 150 jurisdições, corresponde a 43,17% do PIB mundial e fazem parte desse número as potências econômicas Estados Unidos, China e Índia, que somam 42,39% do PIB mundial.

Porém cabe destacar que nos Estados Unidos o IFRS é permitido para as empresas estrangeiras. Em 2015 os Estados Unidos contavam com 4381 empresas domésticas (WORLD BANK, 2017) e 923 empresas estrangeiras listadas em suas bolsas de valores (SEC, 2016), destas aproximadamente 500 divulgam suas demonstrações contábeis no padrão IFRS (IFRS, 2017c). Já a China afirma que suas normas, nomeadas ASBES (*Chinese Accounting Standards for Business Enterprises*), são substancialmente convergidas com o

IFRS e que continuará trabalhando para que suas normas sejam revisadas e melhoradas de acordo com as normas IFRS; e a Índia, assim com a China, também afirma que suas normas são substancialmente convergidas com as normas IFRS (IFRS, 2017b). Esses fatos reforçam ainda mais a ampla utilização do IFRS no mundo, já que há menção a ele inclusive por jurisdições que formalmente não o adotam.

Outro item que, de acordo com a análise dos perfis, corrobora o amplo uso do padrão IFRS é o que mostra o padrão contábil que os auditores independentes indicam que foi utilizado na preparação das demonstrações contábeis das empresas das jurisdições pesquisadas, sintetizado na Tabela 4.2. Padrão contábil utilizado por jurisdição indicado pelos auditores independentes.

Tabela 4.2. Padrão contábil utilizado por jurisdição indicado pelos auditores independentes.

Relatório Auditores \ Padrão contábil	Normas			Utiliza normas nacionais ou regionais.
	IFRS em processo de convergência / adoção.	Normas IFRS são exigidas.	Normas IFRS são permitidas.	
GAAP Local.	2	8	3	7
IFRS	1	71		
IFRS como adotado pela jurisdição.		40		
IFRS ou IFRS como adotado pela jurisdição.		4	1	
IFRS ou outro GAAP		2	11	
Total	3	125	15	7

Fonte: IFRS, 2017b;

Ao analisar a Tabela 4.2. é possível perceber que há algumas diferenças em como o IFRS é adotado, já que a partir dessa análise poderia se dizer que, de 125 jurisdições onde o IFRS é exigido, apenas em 71 os relatórios dos auditores indicam que o padrão contábil utilizado foi o IFRS- sem menção a qualquer modificação ou utilização de outros padrões contábeis.

O mesmo não ocorre nas outras 54 jurisdições onde o IFRS é exigido, pois nelas os auditores indicam que foi adotado “IFRS como adotado pela jurisdição” ou até mesmo outro padrão contábil. Tais fatos podem ser indícios de que o IFRS foi adotado de modo diferente do esperando a tal ponto que os auditores destacaram esse fato. Tais observações levam a duas perguntas importantes a que esta pesquisa se propõe a esclarecer: quais seriam essas diferenças e seriam elas relevantes do ponto de vista comparativo e dos usuários da informação contábil?

Para começar a responder essas perguntas foi constatado, ao analisar os perfis das jurisdições (IFRS, 2017b), que 55 jurisdições afirmam ter algum tipo de mudança no padrão contábil IFRS, essa e as demais respostas quanto às modificações realizadas na adoção do padrão IFRS estão resumidas na Tabela 4.3. Tipo de adoção das normas IFRS por jurisdição.

Tabela 4.3. Tipo de adoção das normas IFRS por jurisdição.

Tipo	N	PIB %
Não respondido.	5	1,80%
Não utiliza IFRS.	7	43,17%
IFRS adotado com modificações.	55	32,15%

IFRS adotado sem modificações.	83	21,41%
Total	150	98,52%

Fonte: IFRS, 2017b; WORLD BANK, 2016.

O número de jurisdições onde o IFRS foi adotado com modificações é relevante, não apenas em quantidade (55 jurisdições), mas principalmente em representatividade do PIB, pois essas jurisdições representam 32,15% do PIB, enquanto as outras 83 jurisdições que afirmam ter adotado IFRS sem alterações correspondem a 21,41% do PIB.

Considerando o objetivo da presente pesquisa e a relevância das jurisdições que adotaram as normas IFRS com modificações, foi realizada uma análise para se verificar quais os tipos de mudanças foram realizados no padrão contábil IFRS e o resultado está na tabela 4.4. Classificação das modificações no padrão IFRS por jurisdição.

Tabela 4.4. Classificação das modificações no padrão IFRS por jurisdição.

Classificação	N	PIB %
Adoção com alteração de norma apenas.	45	25,80%
Adoção com exclusão de normas apenas.	4	2,31%
Adoção com eliminação de opções apenas.	3	0,94%
Adoção com alteração e exclusão de normas.	2	0,67%
Adoção com alteração de normas e eliminação de opções.	1	2,44%
Total Geral	55	32,15%

Fonte: IFRS, 2017b; WORLD BANK, 2016.

De acordo com a análise dos perfis, apenas quatro jurisdições, entre elas o Brasil, afirmaram ter realizado eliminação de opções, que são alterações permitidas e previstas em algumas normas IFRS. Todas as quatro jurisdições eliminaram a opção de reavaliação das normas IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* e IAS 38 - *Intangible Assets*. Foram citadas ainda eliminação de opções das normas IAS 40 - *Investment Property* e IFRS 6 - *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources* (IFRS, 2017b).

No total 6 jurisdições excluíram uma ou mais normas ao utilizarem ou padrão contábil IFRS. Com exceção da IFRS 9 *Financial Instruments* que não foi adotada por duas jurisdições, as outras IFRSs² excluídas não foram adotadas por uma jurisdição apenas. Duas jurisdições, Macedônia e Míamar, não adotaram as normas posteriores a 1 de janeiro de 2009 e 2010, respectivamente (IFRS, 2017b).

O número de jurisdições que afirmaram ter alterado uma ou mais normas IFRS foi o mais expressivo encontrado nesta pesquisa, ao todo 48 jurisdições. A norma que sofreu alterações pelo maior número de jurisdições foi a IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, tendo sido realizadas pela União Europeia e todos os seus 28 membros e também por outras 11 jurisdições³. As demais normas alteradas estão no Quadro 1. Normas alteradas por jurisdição.

Quadro 1. Normas alteradas por jurisdição

Normas	Jurisdições ¹
IAS 12 <i>Income Tax</i>	Sri Lanka e Uzbequistão
IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i>	Peru e Uzbequistão
IFRIC 15 <i>Agreements for the Construction of Real Estate</i>	Filipinas e Brasil

IFRS 16 <i>Leases</i>	Sri Lanka e Uzbequistão
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	Irã e Uzbequistão
IAS 19 <i>Employee Benefits</i>	Emirados Árabes Unidos
IAS 28 <i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>	Singapura
IAS 29 <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies is not met</i>	Venezuela
IFRIC 12 <i>Service Concession Arrangements</i>	Bangladesh
IFRIC 4 <i>Determining Whether an Arrangement Contains a Lease</i>	Bangladesh
IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>	Singapura e Uzbequistão
IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	Irã
IFRS 4 <i>Insurance Contracts</i>	Servia
IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	Sri Lanka

Fonte: IFRS, 2017b.

*Quadro não considera alterações na norma IAS 39.

¹Timor leste não detalhou quais normas IFRS alterou.

A alteração mais encontrada foi o “*carve-out*” da IAS 39, que foi realizado por 33 jurisdições: a União Europeia, seus 28 membros e outras 4 jurisdições⁴, sendo que essas 33 jurisdições fizeram somente esse tipo de alteração (IFRS, 2017b). O citado *carve-out* consiste na eliminação de parte da norma, sem que haja alteração no conteúdo restante ou a adição de um novo item; neste caso foi eliminado o item que trata de certas provisões de contabilização de operações de *hedging* (EUROPEAN COMMISSION, 2004). Entretanto, a União Europeia, de acordo o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG, 2017), passará a adotar a nova e final versão da IFRS 9 *Financial Instruments*, norma que apresenta melhorias com relação às versões anteriores e substitui a IAS 39, ou seja, a partir de 01 de janeiro de 2018, data na qual a nova versão se torna efetiva, o citado *carve-out* deixará de existir e portanto, no mínimo, a União Europeia e seus 28 membros deixarão de adotar IFRS com alterações e passarão a adotar IFRS sem alterações, conseqüentemente reduzirá para 11 o número de jurisdições que fizeram mudanças na adoção da norma IAS 39 e o número de jurisdições que adotam IFRS com modificações cairá para 26.

5 CONCLUSÕES

Os resultados da pesquisa indicam que a comparabilidade contábil à nível mundial já é uma realidade, tendo sido conquistada através da utilização do padrão contábil IFRS, já que de uma amostra de 150 jurisdições, apenas em 7 esse padrão não foi formalmente adotado.

Entretanto, deve-se refletir que a utilização de um único padrão contábil entre diferentes jurisdições torna verdadeira a comparabilidade das demonstrações contábeis entre essas jurisdições quando tal padrão tenha sido adotado do mesmo modo por elas, isto é, sem alterações relevantes na adoção entre uma jurisdição e outra. Em suma, espera-se que quanto menos diferenças houver na adoção de um mesmo padrão contábil por diferentes jurisdições, maior será a comparabilidade da informação contábil entre empresas dessas jurisdições.

Então, para fins de comparabilidade não basta apenas que um mesmo padrão contábil seja amplamente utilizado, como é o caso das normas IFRS, é necessário ainda que o padrão tenha sido adotado sem alterações relevantes entre uma jurisdição e outra. Nesse sentido os resultados apontam que, com exceção das normas direcionadas à contabilização de

instrumentos financeiros, em especial a IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, houve uma quantidade limitada de mudanças no padrão contábil IFRS.

De acordo com os resultados, o número de jurisdições que fizeram algum tipo de mudança na utilização do padrão contábil IFRS é relativamente grande, 55 jurisdições no total, destas 33 fizeram apenas a alteração de *carve-out* da IAS 39, outras 6 jurisdições fizeram outras alterações nessa mesma norma e 1 jurisdição não a adotou. Dado que a IAS 39 é uma norma direcionada para a contabilização de instrumentos financeiros e as demais informações já destacadas, conclui-se que apenas para as empresas que utilizam essas normas, sobretudo as empresas do setor financeiro, a comparabilidade foi significativamente afetada; outro ponto que corrobora essa conclusão é o fato da IFRS 9 *Financial Instruments*, norma também voltada à contabilização de instrumentos financeiros, não ter sido adotada por duas jurisdições e foi ainda alterada por outras duas. Porém, deve-se destacar que o *carve-out* da IAS 39 deixará de existir a partir de 01 de janeiro de 2018, o que reduzirá para 11 o número de jurisdições que fizeram mudanças na adoção da norma IAS 39, conseqüentemente a comparabilidade das empresas que contabilizam instrumentos financeiros aumentará consideravelmente após essa data.

Das 55 jurisdições que fizeram mudanças ao adotar as normas IFRS, apenas 18 jurisdições, que correspondem a 8,88% do PIB mundial, fizeram mudanças em normas não relacionadas à contabilização de instrumentos financeiros. Tais normas, relacionadas no Quadro 1. Normas alteradas por jurisdição, foram mudadas por no máximo 2 jurisdições e, portanto, conclui-se que não foram alterações relevantes do padrão IFRS no âmbito mundial. Então pode se dizer que para todas as empresas- exceto as que contabilizam instrumentos financeiros- não foi observada nenhuma alteração relevante que resultasse em uma perda significativa da comparabilidade entre as diferentes jurisdições do mundo que adotam as normas IFRS.

Em resumo, as normas IFRS são utilizadas na maior parte do mundo e estão cumprindo o seu objetivo de fornecer um mesmo padrão contábil para diferentes jurisdições de todo o mundo e que resultem em demonstrações contábeis comparáveis, independente da jurisdição de origem. Essa afirmação é verdadeira para a contabilidade de todas as empresas, com exceção das que utilizam instrumentos financeiros, onde foram encontrados problemas que comprometem a comparabilidade das demonstrações contábeis.

Esta pesquisa encontrou um problema relevante na adoção das normas IFRS direcionadas à contabilização de instrumentos financeiros, IAS 39 e IFRS 9, já que muitas jurisdições fizeram alterações nessas normas. Entretanto este problema foi abordado de maneira superficial, já que não faz parte do escopo deste trabalho, então sugere-se que em trabalhos futuros seja pesquisado: os motivos que levaram a 41 jurisdições fazerem alterações nessas normas; quais as divergências entre as normas IFRS e as alterações; e se a nova versão da IFRS 9 reduzirá de fato os problemas encontrados.

A presente pesquisa se limitou a analisar o padrão contábil, de modo mais aprofundado, apenas dos países que de alguma forma utilizam o IFRS para suas empresas domésticas, esses países representam 55,36% do PIB mundial. Não foram analisados, portanto, os países que adotam padrão contábil diferente do padrão IFRS, tais países correspondem a pelo menos 43,17% do PIB, sendo que dentre eles os mais relevantes Estados Unidos, China e Índia, que correspondem a 42,39% do PIB. Então sugere-se também que em futuras pesquisas seja abordada: as diferenças contábeis entre o IFRS e os padrões contábeis utilizados pelos Estados Unidos, China e Índia; e a possibilidade desses países adotarem IFRS ou os motivos por ainda não o terem feito.

6 REFERÊNCIAS

BARTH, M. E.; LANDSMAN, W. R.; LANG, M. H., set. 2007. **International Accounting Standards and Accounting Quality**. Stanford University. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=688041>. Acesso: 26 mar. 2016.

EFRAG. **Endorsement**. Disponível em: <<http://www.efrag.org/Endorsement>>. Acesso em: 13 de maio 2016.

EUROPEAN COMMISSION. IAS 39 Financial Instruments: Recognition and

Measurement - Frequently Asked Questions (FAQ). **MEMO/04/265**, nov. 2004. Disponível em: <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-04-265_en.htm?locale=en>. Acesso em: 13 maio 2017.

GNANARAJAH, Raj. U.S. Capital Markets and International Accounting Standards: GAAP Versus IFRS. **Congressional Research Service**, jun. 2015. Disponível em: <<https://www.fas.org/sgp/crs/misc/R44089.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2016.

FASB. **Comparability in International Accounting Standards – A Brief History**. Disponível em: <fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>. Acesso em: 28 de jun. 2016.

IFRS. **What are IFRS?** Disponível em: <<http://www.ifrs.org/About-us/Pages/What-are-IFRS.aspx>>. Acesso em: 7 de maio 2016.

IFRS. **Analysis of the IFRS jurisdiction profiles**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx>>. Acesso em: 08 de abril 2017a.

IFRS. **Jurisdiction profiles**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>>. Acesso em: 26 de agosto 2017b.

IFRS. **How many listed companies use IFRS Standards globally?**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/listed-companies-using-ifrs-standards-globally.aspx>>. Acesso em: 10 de abril 2017c.

LEE, E.; WALKER, M.; CHRISTENSEN, H. B. Mandating IFRS: Its Impact on the Cost of Equity Capital in Europe. **Journal of International Accounting Research**. v. 9, n.1, 2010.

LIMA, V. S. **Incentivos no Nível da Firma e Consequências Econômicas da Convergência ao IFRS no Brasil**. São Paulo, 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SEC. **International Registered and Reporting Companies**. Disponível em: <<https://www.sec.gov/divisions/corpfin/internatl/companies.shtml>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

SILVA, Ricardo Luiz Menezes da. **Adoção completa das IFRS no Brasil**: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio. 2013. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03062013-162758/>>. Acesso em: 16 de abr. 2016.

WORLD BANK. **GDP (current US\$)**. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>>. Acesso em: 23 set. 2016.

WORLD BANK. **Listed domestic companies, total**. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicator/CM.MKT.LDOM.NO>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

ZEFF, Stephen A.. A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 25, n. spe, p. 300-320, Dec. 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772014000500300&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 28 de jun. 2016.

¹ Para os países onde não há mercados de capitais foi analisado o padrão adotado para as empresas domésticas de capital fechado. Ao todo 13 jurisdições analisadas não tinham mercados de capitais ativos, destas 10 exigiam normas IFRS e 3 as permitiam para suas empresas de capital fechado.

² IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, IAS 40 *Investment Property*, IFRIC 12 *Service Concession Arrangements*, IFRIC 2 *Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments*, IFRIC 4 *Determining whether an Arrangement contains a Lease*, IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*, IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Assets*, IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*.

³ Albânia, Bangladesh, Chile, Islândia, Liechtenstein, Noruega, Panamá, Paquistão, Uzbequistão, Servia e Singapura.

⁴ Albania, Islândia, Liechtenstein, Noruega.