

**Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da
Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo
ED/2013/6**

**Leasing Accounting (IFRS 16) - The opinion of users of Accounting
Information according to the criteria proposed by ED/2013/6**

Maria Carolina Reis Visoto¹
Universidade de Brasília – UnB
carolvisoto@hotmail.com

Jorge Katsumi Niyama¹
Universidade de Brasília – UnB
jorgekatsumi@gmail.com

Jomar Miranda Rodrigues¹
Universidade de Brasília – UnB
prof.jomar@gmail.com

Resumo: Desde 2006, o IASB e o FASB buscavam convergir os critérios para reconhecimento e mensuração do tema contábil *leasing*. O primeiro *Exposure Draft* foi publicado em 2010. Porém, o órgão observou a necessidade de novas propostas devido às divergências nas anteriores. Assim, em 2013, foi elaborada nova minuta conhecida como ED/2013/6 – *Leases*. As mudanças se direcionaram em relação à necessidade de que os contratos de *leasing* não fossem mais considerados como *off-balance sheet*, tendo sido proposto um modelo único para o arrendatário determinando a capitalização de todos os contratos. O objetivo geral do trabalho é identificar as opiniões dos usuários da contabilidade sobre as novas propostas. Para tanto, foi efetuada uma análise de conteúdo das informações extraídas de uma amostra de 248 *Comment Letters*. As oito primeiras perguntas tratavam do projeto de convergência internacional e nelas identificou-se que 52%, no geral, discordaram das novas mudanças, não existindo um consenso. Aquelas relativas ao modelo contábil único obtiveram alta

¹ Universidade de Brasília - Asa Norte – CEP 70910- 900 – Brasília (DF) - Brasil
Este é um artigo de acesso aberto, licenciado por Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC BY 4.0), sendo permitidas reprodução, adaptação e distribuição desde que o autor e a fonte originais sejam creditados.

discordância, possivelmente por apresentarem a maior mudança encontrada. Já a proposta de uma maior divulgação foi aceita, mesmo recebendo um índice de discordância alto, mostrando preocupação em relação a um padrão que possivelmente já faz muitas exigências. Assim, esse trabalho visa contribuir para a discussão da padronização contábil internacional do *leasing* por meio da análise da participação pública mediante as comment letters.

Palavras-chave – *Leasing*, IASB, FASB, Convergência, Cartas Comentário.

Abstract: Since 2006, the IASB and the FASB have sought to converge the criteria for recognizing and measuring the leasing accounting topic. The first Exposure Draft was published in 2010. However, the Body noted the need for new proposals due to differences in previous ones. Thus, in 2013, a new draft was prepared known as ED/2013/6 – Leases. The changes were directed towards the need for Leasing contracts to no longer be considered as off-balance sheet, with a single model being proposed for the Lessee determining the capitalization of all contracts. The general objective of the work is to identify the opinions of accounting users on the new proposals. For that, a content analysis was used to extract information from a sample of 248 Comment Letters. The first eight questions dealt with the international convergence project and it was identified that 52%, in general, disagreed with the new changes, with no consensus. Those related to the single accounting model had high disagreement, possibly because they presented the greatest change found. The proposal for greater disclosure was accepted, despite receiving a high rate of disagreement, showing concern regarding a standard that possibly already makes many demands. Thus, this work aims to contribute to the discussion of international accounting standardization of leasing through the analysis of public participation through comment letters.

Keywords – *Leasing*, IASB, FASB, Convergence, Comment Letters.

Introdução

Os Estados Unidos em 1973 já apresentavam evolução no campo de pesquisas contábeis e, por este motivo, exerceram influência na estrutura conceitual e nos padrões vigentes ao redor do mundo. Neste contexto, foi aprovada a criação do FASB – *Financial Accounting Standards Board*, órgão atualmente responsável por elaborar e aplicar as normas contábeis norte-americanas. No mesmo ano, tem-se a criação do IASC - *International Accounting Standards Committee*, que após críticas quanto a sua independência em relação a outros órgãos e países e também quanto a sua atuação, teve sua estrutura

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

reformulada e transformada no atual IASB – *International Accounting Standards Board*, no ano de 2001 (Schroeder, Clark & Cathey, 2009).

O IASB possui um processo específico que busca trazer transparência quanto ao modo de proceder para alcançar a padronização internacional. Para tanto, conta com a participação dos usuários interessados em contribuir para esse processo, por meio das cartas comentário – *Comment Letters*, audiências públicas, mesas redondas de discussão online e diversas outras reuniões, onde é possível que qualquer interessado exponha suas opiniões quanto a proposta da norma, dentro de prazos publicamente estabelecidos (IASB, 2008).

O *leasing* é um exemplo de projeto do IASB, e teve sua finalização através da divulgação da IFRS 16 - *International Financial Reporting Standard*, em janeiro de 2016¹. Assim, tornou-se um ponto relevante a ser estudado, uma vez que representa uma forma de negócios atualmente utilizada e que constitui parte dos ganhos de uma empresa, pois possibilita que o contratante utilize um bem sem que tenha que desembolsar à vista seu valor de transação de compra. As partes são conhecidas como arrendador, aquele que arrenda um bem, e arrendatário, aquele que toma um bem em arrendamento (Halladay, 2011).

Para justificar o uso de tal montante no Brasil, por exemplo, a ABEL - Associação Brasileira de Empresas de *Leasing* (2018) divulgou a existência de 205.151 contratos no valor aproximado de R\$ 13 bilhões pelo uso em 24 empresas. Assim, é possível observar que estes dados ilustram a importância do estudo do *leasing*. Essas operações no mercado financeiro denotam o interesse dos usuários da informação contábil em influenciar e participar do movimento de normatização de tal instrumento.

A necessidade em se desenvolver estudos que consigam aprofundar o tema *leasing* advém de sua complexidade², conforme ressaltado nos estudos de Biondi et. Al. (2001), Lipe (2001), e Monson (2001). Além disso, o *leasing* já foi objeto de diversas normas, com uma norma do CAP - *Committee on Accounting Procedures*, cinco do APB - *Accounting Principles Board*, dez normas do FASB e uma do IASB pertencente ao *Due Process*, que consiste no processo de parceria entre o FASB e o próprio IASB

¹ Os primeiros estudos foram um *Disclosure Paper* (2008) e a primeira minuta de *Exposure Draft* (2010).

² Notadamente quanto à discussão do conceito de essência sobre a forma, ou de que um *leasing* (financeiro) representa uma compra e venda financiada de um ativo.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

para a harmonização gradativa das normas contábeis internacionais (Wolk, Dodd & Rozycki, 2008, p. 559).

No ano de 2006, o IASB e o FASB decidiram implementar o processo de padronização do *leasing*. Assim, externaram sua intenção de revisão normativa para o ano de 2009, em que de fato foi divulgado o primeiro *Discussion Paper*, contendo as percepções iniciais sobre a contabilização na arrendatária. No ano seguinte, em 2010, após a análise das *Comment Letters* e do *Exposure Draft* - ED/2010/9 – *Leases*, foram disponibilizadas as primeiras características da norma e sua devida estrutura. A grande mudança inicialmente apresentada foi a mudança do tratamento de propriedade para direito de uso (Matos, 2013).

Em 2011 houve uma nova exposição de propostas, advindas de um novo *Discussion Paper*, que também recebeu *Comment Letters* e expos um novo *Exposure Draft* – ED/2013/6 – *Leases*, cuja principal mudança foi o tratamento de um modelo único de contabilização de *leasing* para o arrendatário. Dessa forma, o problema de pesquisa se baseou na necessidade de estudo desse novo *Exposure Draft* para analisar as opiniões dos usuários de forma a observar sua possível influência na elaboração do novo padrão contábil sobre *leasing*.

Com base na nova proposta de contabilização de um modelo único pelo arrendatário, formulou-se a seguinte questão problema: **Qual a opinião dos usuários da contabilidade em relação a nova norma IFRS 16 – *Leases*, de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6?**

O objetivo geral³ da pesquisa consiste em avaliar a opinião dos usuários nas propostas do ED/2013/6 - *Leases*, com o intuito de identificá-las e posteriormente classificá-las de forma total ou parcial perante a formulação da norma final, IFRS 16 – *Leases*, tendo como objetivos específicos: (a) Identificar as principais características dos respondentes, tendo como premissa os seus respectivos setores de atuação e suas origens geográficas. (b) Analisar o nível de concordância/discordância dos respondentes ao ED/2013/6 individualmente, por pergunta e por carta. (c) Analisar os argumentos utilizados pelos respondentes para defender suas opiniões frente ao IASB. (d) Analisar a percepção

³ Apesar de o objetivo geral mencionar a opinião dos usuários, essa pesquisa não se aplica ao possível uso de *lobbying*.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

presente na opinião dos usuários da contabilidade, na norma IFRS 16 - *Leases*, sobre os critérios propostos no ED/2013/6 – *Leases*, em comparação com a norma final emitida pelo IASB.

Assim, dá-se a relevância deste estudo em questão, por se tratar de um tema possivelmente controverso e de alta discussão, no que tange a compreensão das forças que exercem interesse através das cartas comentários, nas respostas enviadas ao processo de convergência internacional do *leasing*. Apurar uma fonte de dados como essa permite a compreensão de como a padronização é abordada e quais as características que a afetam.

Com os resultados apresentados por esta pesquisa, espera-se contribuir oportunamente com a compreensão do processo de padronização internacional e principalmente com as mudanças da nova norma em vigência, através da opinião dos usuários contábeis durante a última fase deste processo.

Revisão da Literatura

Identificando um Leasing

O primeiro passo necessário para se identificar um *leasing* é a análise dos contratos de uma entidade. Ela deve avaliar se o contrato é, contém ou não contém um *leasing*. Para tanto, deve-se observar se o contrato transmite o direito de controlar o uso de um ativo identificado, por um período de tempo, em troca de um pagamento. Portanto, é necessário compreender o conceito de dentro e fora do Balanço Patrimonial, cujo foco é exatamente o julgamento exigido na aplicação da norma (IASB, 2016).

A identificação do ativo remete ao ponto em que a norma claramente diferencia um contrato de serviço de um contrato de *leasing*. Sendo assim, a definição de *leasing* parte de três itens básicos: (1) ser um ativo identificado, (2) possuir benefícios econômicos e (3) ter seu direito de uso gerenciado pela arrendatária. Isso faz com que, pela primeira vez, todos os contratos de *leasing* sejam reconhecidos pelo arrendatário no Balanço, sendo um ativo intangível para o direito de uso e conseqüentemente um passivo para os futuros pagamentos (IASB, 2016).

A definição de *leasing* irá abranger todos os contratos que dão direito de uso e controle de um ativo identificável. Para isso, um ativo pode ser identificado se estiver explicitamente elencado por um

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

contrato, ou até mesmo se este estiver implícito como um ativo a ser entregue no momento em que for disponibilizado para uso pelo arrendatário. Deve-se atentar até mesmo ao fato de que um ativo pode ser identificado devido a sua capacidade de se enquadrar neste quesito, uma vez que se ele puder ser fisicamente separado, já pode ser substancialmente considerado como ativo (IASB, 2016).

Principais Mudanças Introduzidas pela IFRS 16 – Leases

No mês de janeiro do ano de 2016, o IASB emitiu a IFRS 16 – *Leases* com o propósito de cumprir seu objetivo de ter maior transparência para as demonstrações financeiras, como o fato de todos os arrendamentos passarem a integrar o Balanço do arrendatário. Assim, poderá ser possível observar um aumento nos ativos e passivos associados a este tipo de evidenciação, uma vez que as mudanças podem afetar diferentes mercados.

Para que esta mudança seja melhor compreendida, analisa-se do ponto de vista da antiga norma em comparação com a mudança apresentada pela IFRS 16. Na normatização defasada, as empresas eram obrigadas a divulgar as características dos arrendamentos em notas explicativas, uma vez que estes itens permaneciam fora do balanço. Ela, então, necessitava que os usuários das informações contábeis fizessem ajustes para que fosse possível compreender a demonstração como um todo (Mala & Chand, 2014).

A partir disto, pode-se observar que o principal objetivo da mudança apresentada pelo IASB é trazer uma maior transparência e comparabilidade para as demonstrações financeiras. Isso permitirá que os usuários da contabilidade possam analisar a empresa como um todo quando se tratar das obrigações de arrendamento. Apesar disto, há pontos negativos que talvez possam ser percebidos ao longo do tempo de acordo com a aplicação da norma (Mala & Chand, 2014).

A principal mudança apresentada ao trazer todos os arrendamentos para dentro do Balanço, no caso do arrendatário, pode fazer com que surjam custos adicionais de acordo com o esforço utilizado para a identificação e mensuração de todos os contratos. Além de ser uma norma que afetará diversas áreas de mercado. Quanto maior a carteira de arrendamentos, maior será o impacto da mudança nas principais métricas das demonstrações financeiras (Sari, Altintas & Tas, 2016).

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Sabe-se que os impactos não estão limitados ao Balanço, uma vez que existem mudanças que ocorrerão ao longo da vida útil do *leasing*. Também traz mudanças em relação ao passivo originado por esta operação, além de uma diferença clara entre o que é um contrato que contenha um instrumento de *leasing* e aquele que apenas configura um contrato de serviço. Apesar desta variação, a norma entrou em vigor em janeiro de 2019 para as companhias, fazendo com que haja um período de transição de três anos em que estas deverão realizar estimativas dos impactos significativos causados na prática (Arroziom, Gonzales & Silva, 2016). Para entender as mudanças, é necessário analisar a estrutura simplificada do ED/ 2013/6 – Lease com a da norma final IFRS 16 – *Leases*.

Quadro 1.

Estrutura simplificada do ED/2013/6 – *Lease*

Ordem	Conteúdo
1	Introdução
1.1	<i>Objetivo</i>
1.2	<i>Escopo</i>
2	Identificando um Leasing
2.1	<i>Cumprimento de Contrato Depende do Uso de um Ativo Identificado</i>
2.2	<i>Contrato Transmite o Direito de Controlar o uso de um Ativo Identificado</i>
3	Separando os Componentes de um Contrato
3.1	<i>Arrendador</i>
3.2	<i>Arrendatário</i>
4	Termo de Leasing
4.1	<i>Classificação do Leasing</i>
4.2	<i>Modificações do Contrato</i>
5	Arrendatário
5.1	<i>Reconhecimento</i>
5.2	<i>Mensuração</i>
5.3	<i>Apresentação</i>
5.4	<i>Divulgação</i>
6	Arrendador
6.1	<i>Leasing Tipo A</i>
6.2	<i>Leasing Tipo B</i>
7	Vendas e Transações de <i>Leaseback</i>
8	<i>Leasing de curto Prazo</i>

Fonte: Adaptado de IASB (2013).

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Quadro 2.

Estrutura Simplificada IFRS 16 – *Leases*

Ordem	Conteúdo
1	Objetivo
2	Escopo
3	Isenções de Reconhecimento
4	Identificando um Leasing
4.1	<i>Separando os Componentes de um Contrato</i>
5	Termo de Leasing
6	Arrendatário
6.1	<i>Reconhecimento</i>
6.2	<i>Mensuração</i>
6.3	<i>Apresentação</i>
6.4	<i>Divulgação</i>
7	Arrendador
7.1	<i>Classificação do Leasing</i>
7.2	<i>Leasing Financeiro</i>
7.3	<i>Leasing Operacional</i>
7.4	<i>Divulgação</i>
8	Vendas e Transações de <i>Leaseback</i>

Fonte: Adaptada de IASB (2016).

Ao se comparar a estrutura simplificada do *Exposure Draft* com a da norma final, percebe-se que houve uma condensação de quesitos e simplificação dos itens após a participação dos usuários da contabilidade através das *Comment Letters*. Sendo assim, a principal mudança a ser observada talvez seja a divisão entre financeiro e operacional presente apenas no modelo de contabilização do arrendador, assim como será descrito no decorrer do trabalho devido a análise das mudanças apresentadas pela IFRS 16.

Segundo o IASB (2016), todos os parágrafos da norma possuem autoridade igualitária, além de ter a necessidade de ser lida dentro do contexto do objetivo do documento que trata das bases para conclusões, ou em seu termo em inglês *Basis for Conclusions*, e dentro da estrutura conceitual. A partir disto, o objetivo da norma é trazer os princípios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação do leasing, para garantir que arrendadores e arrendatários provenham informações relevantes e confiáveis ao representar estas transações.

O número de contratos de *leasing* extrapatrimoniais, ou *off balance sheet*, são substanciais nas entidades ao redor do mundo. A IFRS 16, então, buscou melhorar significativamente, a transparência

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

das informações. Essa mudança na contabilidade poderá afetar várias empresas. Consequentemente, o IASB dedicou certo tempo para garantir que as opiniões das partes interessadas fossem entendidas e levadas em consideração. Como resultado, o projeto seguiu de forma cautelosa, indo além de seus já extensos requisitos de processo. Para isso, as respostas dos usuários foram apreciadas em cada etapa do projeto (IASB, 2016). Sendo este, o foco de análise do presente trabalho.

Um ponto importante a ser ressaltado é o fato de que a IFRS 16, apesar de todas as suas mudanças, não alterou a contabilização dos contratos de serviços, mesmo que os contratos de *leasing* e serviços sejam itens comumente aplicados em conjunto para um único contrato, os valores dos serviços não são requeridos a entrarem no Balanço Patrimonial. A norma é exigida apenas para contratos de *leasing* (IASB, 2016).

Modelo Contábil do Arrendatário

Como o objetivo principal da norma é o de que os arrendatários assegurem o reconhecimento dos principais ativos e passivos advindos de seus contratos de *leasing*, nada mais específico do que mudar o seu modelo de contabilização para estas operações. É neste quesito que entra o modelo contábil único de *leasing*, o qual deverá reconhecer todos os principais contratos dentro do Balanço (IASB, 2016).

A IFRS 16 eliminou a classificação do *leasing* em operacional e financeiro, passando a ser um modelo contábil único para a contabilidade do arrendatário e fez com que esta contabilização passasse a ser semelhante à forma de financiamento que é aplicada pela IAS 17, ou seja, tudo é considerado como *leasing* “financeiro” em que são capitalizados pelo reconhecimento do valor presente dos pagamentos e apresentados como direito de uso do ativo, ou em um conjunto de ativos imobilizados, por exemplo. Há exceções, uma vez que não há a exigibilidade de que uma empresa reconheça ativos e passivos advindos de um *leasing* de curto prazo (12 meses ou menos) ou de contratos de *leasing* que possuam um valor substancialmente baixo (IASB, 2016).

Diante da mudança, algumas pesquisas como a de Rulmont (2016), apresentaram a preocupação com as novas estimativas e o espaço que estas abrem para um maior julgamento por parte das entidades,

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

como por exemplo, o início da elaboração do contrato de *leasing* até possíveis reavaliações e extensões de prazos, trazendo uma preocupação em relação à discricionariedade advinda da norma.

Outro ponto se remete a volatilidade do Balanço. A norma exige a necessidade de que a cada data de emissão da demonstração financeira, as principais medidas de julgamento e estimativas discricionárias sejam reavaliadas, o que só aumenta a variabilidade dos ativos e passivos para os arrendatários, podendo fazer com que estas entidades sofram com a incapacidade de fazer previsões e apreciações de resultados com precisão (Sacarin, 2017).

Metodologia

Com base nas propostas de modificação da contabilização do *leasing*, o objetivo geral do trabalho é o de avaliar a opinião dos usuários da contabilidade nas propostas do ED/2013/6 – *Leases* para a formulação da norma final, IFRS 16 – *Leases*. Buscou-se assim, analisar por meio das *Comment Letters* qual foi a absorção das respostas em concordância ou discordância com as sugestões disponibilizadas pelo IASB, procurando entender o papel dos usuários de acordo com cada conhecimento individual em relação à IFRS. Desta forma, optou-se por uma pesquisa de natureza predominantemente qualitativa, aliada ao método da análise de conteúdo, que segundo Bardin (2011), é classificada como um conjunto de técnicas interpretativas para conteúdo presentes em documentos. Sua função é dividir os dados em classes mais restritivas a partir de associações e combinações de palavras, fazendo uma análise numérica da frequência em que termos-chaves aparecem.

Definição da Amostra

Para Gutierrez (1984), a análise documental reflete todo o reconhecimento que se faz sobre um documento, conseguindo fazer identificações sobre suas características físicas, podendo encontrar suas estruturas e seu conteúdo. Neste caso, os documentos se resumem aos textos encontrados nas cartas enviadas ao FASB e ao IASB. Corroborando com a política de transparência, todas as *Comment Letters* enviadas pelos respondentes, foram disponibilizadas mediante acesso público e ajustadas de acordo com a Tabela 1.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Tabela 1.
Seleção da Amostra

Descrição	Quantidade de Cartas	%	Total de Páginas	Média de Páginas
Total de cartas	656	100%	4.366	6,64
Cartas que não tiveram nenhuma resposta	313	47%	1.340	4,32
Cartas potenciais para análise	343	53%	3.026	9,11
Cartas que responderam até a oitava pergunta	248	38%	2.418	9,78

O IASB informou um total de 641 cartas disponíveis para o acesso público, advindas do ED/2013/6 – *Lease*, em que ao ser acessado, se é direcionado para o site do FASB. Dentre elas, há usuários que mandaram mais de uma carta, classificando a segunda com o mesmo número, porém adicionando letras para um código de organização alfanumérico, o que na verdade resultou em um total de 656 cartas enviadas, representando 100% da população disponível para análise.

Logo, foram consideradas para a amostra apenas as cartas que tiveram todas as perguntas respondidas até a oitava, o que gerou uma amostra final de 248 cartas, por ser este o objeto de estudo. Optou-se por excluir as três penúltimas (de nove à onze) que se referiam separadamente aos respondentes do FASB e a última (doze) que fazia menção apenas aos respondentes do IASB. Optou-se apenas pelas perguntas que faziam menção aos dois órgãos. Todas as perguntas apresentadas pelo ED, estão apresentadas conforme o quadro 3.

Quadro 3.
Perguntas do *Exposure Draft - Leases*

Assunto	Número	Pergunta
Escopo	Questão 1- Identificando um Leasing	Este <i>Exposure Draft</i> revisado define um Leasing como "um contrato que transmite o direito de uso um ativo (o ativo subjacente) por um período de tempo em troca de um benefício". A entidade determinaria se um contrato contém um arrendamento avaliando se: (a) o cumprimento do contrato depende do uso de um bem identificado; e (b) o contrato transmite o direito de controlar o uso do bem identificado por um período de tempo em troca de consideração. Um contrato transmite o direito de controlar o uso de um bem se o cliente tiver a capacidade direcionar o uso e receber os benefícios do uso do bem identificado. Você concorda com a definição de contrato de arrendamento e os requisitos propostos em os parágrafos 6 a 19 sobre como uma entidade determinaria se um

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

		<p>contrato contém um de concessão? Por que ou por que não? Caso contrário, como você definirá uma locação?</p> <p>Forneça um fato específico padrão, se houver, em que você acha que a definição proposta de arrendamento é difícil de aplicar ou levar a uma conclusão que não reflete a economia da transação.</p>
O Modelo Contábil	Questão 2 – Contabilização para o Arrendatário	Você concorda que o reconhecimento, mensuração e apresentação de despesas e fluxos de caixa decorrentes de uma locação devem diferir para diferentes arrendamentos, dependendo se o arrendatário deverá consumir mais do que uma parte insignificante dos benefícios econômicos embutidos no ativo subjacente? Por que ou por que não? Caso contrário, qual alternativa? Qual a abordagem que você proporia e por quê?
	Questão 3 – Contabilização para o Arrendador	Você concorda que um locador deve aplicar uma abordagem contábil diferente para diferentes arrendamentos, dependendo se o arrendatário deve consumir mais de uma porção insignificante dos benefícios econômicos incorporados no ativo subjacente? Por que ou por que não? Caso contrário, qual abordagem alternativa você propõe e por quê?
	Questão 4 – Classificação do Leasing	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 a 34, que diferem dependendo de onde o ativo subjacente seja de propriedade? Por que ou por que não? O que você sugere e por quê?
Mensuração	Questão 5 – Prazo de arrendamento	Você concorda com as propostas dos prazos de arrendamento, incluindo a reavaliação do contrato de arrendamento se houver uma mudança nos fatores relevantes? Por que ou por que não? Caso contrário, como você propõe que um arrendatário e um locador determinem o prazo da locação e por quê?
	Questão 6 – Pagamentos variáveis no arrendamento	Você concorda com as propostas sobre a mensuração de pagamentos de arrendamento variável, incluindo reavaliação se houver uma alteração em um índice ou uma taxa usada para determinar os pagamentos do arrendamento? Por que ou por que não? Caso contrário, como você propõe que um locatário e um locador devam contabilizar os pagamentos de arrendamento variável e por quê?
Transição	Questão 7 – Transição	Os parágrafos C2-C22 indicam que um locatário e um locador reconheceriam e mediriam os arrendamentos no início do período inicial apresentado usando uma abordagem retrospectiva modificada ou uma abordagem retrospectiva completa. Você concorda com essas propostas? Por que ou por que não? Caso contrário, quais os requisitos de transição que você propõe e por quê? Há problemas de transição adicionais que os conselhos devem considerar? Se sim, quais são eles e por quê?
Divulgação	Questão 8 – Divulgação	Os parágrafos 58-67 e 98-109 estabelecem os requisitos de divulgação para um locatário e um locador. Essas propostas incluem análises de maturidade de pagamentos de arrendamentos não descontados; reconciliação de valores reconhecidos na demonstração da posição financeira; e divulgações narrativas sobre arrendamentos (incluindo informações sobre pagamentos de arrendamento variável e opções). Você concorda com essas propostas? Por que ou por que não? Caso contrário, quais mudanças você propõe e por quê?
Entidades não-públicas (apenas FASB)	Questão 9 (apenas FASB) – Entidades não-públicas	Para se esforçar por um equilíbrio razoável entre os custos e benefícios das informações, o FASB decidiu fornecer as seguintes franquias especificadas para entidades não públicas: (a) Para permitir que uma entidade não pública faça uma eleição de política

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

		<p>contábil para usar uma taxa de desconto livre de risco para medir a responsabilidade do arrendamento. Se uma entidade optar por usar uma taxa de desconto sem risco, esse fato deve ser divulgado.</p> <p>(b) Para isentar uma entidade não-pública do requisito de fornecer uma reconciliação do saldo de abertura e fechamento do passivo da locação. Esses relevos específicos para entidades não públicas ajudam a reduzir o custo de implementar os novos requisitos contábeis para contratos de arrendamento sem sacrificar indevidamente as informações necessárias para os usuários de seus relatórios financeiros? Caso contrário, quais mudanças você propõe e por quê?</p>
Leases de Parte Relacionada	Questão 10 (apenas FASB) – Arrendamento para partes relacionadas	Você concorda que não é necessário fornecer diferentes requisitos de reconhecimento e medição para arrendamentos de partes relacionadas (por exemplo, exigir que o arrendamento seja contabilizado com base na substância econômica do contrato de arrendamento, em vez dos termos e condições legalmente exigíveis)? Caso contrário, quais diferentes requisitos de reconhecimento e medição você propõe e por quê?
	Questão 11 (apenas FASB) – Arrendamento para partes relacionadas	Você concorda que não é necessário fornecer divulgações adicionais (além das exigidas pelo Tópico 850) para arrendamentos de partes relacionadas? Caso contrário, quais requisitos de divulgação adicionais você propõe e por quê?
IAS 40 Propriedade para Investimento	Questão 12 (apenas IASB) – Alterações consequentes para a IAS 40	<p>O IASB propõe alterações a outras IFRS como resultado das propostas contidas nesta revisão do anteprojeto de exposição, incluindo alterações ao IAS 40 Propriedade para Investimento. As emendas ao IAS 40 propõem que um bem de direito de uso decorrente de um arrendamento de propriedade entraria no âmbito da NIC 40 se o imóvel arrendado atende a definição de propriedade de investimento. Isso representaria uma mudança do escopo atual do IAS 40, o que permite, mas não exige, que os bens detidos sob contrato de arrendamento operacional sejam contabilizados como propriedade de investimento usando o modelo de valor justo na IAS 40 se ele atende a definição de propriedade de investimento.</p> <p>Você concorda que um bem de direito de uso deve estar dentro do escopo da IAS 40 se o imóvel arrendado cumpre a definição de propriedade de investimento? Caso contrário, qual seria a alternativa você propõe e por quê?</p>

Fonte: Traduzido de IASB (2013).

Análise do Nível de Concordância

Para atingir um padrão favorável ao tratamento, análise e interpretação dos dados extraídos da amostra usou-se o modelo preestabelecido do estudo de Yen, Hirst e Hopkins (2007) como um ponto de partida para a construção deste instrumento de pesquisa. O objetivo é o de analisar as respostas apresentadas nas cartas comentários para encontrar um padrão entre aqueles que respondiam com concordância e aqueles que discordavam da proposta apresentada em forma de pergunta, conforme resumido no quadro 4.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Quadro 4.

Nível de Concordância em uma Exemplificação das Cartas

Opinião	Exemplificação
Concorda	“Eu concordo, pois é similar a contabilidade para (...)”.
Discorda	“Discordamos, uma vez que não há necessidade de (...)”.
Sem opinião	“Esta pergunta não é direcionada a nossa empresa (...)”.

Fonte: Adaptado de Yen, Hirst e Hopkins (2007); Matos (2013).

O modelo de classificação das opiniões dos usuários foi dividido em três categorias, sendo a primeira delas a que se referiam as respostas que concordavam com a proposta encontrada no ED, a segunda se referindo aquelas que representavam exatamente o contrário, ou seja, as opiniões que discordavam e a criação de uma terceira categoria devido ao ponto em que as cartas possuíam respostas, mas se abstinham de dar qualquer tipo de opinião⁴.

Análise do Tipo de Argumento

Para um processo transparente de padronização de normas pelo IASB, a participação dos usuários das demonstrações contábeis, é um pré-requisito importante, uma vez que este mecanismo de perguntas e respostas norteia a forma de divulgação das informações internacionais. Assim, a pesquisa se preocupou em analisar quais as justificativas empregadas para explicar a opinião dada, conforme o quadro 5.

Quadro 5.

Tipologia dos Argumentos

Argumento	Definição	Exemplificação
Definição	Argumento que foca nas deficiências do atual modelo de normatização, leis e outros padrões sobre o tema.	“Esta proposta é similar às definições das normas atuais (...)”.
<i>Due Process</i>	Argumento que foca no processo do FASB junto do IASB e suas etapas de normatização internacional.	“Nesta houve um aprimoramento em relação a anterior (...)”.
Escopo	Argumento que foca nas opiniões próprias como justificativas válidas.	“Nós acreditamos que isto deva ser tratado (...)”.
Exemplo	Argumento que foca em exemplificações práticas de eventos reais.	“Um exemplo é encontrado nas operações (...)”.

⁴ É necessário citar que as classificações são passíveis de viés por parte do pesquisador.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Efeito Externo	Argumento que foca na reação para com investidores e outros usuários externos.	“Isto é reflexo na informação para investidores (...)”.
Efeito Interno	Argumento que foca na reação para com a empresa e outros usuários internos.	“Isto cairá diretamente sobre nossos contratos (...)”.
Sem Argumento	Argumento sem justificativa.	“Nós não temos opinião (...)”.

Fonte: Adaptado de Yen, Hirst e Hopkins (2007) e Matos (2013).

Para que as justificativas das opiniões pudessem ser agrupadas de acordo com seus respectivos argumentos, recorreu-se principalmente a pesquisa de Yen, Hist e Hopkins (2007), bem como as de Skinner (1999) e Maines e McDaniel (2000), para sintetizar cada um dos argumentos e o que significam, como uma forma de análise documental para segregar e categorizar informações. Com isso, teve-se a classificação em definição, *due process*, escopo, efeito externo e efeito interno. Já os argumentos classificados em exemplo e sem argumento, foram adicionados pelo trabalho de Matos (2013) para substituir o que antes era classificado como outros, para que se tenha mais detalhes pertinentes a esta separação.

Análise da Percepção dos Respondentes à IFRS 16

A última etapa consiste na identificação de como as respostas foram absorvidas em comparação com a redação do padrão final. Ao comparar a IFRS 16 com as propostas do ED, revisado, é possível observar quais delas passaram de apenas propostas para o padrão final, e quais delas não foram absorvidas, sendo provavelmente ajustadas em outras sugestões. Assim, aquelas propostas que foram aceitas, sofreram possível impacto por aqueles que concordaram com elas, uma vez que chegaram à IFRS 16. Já as que foram alteradas sofreram o possível impacto dos que discordaram, visto que foram alteradas na redação do padrão final, assim como apresentado no quadro 6.

Quadro 6.

Dinâmica de Impacto no Nível de Absorção dos Respondentes à IFRS 16

Nível de Concordância na Opinião por Pergunta	Propostas Transformadas na IFRS 16 por pergunta
Questão 1: Concordar	A definição de <i>leasing</i> foi mantida e, também, a necessidade de identificar se um contrato é, ou contém um <i>leasing</i> .
Questão 2: Discordar	Para ser um <i>leasing</i> , o arrendatário deverá ter o direito de obter substancialmente os benefícios econômicos do uso do ativo identificado.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Questão 3: Discordar	Um arrendador não aplicará uma abordagem contábil para diferentes contratos de <i>leasing</i> , a proposta se manterá.
Questão 4: Discordar	Não houve separação dos contratos de <i>leasing</i> em tipo A e tipo B como anteriormente proposto e, sendo assim, este método não foi aplicado.
Questão 5: Concordar	Os prazos de mensuração do <i>leasing</i> foram adotados, uma vez que a entidade deve determinar o período não cancelável de um <i>leasing</i> , juntamente com períodos prolongáveis e períodos com opção de rescisão de contrato ⁵ .
Questão 6: Concordar	A proposta da mensuração dos pagamentos variáveis de um <i>leasing</i> foi absorvida, juntamente com sua repactuação de acordo com as mudanças de índices e taxas.
Questão 7: Concordar	A adoção do padrão retrospectivamente, ou a abordagem retrospectiva modificada, podem ser adotadas pelo arrendatário como uma opção.
Questão 8: Concordar	A proposta dos requisitos de divulgação, tanto para arrendatário, quanto para arrendador foram acatadas, fazendo com que a IFRS 16 exija uma divulgação mais detalhada.

Ao analisar o quadro 6, tem-se que a primeira coluna retrata sobre as questões do ED revisado, pertencentes aos requisitos da amostra. Cada uma delas representa uma proposta que, ao ser comparada com a IFRS 16, foi ou não adotada. A análise da opinião, então, dependerá de se os respondentes concordaram com as questões 1, 5, 6, 7 e 8, uma vez que suas propostas foram acatadas pelo padrão final IFRS 16. Porém, as questões restantes, de 2 a 4, foram possivelmente impactadas por aqueles respondentes que discordaram da norma, uma vez que elas foram alteradas e não foram incorporadas na norma final.

Resultados e análises

Para entender os participantes do processo de padronização do *leasing*, primeiro delimitou-se suas características por tipo de respondente que poderia identificar qual o grupo mais engajado em impactar a elaboração da norma final. Conforme os objetivos desta pesquisa, para analisar os respondentes agrupou-se de acordo com o estudo de Yen, Hirst e Hopkins (2007), conforme a Tabela 2.

⁵ Isso requer certo grau de julgamento pelo arrendatário.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Tabela 2.
Agrupamento da Amostra por Tipo de Respondente

Tipo	Definição	Quantidade	%
Academia	Profissionais da área acadêmica.	2	1%
Associação de Empresas	Organização de empresas que, em conjunto, buscam o mesmo fim.	24	10%
Associação Profissional	Organização de profissionais que, em conjunto, buscam o mesmo objetivo.	9	4%
Auditoria	Profissionais, ou empresas, que atuam na análise das demonstrações financeiras.	14	5%
Instituição Financeira	Instituições bancárias, ou empresas financeiras, que atuam com finanças.	24	10%
Normatizador	Organização que tem como fim principal a normatização da contabilidade.	61	24%
Preparador	Profissional que atua na elaboração das demonstrações contábeis.	114	46%
Total		248	100%

O respondente de maior participação se refere aos “preparadores” que representam um total de 114 respondentes, ou 46% do conjunto amostral. Este resultado pode estar atrelado ao fato de que a IFRS 16 irá impactar diretamente na elaboração das demonstrações financeiras das arrendatárias. Assim como ressaltado pelo guia elaborado pelo IASB (2016), o arrendatário será obrigado a reconhecer a maioria dos contratos de *leasing* no Balanço. Se incluir os preparadores a participação dos auditores (14 respondentes), que em tese também podem estar defendendo os itens dos preparadores, a representação ultrapassa 50% da amostra, ou 128 respondentes. Mais uma vez mostrando o peso que estes usuários tiveram em termos de participação.

Dentre os preparadores, 23 são arrendadores e 91 são arrendatários. Observa-se que houve uma participação mais relevante do grupo que poderá ser mais afetado pela norma. Isto traz a possibilidade de ter ocorrido a chamada “Teoria da Captura”. O regulador, criado originalmente para atender o interesse público, passa a atender sob a pressão política de um grupo de interesse que age de acordo com a expectativa de benefícios futuros comerciais e, ou políticos que possam ser agregados a ele no pós-norma (Carpenter & Moss, 2004).

Apesar disso, Santana (2008) expõe que não há a possibilidade de se criarem leis e normas que sejam totalmente separáveis de eventos sociais, hábitos culturais e demandas da sociedade, pois são fatos sociais intrínsecos a existência dos valores humanos. Por isso, certa margem de discrepância pode

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

ser considerada aceitável no âmbito da imparcialidade do regulador. Sendo o que se espera ao determinar um evento econômico que define certos padrões a serem seguidos (Silva, 2011).

Entretanto, a menor participação é encontrada nos acadêmicos⁶, com apenas duas participações, o que está atrelado aos resultados apresentados no estudo de Matos (2013). Essa pequena participação é justificada pela falta de integração com a prática profissional. Esta crítica se apresenta quando se pensa na distinção entre teoria e prática. Segundo Inanga e Schneider (2005), este problema advém do fato de que os pesquisadores contábeis focam seus esforços em modelos matemáticos para provar suas pesquisas, porém deixam de produzir teorias que possam criar hipóteses a serem provadas empiricamente. Surgindo daí a falta de alinhamento entre teoria e prática.

Após a identificação destes tipos de respondentes passou-se para a designação de origem geográfica destes. Conforme visto na Tabela 3.

Tabela 3.
Quantidade de Respondentes por Origem Geográfica

País	Quant.	%	País	Quant.	%	País	Quant.	%
Estados Unidos	75	30%	Espanha	4	2%	Cingapura	1	1%
Inglaterra	32	13%	Índia	4	2%	Indonésia	1	1%
Alemanha	17	6%	Irlanda	3	1%	Israel	1	1%
Canadá	17	6%	Finlândia	3	1%	Itália	1	1%
Austrália	16	5%	Argentina	2	1%	Malásia	1	1%
França	12	4%	Coréia do Sul	2	1%	Polônia	1	1%
Suíça	8	2%	Dinamarca	2	1%	Quênia	1	1%
China	7	2%	Escócia	2	1%	República Checa	1	1%
Japão	7	2%	África do Sul	2	1%	Vietnã	1	1%
Brasil	6	2%	México	2	1%	Zâmbia	1	1%
Bélgica	6	2%	Noruega	2	1%			
Holanda	5	2%	Nova Zelândia	2	1%	Total	248	100%

Com isso, é possível observar que os Estados Unidos ocupam a primeira posição de envios de *Comment Letters*, com um total de 75 envios, somando 30% da amostra. A segunda posição fica com a Inglaterra em 13% com um total de 32 cartas. Isto pode estar associado ao fato de apresentarem países

⁶ Curiosamente essa pouca participação da academia é observada no Brasil como em outros países.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

mais ativos durante os processos de mudanças normativas internacionais associadas ao projeto do FASB e do IASB (Matos, 2013). A razão para tal participação pode se dar devido ao modelo de sistema contábil Anglo-Saxão. Este é caracterizado por uma profissão contábil atuante e um forte mercado de capitais (Niyama, 2010). Uma outra motivação é a questão relacionada com a familiaridade com a língua inglesa. Como as respostas devem ser oferecidas em inglês, há mais facilidade para os respondentes destes países (Matos, 2013). Ou seja, dos 34 países, 13 são aqueles onde o inglês é a língua oficial ou secundária, representando aproximadamente 65% dos respondentes.

Outro ponto a ser observado na identificação dos respondentes é a intenção por eles aplicada na elaboração das cartas. Uma vez que é possível analisar se houve atuação de: a) arrendadores, como por exemplos as empresas que tem o leasing como objeto principal; b) arrendatário, a exemplo de empresas aéreas, ou se não houve intenção principal, como percebido para a categoria de normatizadores. Assim como demonstrado pelo gráfico 1.

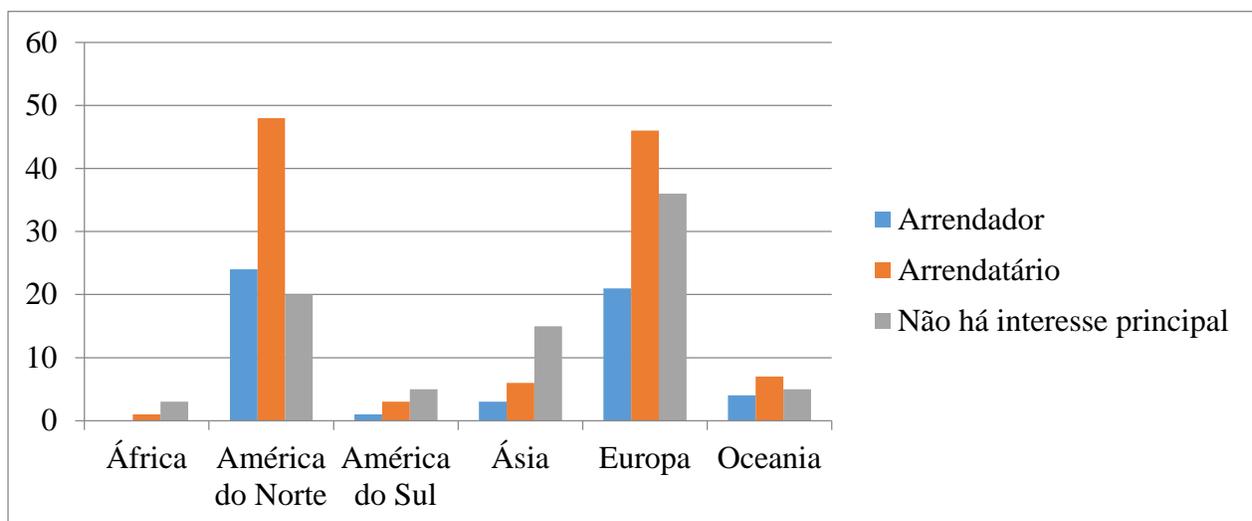


Figura 1. Gráfico 1 Relação da Origem Geográfica do Respondente com a Intenção Principal

No total, 42% (111) das *Comment Letters* foram enviadas por arrendatários, fato este que pode ser justificado pela principal mudança ter um impacto neste tipo de grupo, sendo que a participação mais relevante se dá além ao continente norte-americano e ao europeu, o que pode ser percebido pelo fato de

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

abrangerem mais empresas arrendatárias nestas regiões geográficas, sobrestando as arrendadoras. Já o arrendador, com 21% (53) de participação, teve uma menor expressão se comparado com aqueles que se privaram de expor um interesse principal identificável com 34% (84) *Comment Letters*.

Esta identificação foi possível através dos sites disponibilizados pelas empresas em que declaravam seus objetos principais, sendo arrendador ou arrendatário e assim classificados. Estes poderiam, também, ser os dois ao mesmo tempo, sendo classificados como sem interesse principal, juntamente com aqueles que se abstinham de declarar esta informação. Dessa forma, é possível observar que os resultados encontrados pela presente pesquisa corroboram com os de Larson (2008), em que aqueles que sofrem maior impacto, também são aqueles que participam com uma força mais expressiva do que os demais⁷.

Nível de Concordância

A avaliação do nível de concordância se iniciou como uma investigação em nível global e, após isso, uma investigação mais específica por questão. Dessa forma, cada uma das perguntas foi agrupada em três tipos de opiniões: “concorda” quando os respondentes aderiram às propostas do ED, “discorda” quando os respondentes rejeitaram as propostas, e “sem opinião” quando se abstiveram de emitir uma, conforme se observa na Tabela 4.

Tabela 4.

Nível de Concordância por Opinião Emitida nas Propostas do ED/2013/6

Estrutura simplificada do ED	Pergunta	Concorda	A.H. %	Discorda	A.H. %	Sem Opinião	A.H. %	Total
Escopo	1	140	56%	106	43%	2	1%	248
Arrendatário	2	82	33%	164	66%	2	1%	248
Arrendador	3	91	37%	144	58%	13	5%	248
Classificação	4	74	30%	173	70%	1	0%	248
Mensuração	5	140	56%	108	44%	0	0%	248
	6	154	62%	88	35%	6	2%	248
Transição	7	129	52%	112	45%	7	3%	248
Divulgação	8	97	39%	145	58%	6	2%	248
Total		907	46%	1040	52%	37	2%	1984

⁷ Confirmando a Teoria da Captura.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

É possível observar que houve uma maior discordância⁸ dos respondentes quando se analisa as questões em um único conjunto, com um total de 52% de acordo com a Análise Horizontal designada pela sigla “A.H.%”, apesar de apresentar uma diferença não tão expressiva de 6% quando comparado ao nível total de concordância. Este fato pode estar atrelado à alta participação dos respondentes presentes na elaboração de uma norma tão importante quanto a de *leasing*, mostrando que não há um consenso entre os usuários da informação contábil. Pode ser ainda justificado pelas constantes mudanças que fizeram esta norma demorar de 2013 à 2019 para ser elaborada, além de ter sido uma norma que recebeu dois *Exposure Drafts*.

Para tanto, um indicador de concordância classificou as perguntas desde as com maior concordância até as de menor concordância. Para tal cálculo, somou-se o número de cartas que concordavam dividido pela soma das que discordavam mais as sem opinião. Ao final, foi estabelecido o total através da soma de todas elas. Assim como apresentado pelo gráfico 2.

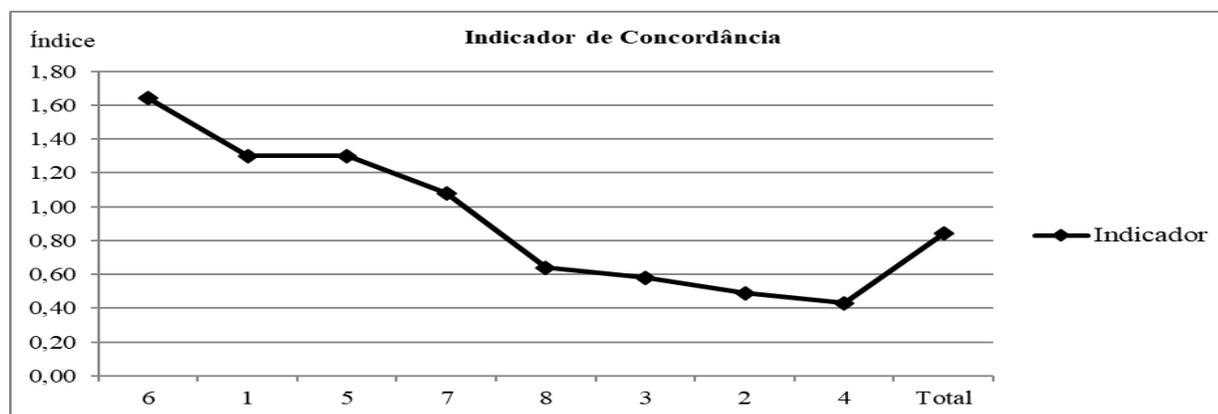


Figura 2. Gráfico 2 - Indicador de Concordância dos Respondentes por Pergunta

*Indicador = Concordância / (Discordância + Sem Opinião).

O maior nível de concordância está atrelado a questão 6, referente a mensuração, quando a maioria dos respondentes concorda ao tratar sobre a repactuação dos pagamentos variáveis de um

⁸ A eliminação da classificação em financeiro/operacional e a obrigatoriedade de capitalizar todo o “direito de uso” do *leasing* são mudanças bastante radicais.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

leasing quando houver uma alteração em um índice ou em uma taxa utilizada para seus cálculos. Este fato pode estar atrelado ao maior julgamento que isso traz para os preparadores gerais das demonstrações contábeis, uma vez que as empresas poderão ter uma maior discricionariedade envolvida nas repactuações contínuas do contrato devido às alterações ocorridas durante seu exercício (Matos & Niyama, 2018; Matos & Murccia, 2019; Matos, 2020).

Já para a pergunta que obteve o menor nível de concordância, a pergunta 4, que trazia a proposta de separação na classificação do *leasing* entre tipo A e tipo B, apresentou menor concordância por parte dos usuários. Este fato pode indicar que os usuários preferiram evitar uma classificação entre um leasing relativo a uma propriedade e um que não é relativo a isto, uma vez que outros processos de identificação já estavam atrelados à nova norma de *leasing*, possivelmente rejeitando a ideia de mais uma classificação. Outro ponto está especificado em relação ao fato dos respondentes se mostrarem preocupados com o descasamento entre US GAAP e IFRS o que pode estar atrelada a uma maior participação dos americanos (30%), conforme encontrado na análise das opiniões.

Tipologia Argumentativa

Da mesma forma como os tipos de opinião foram analisados, buscou-se classificar os tipos de argumentos utilizados como justificativas das então citadas opiniões. O objetivo desta análise tem como principal foco o entendimento de como os respondentes se comportam ao utilizarem um tipo específico de argumento. Com isso, se torna possível observar agrupamentos específicos de respondentes que buscam expressar suas opiniões através de fundamentações argumentativas em comum, através do ED/2013/6 – *Leases*. Iniciado pelo gráfico 3.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

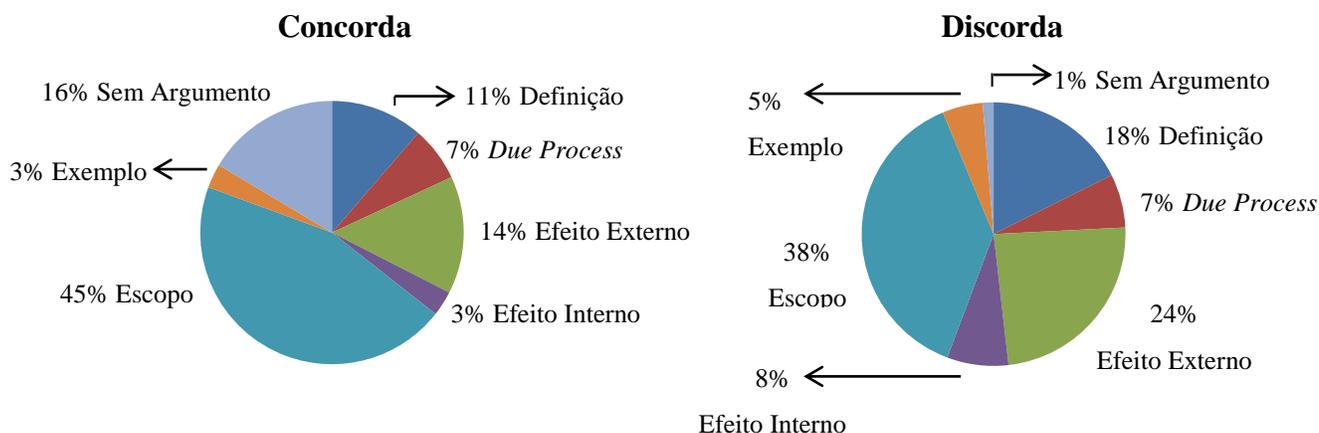


Figura 3. Gráfico 3 - Nível de Concordância de Acordo com os Argumentos Utilizados

Em uma análise geral, observa-se que aqueles respondentes que concordaram com as questões apresentadas pelo ED/2013/6 utilizaram da justificativa “Escopo” (45% do total) em sua maioria. Este resultado corrobora com os estudos de Yen, Hirst e Hopkins (2007) que identificaram esta mesma utilização de argumentação elevada, atribuindo ao fato de que a maioria dos argumentos utilizados não é embasada em um tipo de teoria específica, mas sim em opiniões próprias. Percebe-se que o mesmo ocorreu para aqueles que discordaram.

Ainda na análise dos que concordaram, tem-se que “*Due Process*”, “Efeito Interno” e “Exemplo”, nesta ordem, expressam os argumentos com menor frequência de utilização. Este fato pode ser justificado pelas divergências, ainda encontradas na normatização feita em conjunto pelo FASB e pelo IASB, assim como comprovado pelas perguntas 9, 10, 11 e 12 que foram excluídas da amostra por representarem uma individualização dos órgãos. Segundo Santos, Rodrigues e Niyama (2020), ainda é importante ressaltar que a parceria entre FASB e IASB acabou não resultando em um único documento para a normatização de *Leasiang*, reforçando a ideia de que os órgãos não conseguiram chegar a um consenso completo. Já para os dois últimos restantes, reafirma-se a possível falta de conhecimento dos prováveis efeitos futuros de aplicação da norma.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

O mesmo foi aplicado para o nível de discordância dos respondentes. Assim, tem-se novamente o uso do argumento “Escopo” na primeira posição. Porém, o segundo lugar foi posicionado de acordo com o argumento de “Efeito Externo”, comprovando uma possível preocupação dos respondentes em relação aos impactos que a norma trará para a prática da contabilidade em si.

Porém, o ponto principal encontra-se, exatamente, na última posição, pois houve uma participação baixa daqueles que justificaram suas respostas de discordância com o que, aqui, foi classificado como “Sem Argumento”. Aqueles que se abstiveram de dar opinião configuraram apenas 1% das respostas discordantes ou, mais precisamente, apenas 14 delas. O que pode representar uma forte intenção em influenciar as propostas, uma vez que, logicamente, se há discordância o respondente pretende embasar suas justificativas para que a proposta mude de acordo com o que acha que está errado, tendo uma maior chance de impactar o órgão.

Nível de Absorção dos Respondentes à IFRS 16

As análises apresentadas, até então, permitiram fazer inferências nas variáveis para chegar ao objetivo principal de analisar o impacto das percepções dos usuários pelo padrão final. Para Larson (2008), os avanços feitos em relação à convergência internacional das normas contábeis são inegáveis, porém existe a preocupação de que talvez as pressões políticas, se eficazes, possam implicar em uma norma que acabe por não ter a melhor atuação para o interesse de todos os usuários da contabilidade.

Pela ótica de Halladay (2011), todas as partes interessadas, sejam elas auditores ou preparadores, por exemplo, possuem interesses diferentes e que muitas vezes se chocam, podendo impossibilitar o desenvolvimento de padrões internacionais. Com isso, é provável que tentem impactar de forma a maximizar seus benefícios. Uma maneira de impactar é argumentar a favor ou contra as propostas apresentadas pelo ED. Sendo assim, algumas questões foram de fato contempladas pela norma, outras não. Assim como visto na tabela 5.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Tabela 5.

Impacto na IFRS 16 de Acordo com o Nível de Concordância

Pergunta	Influencia	Não Influencia
	Concorda	Discorda + Sem Opinião
1	140	108
5	140	108
6	154	94
7	129	119
8	97	151

Tabela 6.

Impacto na IFRS 16 de Acordo com o Nível de Concordância

Pergunta	Influencia	Não Influencia
	Discorda	Concorda + Sem Opinião
2	164	84
3	144	104
4	173	75

As questões apresentadas pelas tabelas 5 e 6 foram propostas aprovadas, sendo aqueles respondentes que concordaram os que de fato a influenciaram. Já as questões da tabela 6, referentes ao tema de modelo contábil, não foram propostas absorvidas pela norma final, sendo aqueles respondentes que as rejeitaram os que de fato a influenciaram. Em ambas as tabelas, aqueles que se abstiveram de emitir opinião foram considerados como não influenciadores, visto que, logicamente, não exerceram impacto sobre as questões.

Para as questões de 1 a 7, observou-se que a maioria das respostas de fato predominou com a percepção dos respondentes, ao acatar a maioria das opiniões. Isso significa que para aquelas questões que sofreram impacto daqueles que concordaram realmente tiveram alta participação deste tipo de opinião, mesmo que os “Sem Opinião” tenham sido somados aqueles que discordaram destas perguntas. O mesmo aconteceu para as que sofreram impacto dos que discordaram, como as questões 2 a 4, que tiveram a predominância deste tipo de opinião.

Entretanto, a pergunta 8 apresenta um comportamento que desviou dos demais, uma vez que mesmo com o maior nível de discordância, somados às ausências de opinião, não foram capazes de influenciar a norma: ela acabou por ser absorvida, representando, apenas neste caso, a minoria. Este fato

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

pode ser justificado pelo alto custo que poderá gerar para as empresas devido à necessidade de uma maior quantidade de requisitos de divulgação exigidos pela nova norma. Por fim, há a necessidade de uma análise específica para o tipo de concordância de acordo com a intenção, uma vez que permite, assim, entender qual o grupo que teve maior impacto de acordo com as respostas elaboradas. Conforme as Tabela 7 e 8.

Tabela 7.

Impacto na IFRS 16 de Acordo com o Nível de Concordância da Intenção

Pergunta	Arrendador		Arrendatário	
	Influencia Concorda	Não Influencia Discorda + Sem Opinião	Influencia Concorda	Não Influencia Discorda + Sem Opinião
1	27	25	62	47
5	24	28	60	51
6	25	27	69	42
7	26	25	52	55
8	16	34	37	71
TOTAL	118	139	280	266

Tabela 8.

Impacto na IFRS 16 de Acordo com o Nível de Concordância da Intenção

Pergunta	Arrendador		Arrendatário	
	Influencia Discorda	Não Influencia Concorda + Sem Opinião	Influencia Discorda	Não Influencia Concorda + Sem Opinião
2	38	14	75	36
3	18	34	66	45
4	38	14	80	31
TOTAL	94	62	221	112

É possível observar que o arrendatário teve um impacto maior tanto nas perguntas que foram abrangidas pela norma, concordando com as perguntas 1 e de 5 a 8, quanto as que não foram, em que discordaram das perguntas de 2 a 4. Mais uma vez este resultado corrobora com os prévios resultados, uma vez que demonstra a preocupação deste tipo de usuário que irá receber mudança expressiva em suas demonstrações contábeis de acordo com a nova norma.

Os impactos percebidos não se limitarão apenas a elaboração das demonstrações financeiras, mas também apresentarão impacto para a contabilização ao longo da vida do *leasing*, o que poderá trazer um

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

custo muito grande para o arrendatário, em particular as despesas financeiras que serão calculadas sobre o passivo, em que as companhias registrarão maior despesa no início do prazo do contrato de *leasing*, abrangendo um custo para essas aplicações da norma, podendo ser possível essa a explicação para tamanha participação ao encaminhar as *Comment Letters* e tendo impacto final perceptível.

Já para o arrendador a contabilização do leasing permanecerá de forma semelhante com os requisitos anteriores à norma, apresentando pequenas alterações. Assim, um arrendador deverá classificar cada um de seus contratos de leasing de acordo com o modelo duplo de classificação e contabilização, ou seja, entre financeiro ou operacional. O teste de classificação da norma IAS 17 manteve-se, de forma essencial, inalterado, bem como os modelos de contabilização (Matos & Niyama, 2018).

Este fato poderá, potencialmente, ser atrelado ao reflexo das respostas dos usuários da contabilidade em suas opiniões expressadas nas cartas comentários, de acordo com todo o processo normativo de participação pública, para que as partes interessadas refletiram o desejo de uma contabilidade não alterada para o arrendador. Demonstrando uma possível influência dos participantes deste grupo, uma vez que conseguiram que as demonstrações se mantivessem com regras quase inalteradas.

Torna-se importante analisar que, a continuidade da adoção desse modelo duplo para o arrendador, pode trazer uma consequência em comparação com o modelo único do arrendatário, uma vez que poderá trazer diferenças diante de ambos os reconhecimentos dos agentes envolvidos. Além disso, existem outras diferenças atreladas ao uso de diferentes modelos de contabilização, como por exemplo, a orientação de determinação do prazo do leasing e a avaliação da certeza razoável de opção de compra a ser exercida, com o contraponto de que, apesar disto, arrendadores não reavaliam essas avaliações, o que deve ser feito pelo arrendatário.

Considerações Finais

A evolução do tratamento contábil de leasing à convergência internacional passou por inúmeras etapas, como *Discussion Paper* e minutas de pronunciamento. O ED/2013/6 manteve o procedimento de reconhecer os contratos como ativos e passivos das demonstrações financeiras e ainda propôs um modelo único de contabilidade para o arrendatário, na qual a participação dos usuários da contabilidade foi exercida através de *Comment Letters*. Com isso, o estudo analisou a opinião dos usuários da contabilidade de todo o mundo no processo de elaboração da norma internacional de *leasing*. Desse modo, tem-se uma pesquisa com o método qualitativo que se valeu da análise de conteúdo como fonte de informações.

As participações dos usuários da contabilidade ocorreram mediante o envio de 656 cartas, advindo de respondentes de diferentes partes do mundo, que continham suas opiniões em relação às novas propostas elaboradas.

Para o primeiro objetivo específico identificou-se uma alta participação dos Preparadores de demonstrações contábeis, com um total de 46%, representando quase metade de todos os respondentes da amostra. Este resultado pode estar atrelado ao fato de que a IFRS 16 irá trazer grande impacto para a elaboração das demonstrações contábeis. Em contraponto, encontra-se a pequena participação da Academia, com apenas 1% de participação, demonstrando uma possível crítica a falta de integração entre teoria e prática.

Durante a análise de origem geográfica, observou-se que a maior participação advém dos Estados Unidos e da Inglaterra. Este fato pode ser decorrente da maior facilidade por participarem de um processo todo elaborado em sua língua materna, o inglês. Além de apresentarem países com uma profissão contábil mais forte, mercados de capitais bem estruturados e com baixa interferência governamental. O segundo objetivo específico passa, então, para a análise do nível de concordância e discordância dos usuários da contabilidade, no qual se obteve um maior número de discordância geral (52%) em comparação com a concordância (46%) mesmo que de forma pouco expressiva na diferença, demonstrando que há de fato uma divergência presente entre as respostas.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Já na análise por pergunta, observou-se que a questão 6 foi a que apresentou maior concordância devido a flexibilidade em ser uma proposta que se adapta as mudanças de mercado e, dessa forma, fora bem absorvida pelos respondentes. Porém não ocorreu na questão 4, uma vez que representou a proposta mais discordada por apresentar mais uma classificação para o *leasing*. Em seguida, o terceiro objetivo passou a ser o de analisar quais os argumentos utilizados para justificar as respostas dadas às questões apresentadas pelo ED. A tipologia argumentativa mais utilizada foi a de “Escopo” (41%) em que os respondentes preferiram utilizar da própria opinião como base de justificativa, pois ao contrário deste o “Efeito Interno” foi o argumento menos utilizado (5%), podendo representar que os respondentes se preocuparam mais em embasar suas respostas em opiniões que tivessem maior impacto nos agentes externos, do que na própria empresa ou profissional em questão.

Por fim, o último objetivo específico, sendo o foco da pesquisa aqui trabalhada, tratou sobre o impacto exercido pelas respostas mediante a forma como a norma se desenvolveu ao final. Então, as perguntas 1 e 5 a 8 foram as propostas que acabaram sendo absorvidas pela norma e, por tanto sofreram impacto daqueles que concordaram com elas. Já as questões 2 a 4 foram propostas que não foram incorporadas à IFRS 16, uma vez que o impacto sofrido decorreu daqueles que discordaram. Portanto, observou-se que das questões 1 a 7 a maioria das respostas predominou de acordo com o impacto recebido, com apenas a questão 8 sofrendo uma alta discordância que acabou por não impactar o padrão.

Apesar dos achados se tornarem relevantes o uso da análise de conteúdo pode trazer a principal limitação devido a sua subjetividade, mesmo que o uso de padrões e técnicas de pesquisa que tenham sido claramente explicadas para um menor viés. Além disso, tem-se a tradução livre, devido ao processo normativo ser todo emitido na língua inglesa.

A partir disto, diversas pesquisas podem ser feitas no futuro devido ao tema de tamanha importância e divergência. Uma sugestão seria o uso de métodos quantitativos, mediante uma identificação da posição dos normatizadores a partir dos dados aqui abordados, devido ao interesse despertado por este campo de pesquisa, para que fosse possível correlacionar o impacto com o padrão final. Outro ponto seria a aplicação destes mesmos procedimentos em outras normas, devido ao interesse neste campo de pesquisa.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

Referências

- Abel, Associação Brasileira de Empresas de Leasing. Estatística do Setor – Valor Presente da Carteira e nº de Contratos. (2018). Disponível em: <<http://www.leasingabel.com.br/estatisticas/estatisticas-do-setor/>>. Acesso em: 15/01/2018.
- Arroziom, M.; Gonzales, A. & Silva, F. (2016). Alterações Nos Indicadores Financeiros Das Companhias Do Setor De Atacado E Varejo Decorrentes Da Nova Contabilização Do Arrendamento Mercantil Operacional. Revista ENIAC Pesquisa, 5 (2). <https://doi.org/10.22567/rep.v5i2.380>
- Bardin, Lawrence. (2011). Análise de conteúdo: Edição revista e ampliada. Tradução de Luís Antero Reto. São Paulo: Edições 70.
- Biondi, Y.; Boolfield, R.; Glover, J.; Jamal, K.; Ohlson, J.; Penman, S.; Tsujiyama, E.; Wilks, T. (2011). A Perspective On The Joint Iasb/Fasb Exposure Draft On Accounting For Leases. Ssrn Working Paper Series, Rochester, P. N/A. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1768083>
- Carpenter, D. & Moss, D. A. (2004). Preventing Regulatory Capture. Cambridge University Press. Disponível em: <<http://www.tobinproject.org/sites/tobinproject.org/files/assets/kwak%20%20cultural%20capture%20and%20the%20financial%20crisis.pdf>>. Acesso em: 06/11/2018.
- Gutierrez, G. (1984). Lingüística Documental: Aplicación A La Documentación De La Comunicación Social. Barcelona: Mitre. (Colección Dirigida Por Roberto Coll-Vinent). Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1893/10848>>. Acesso em: 15/05/2018.
- Halladay, S. D. (2011). Lease Accounting: New Rules and Realities. The Journal Of Equipment Lease Financing (Online). V. 29, N. 1, P. 1b-7b.
- IASB – IFRS Foundation And International Accounting Standards Board – Leases. (2016). Disponível em: <<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ifrs16.pdf>>. Acesso em: 22/10/2017.
- IASB – IFRS Foundation And International Accounting Standards Board. Due Process Handbook For The IASB. (2008). Disponível em: <<http://www.ifrs.org/nr/rdonlyres/1e8d75b7927f-495b-be4a04c9be967097/0/dueprocess09.pdf>>. Acesso em: 20/10/2017.
- IASB – IFRS Foundation And International Accounting Standards Board. Why Global Accounting Standards? 2018. Retrieved from: <<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>>. Acesso em: 16/05/2018.

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

- Inanga, E. L. & Schneider, W. B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 16, n. 3, p. 227-248. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00073-X](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00073-X)
- Larson, R. K. (2008). An Examination Of The Comment Letters The Iasc: Special Purpose Entities. *Research In Accounting Regulation*, V. 20, P. 27-46. [https://doi.org/10.1016/S1052-0457\(07\)00202-0](https://doi.org/10.1016/S1052-0457(07)00202-0)
- Lipe, R. C. (2001). Lease Accounting Research And The G4+1 Proposal. *Accounting Horizons*, V.15, N. 3, P. 299-310. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.3.299>
- Maines, L. A. & Mcdaniel, L. S. (2000). Effects Of Comprehensive Income Characteristics On Nonprofessional Investors' Judgments: The Role Of financial Statement Presentation Format. *The Accounting Review*, 75(April), 179–207. <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.2.179>
- Mala, R. & Chand, P. (2014). Impacts Of Additional Guidance Provided On International Financial Reporting Standards On The Judgments Of Accountants. *The International Journal Of Accounting*, V. 49, N. 2, P. 263-288. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.04.008>
- Matos, E. B. S. (2013). Critérios De Reconhecimento, Mensuração E Apresentação Das Operações De Leasing Segundo A Minuta De Pronunciamento (Ed/2010/9) Do Iasb: Análise Da Opinião Dos Usuários Da Informação Contábil. Dissertação De Mestrado Em Contabilidade Pelo Programa Da Faculdade De Administração, Contabilidade, Economia E Políticas Públicas - Face Da Universidade De Brasília – Brasil.
- Matos, E. B. S. (2020) (In)Completo e (In)Consistências na aplicação dos Princípios do *Due Process* do IASB: Análise com base no processo normativo da IFRS 16 - *LEASES*. Tese de doutorado em Ciências Contábeis pelo programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Brasil.
- Matos, E. B. S.; Murcia, F. D. (2019) Contabilidade e Arrendamento Mercantil/Leasing: Revisão de Literatura Nacional e internacional (2000 – 2018). *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, Brasília, v. 13, n. 1, art. 5, p. 68-88, jan./mar. 2019. Disponível em: <www.repec.org.br>. Acesso em: 02/10/2021. <https://doi.org/10.17524/repec.v13i1.1999>
- Matos, N. B., & Niyama, J. K. (2018). IFRS 16-Leases: desafios, perspectivas e implicações à luz da essência sobre a forma. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 12(3). <https://doi.org/10.17524/repec.v12i3.1858>
- Monson, D. W. (2001). Commentary On ‘The Conceptual Framework And Accounting For Leases. *Accounting Horizons*, V. 12, N. 3, P. 275-287. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.3.275>

Contabilidade de *Leasing* (IFRS 16) – A opinião dos usuários da Informação Contábil de acordo com os critérios propostos pelo ED/2013/6

- Niyama, J. K. (2010). Contabilidade Internacional. Atlas; 2ª edição.
- Rulmont, S. (2016). IFRS 16 - Leases: Implications for Analysts and Investors. Aantal Woorden/ Word Count: 15.878. Universiteit Gent. <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.487>
- Sacarin, M. (2017). IFRS 16 “Leases” – Consequences on The Financial Statements and Financial Indicators. *Audit Financial*, Xv, Nr. 1(145), 114-122. <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2017/145/114>
- Santana, A. L. (2008). Teoria Tridimensional do Direito. Disponível em: www.infoescola.com/filosofia. Acesso em: 10 de setembro de 2021.
- Santos, A. M.; Rodrigues, J. M.; Niyama, J. K. (2020). Leasing para Arrendatárias: Divergências Entre IASB e FASB Após o *Due Process*. Congresso ANPCONT.
- Sari, E. S.; Altintas, T.; Tas, N. (2016). The Effect Of The Ifrs 16: Constructive Capitalization Of Operating Leases In The Turkish Retailing Sector. *Journal Of Business Economics And Finance*, V. 5, N. 1. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2016116657>
- Schroeder, R. G.; Clark, M. W.; Cathey, J. M. (2009). *Financial Accounting Theory And Analysis: Text And Cases*. 9. Ed. Hoboken, Nj: John Willey & Sons, Inc.
- Silva, Rodrigo A. C. (2011) O princípio da essência sobre a forma e o leasing. *Revista Mineira de Contabilidade*, ISSN 1806-5988, Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, Ano 12, nº 41, p. 34-41.
- Skinner, D. J. (1999). How Well Does Net Income Measure Firm Performance? A Discussion Of Two Studies. *Journal Of Accounting And Economics*, 26, 105–111. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(99\)00005-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(99)00005-1)
- Wolk, H. I.; Dodd, J. L.; & Rozycki, J. J. (2008). *Accounting Theory: Conceptual Issues In A Political And Economic Environment*. 7. Ed. India: Sage Publications.
- Yen, A. C.; Hirst, D. E.; & Hopkins, P. E. (2007). A Content Analysis Of The Comprehensive Income Exposure Draft Coment Letters. *Research In Accounting Regulation*, v. 19. [https://doi.org/10.1016/S1052-0457\(06\)19003-7](https://doi.org/10.1016/S1052-0457(06)19003-7)

Submetido: 19/12/2019

Aceito: 03/11/2021