

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/350751085>

DESAFIOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA: UMA ANÁLISE DE ESTUDOS RECENTES

Article · October 2019

CITATIONS

0

READS

272

3 authors, including:



Arthur Frederico Lerner

Universidade Federal de Santa Catarina

46 PUBLICATIONS 24 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)



Maria Ivanice Vendruscolo

Federal University of Rio Grande do Sul

28 PUBLICATIONS 84 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)

DESAFIOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA: UMA ANÁLISE DE ESTUDOS RECENTES

Arthur Frederico Lerner¹

Michel Teixeira Pereira²

Maria Ivanice Vendruscolo³

RESUMO

O objetivo desse estudo é identificar o posicionamento dos autores de pesquisas recentes sobre o tema adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS) nos Estados Unidos da América (EUA). Selecionou-se 19 artigos relacionados com a temática proposta nas bases Business Source Complete e Web of Science, desde o ano de 2012 até os mais recentes. Utilizou-se o Mapeamento Sistemático para atingir os objetivos propostos na problemática. Constatou-se que as temáticas abordadas pelos artigos são semelhantes. Os resultados indicaram que nove dos artigos analisados apoiam a harmonização contábil nos EUA, nove são neutros e apenas um autor se posicionou contra. Visto que a maior parte (95%) dos artigos ou defendem ou não se opõem à adoção das IFRS nos EUA, pressupõe-se que os benefícios sugeridos com a adoção completa tendem a superar os custos, embora não haja nenhum posicionamento das entidades reguladoras que afirme a necessidade de incorporar as IFRS nos relatórios financeiros dos EUA e quando isso deve ocorrer. Os órgãos reguladores devem ser encorajados a utilizar um método que permita a consistência e comparabilidade nos relatórios financeiros em US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) e IFRS.

Palavras-Chave: Estados Unidos da América. Convergência. IFRS. US GAAP. SEC.

ABSTRACT

The objective of this study is to identify the position of the authors of recent research on the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in the United States of America (USA). There were selected 19 articles related to the subject proposed in the bases Business Source Complete and Web of Science, from the year 2012 to the most recent ones. Systematic Mapping was used to achieve the objectives proposed in the problem. It was found that the themes addressed by the articles are similar. The results indicated that nine of the articles analyzed support accounting harmonization in the USA,

¹ Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Contato: arthurlerner_@hotmail.com

² Universidade Federal do Paraná

³ Universidade Federal do Rio Grande do Sul

nine are neutral and only one author has opposed it. Since most (95%) of the articles either defend or do not oppose the adoption of IFRS in the USA, it is assumed that the benefits suggested by full adoption tend to outweigh the costs, although there is no assert that IFRS should be incorporated into USA financial reporting and when this should occur. Regulators should be encouraged to use a method that allows for consistency and comparability in US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) and IFRS financial reporting.

Keywords: United States of America. Convergence. IFRS. US GAAP. SEC.

1. INTRODUÇÃO

A comunicação internacional proporcionada pela globalização reforçou a necessidade de as empresas apresentarem relatórios contábeis harmônicos com alto grau de comparabilidade entre os países. A Contabilidade é a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos na busca por oportunidades de investimentos e na avaliação do risco de suas transações. Por consequência, a evidenciação da informação contábil deve ser a mais homogênea possível nos diferentes países.

Visando minimizar as distinções entre as nações, o principal objetivo das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) divulgadas pela IFRS Fundation (2019) é adequar as demonstrações contábeis, de modo que possam ser comparáveis entre si, buscando uma maior credibilidade no que diz respeito à transparência, à responsabilidade e à eficiência aos mercados financeiros em todo o mundo (IFRS Foundation, 2019). Nesta conjuntura, as normas IFRS aumentam a comparabilidade internacional e a qualidade da informação, assim como contribuem para a eficiência econômica, colaborando com os investidores para identificarem oportunidades e riscos em diversos países, melhorando assim a alocação de capital (IFRS Foundation, 2019).

O processo de harmonização contábil ganhou relevância nos anos 2000 com a adoção das IFRS no âmbito dos países da comunidade europeia e da Austrália (Dantas *et al.*, 2010). Em 2002, a União Europeia emitiu um regulamento exigindo que todas as empresas listadas preparassem demonstrações financeiras consolidadas usando as IFRS a partir de 1º de janeiro de 2005; a Austrália fez a mesma exigência enquanto a Nova Zelândia exigiu requisito similar em janeiro de 2007 (Steinbach; Tang, 2014). Dentre outros países, com grande importância econômica, que adotaram as IFRS para companhias nacionais, estão o Brasil, em 2010; o Canadá, em 2011; o México e a Rússia, em 2012 (Dantas *et al.*, 2010). Em outros países como Japão, Panamá, Paraguai e Suíça, os Padrões IFRS são permitidos, mas não obrigatórios para empresas negociadas em bolsa (IFRS Foundation, 2017a).

Atualmente, 27.000 das 49.000 companhias listadas nas 88 maiores bolsas de valores do mundo usam os Padrões IFRS, sendo que 90% das empresas que não utilizam esses padrões estão na China, Índia, Japão e Estados Unidos da América (EUA) (IFRS Foundation, 2017a). Das 150 jurisdições a adotarem algum nível das IFRS no mundo, 126 exigem seu uso por parte de todas ou da maioria das empresas públicas nacionais (IFRS Foundation, 2017a).

Neste contexto, as Normas Internacionais de Contabilidade têm o objetivo de fornecer informações úteis para tomada de decisões econômicas, além de representarem os resultados obtidos pela companhia (Pelger, 2016). O crescente uso das IFRS no mundo pressiona o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting*

Standards Board (FASB) para que de fato os EUA adotem o padrão internacional a todas as companhias domésticas que negociam valores mobiliários em bolsa.

Os fatores que impulsionam o trabalho, concomitante do IASB e FASB para a convergência dos padrões contábeis, são o crescente uso das IFRS em todo o mundo; o desenvolvimento de padrões internacionais de auditoria; e a sistematização crescente dos órgãos reguladores internacionais dos mercados de valores mobiliários (Barth *et al.* 2012).

Atualmente, a *Securities and Exchange Commission* (SEC) não permite que as companhias domésticas negociadas em bolsa preparem suas demonstrações contábeis usando as IFRS, em vez disso, exige que elas usem os US GAAP (princípios contábeis geralmente aceitos norte-americanos, do inglês *United States Generally Accepted Accounting Principles*), apenas empresas estrangeiras negociadas na bolsa de valores norte-americana têm permissão de utilizar o padrão internacional (IFRS Foundation, 2017b).

Em 2002, o FASB e o IASB uniram esforços sem precedentes para convergir seus padrões contábeis; assim como emitiram o *Memorandum of Understanding* (MoU), conhecido como *Norwalk Agreement*, reconhecendo seu compromisso conjunto no desenvolvimento de padrões contábeis compatíveis de alta qualidade que poderiam ser usados tanto para relatórios domésticos como internacionais (FASB, 2002a; Gornik-Tomaszewski; Showerman, 2010; IFRS Foundation, 2017b; Poon, 2012; Street, 2012).

A intenção era tornar as diferenças entre os US GAAP e as IFRS menores, como resultado do projeto de convergência (Poon, 2012). Dessa forma a questão problema que norteia essa pesquisa é: qual o posicionamento predominante dos estudos recentes com relação à convergência dos US GAAP em IFRS?

Deste modo, o que motivou essa pesquisa foi investigar o processo de adoção das IFRS nos EUA; identificar se as pesquisas recomendam a adoção das IFRS; e verificar quais seriam os possíveis impactos caso este resolva adotar totalmente os padrões internacionais de Contabilidade. Sendo assim, o estudo descreve o status da adoção das IFRS nos EUA e o efeito de uma possível adoção.

O seu objetivo é identificar o posicionamento dos estudos sobre o tema “adoção das IFRS nos EUA” em artigos publicados a partir de 2012. Além disso, busca-se comparar os padrões contábeis baseados em regras e princípios e, por meio da comparação destes padrões, pretende-se entender o futuro da convergência entre os US GAAP e as IFRS. Notavelmente não foi determinado que um método fosse superior ao outro; no entanto, os padrões de relatório e inconsistências entre os US GAAP e as IFRS impactam a adoção de um método padrão de Contabilidade (Guillaume; Pierre, 2016).

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção abordará, inicialmente, a harmonização das normas contábeis, em seguida, contextualizará o processo de convergência das IFRS nos EUA e, por fim, apresentará as diferenças entre os US GAAP e as IFRS.

2.1 HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Desafios únicos enfrentam aqueles analistas que resolvem comparar empresas de dois países ou mais. As nações variam drasticamente em suas práticas contábeis e de auditoria, qualidade da divulgação, sistemas legais e regulatórios, natureza e extensão dos

riscos empresariais e nos modos de condução dos negócios (Choi; Meek, 2011). Esta variação significa a maior eficiência das ferramentas analíticas em uma jurisdição e menor em outra (Choi; Meek, 2011).

A regulação objetiva eleva a qualidade média das normas com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da qualidade da informação contábil (Cardoso *et al.*, 2010). Ter um único conjunto padrão de relatórios financeiros aceitos mundialmente eliminará a necessidade de atualização das demonstrações financeiras, garantindo ainda menor diversidade contábil entre os países, facilitando o movimento de capital e uma maior integração dos mercados financeiros globais (Cai; Wong, 2010).

Os órgãos de regulamentação contábil têm se esforçado para determinar as informações a serem divulgadas pelas empresas, a fim de fornecer credibilidade ao investidor (Klann; Beuren, 2010), pois enquanto não houver uma padronização entre a Contabilidade de diferentes nacionalidades, será difícil comparar empresas a nível internacional.

Observando esse contexto, existem diferenças identificadas entre os métodos dos US GAAP e das IFRS, de modo que a convergência deveria ocorrer até 2015. No entanto, estamos em meados de 2019 e a convergência ainda está por acontecer. De Lange e Howieson (2006) examinaram as estruturas institucionais do FASB e do IASB e previram uma dominação do FASB na configuração padrão, constatando haver poucos incentivos para as empresas dos EUA adotarem as IFRS.

A harmonização é forma pela qual se busca minimizar as diferenças dos sistemas contábeis de cada país, diferentemente da padronização - processo rígido e sem flexibilização. Niyama (2010) destaca algumas vantagens na harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade, tais como a melhora na busca de recursos de investidores estrangeiros e a redução de custos para gerenciar sistemas contábeis em diferentes países. O autor também ressalta que a principal dificuldade na harmonização é em relação à tributação de alguns países. Geralmente essa tributação está atrelada ao sistema de direito de cada um e é pouco provável que seja feita alguma mudança significativa para adequar-se às Normas Internacionais de Contabilidade.

Ao longo do tempo, cada país desenvolveu sua própria versão de Contabilidade, influenciados pela cultura local, pelos sistemas educacionais, pelas crenças religiosas e por outros fatores específicos regionais (Miller; Becker, 2010). Weffort (2005) destaca que o sistema jurídico é um dos fatores mais relevantes na determinação direta do modelo contábil. Como as diferenças contábeis causam certa desordem desnecessária, um movimento em direção à uniformidade do padrão contábil começou com seriedade no início da década de 1970, a partir da formação do IASB (Miller; Becker, 2010). O FASB e o IASB compartilham, em grande parte, a mesma estrutura conceitual. Em particular, ambos veem que o objetivo principal dos relatórios financeiros é prover informações úteis aos investidores para a previsão de fluxos de caixa futuros, e ambos têm definições semelhantes de ativos e de passivos, vistos como os elementos básicos das demonstrações contábeis (Nobes; Parker, 2008).

Os regulamentos de contabilidade e auditoria são provavelmente mais volumosos e substancialmente mais detalhados nos EUA do que no resto do mundo. Por esse motivo, o FASB e a SEC estão considerando a mudança dos US GAAP baseados em regras para padrões fundamentados em princípios (Choi; Meek, 2011). A SEC reconhece os padrões de contabilidade e relatórios do FASB como leis federais de valores mobiliários, de modo que empresas registradas devem cumprir essas normas na elaboração das demonstrações financeiras arquivadas na bolsa (IFRS Foundation, 2017b). Os críticos, incluindo a SEC, consideraram que a abordagem baseada em regras incentiva uma mentalidade de verificação restrita, inibindo a transparência no relatório financeiro. Além disso, alguns

analistas expressam uma preferência por padrões baseados em princípios, como as IFRS (Choi; Meek, 2011).

O Conselho do FASB (2002b) acredita que uma abordagem baseada em princípios elimina a clareza das demonstrações contábeis norte-americanas em alguns pontos. Sendo assim, de acordo com o Conselho, padrões baseados em princípios tendem a obscurecer transações econômicas e eventos relacionados em comparação com os padrões baseados em regras dos EUA os quais fornecem resultados contábeis mais objetivos. Muitos profissionais do mercado afirmam que os US GAAP tornaram-se cada vez mais detalhados, baseados em regras, complexos, difíceis e dispendiosos de se aplicar (Macdonald, 2002). Dessa forma, o FASB (2002b) relatou que, em uma abordagem baseada em princípios, os benefícios tendem a superar seus custos, resultando em um padrão de contabilidade de alta qualidade que melhorará a transparência das informações financeiras essenciais para o funcionamento eficiente da economia.

2.2 PROCESSO DE ADOÇÃO DAS IFRS NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Em 2001, a diferença entre os padrões baseados em regras dos EUA e aqueles baseados nos princípios do IASB destacou-se devido aos colapsos espetaculares de algumas grandes empresas, como a *Enron* e a *WorldCom* (Nobes; Parker, 2008). Os escândalos ocorridos serviram como estímulo para o debate sobre os padrões de contabilidade baseados em princípios e em regras (Guillaume; Pierre, 2016) e culminaram na criação da lei *Sarbanes-Oxley*, que não trata diretamente sobre contabilidade, mas sobre governança corporativa e auditoria (Nobes; Parker, 2008). Os requisitos impostos por essa lei para registrar-se na SEC, como empresa aberta na bolsa de valores norte-americana, são onerosos e tornaram mais cara a emissão de ações (Nobes; Parker, 2008).

Kotlyar (2008) apoia totalmente a transição para as IFRS, pois observou que o nível de investimentos dos EUA decaiu após a promulgação da lei *Sarbanes-Oxley*, resultando em altos custos de conformidade os quais inibem os investimentos das empresas no mercado norte-americano. Já Tan *et al.* (2016) afirmam que os possíveis benefícios econômicos com a adoção das IFRS nos EUA são diversos, incluindo uma redução no custo do capital e um potencial aumento nos fluxos de capital devido ao aumento percebido na qualidade da divulgação.

O compromisso do FASB em relação à convergência dos US GAAP em IFRS foi formalizado pelo *Norwalk Agreement* em 2002, renovado em um *Memorandum of Understanding* (MoU), originalmente emitido em 2006, atualizado em 2008 e depois em 2010 entre o IASB e o FASB (Tan *et al.*, 2016). A proposta de 2002 era que algumas diferenças deveriam ser removidas rapidamente e outras gradualmente (Nobes; Parker, 2008). Nas reuniões que culminaram no MoU, em 2006, o FASB e o IASB reafirmaram seu compromisso com a convergência dos US GAAP e das IFRS, objetivando um conjunto comum de padrões globais de alta qualidade como prioridade estratégica de longo prazo dos respectivos órgãos (FASB, 2006).

Em 2007, a SEC reconheceu a comparação entre as demonstrações financeiras, de acordo com as IFRS, e aquelas baseadas nos US GAAP e que as empresas e investidores dos EUA se beneficiariam de uma maior comparabilidade (SEC, 2007). Desse modo, em dezembro do mesmo ano, a SEC aceitou que companhias estrangeiras com demonstrações financeiras baseadas em IFRS pudessem negociar ações na bolsa de valores norte-americana, sem a necessidade de conciliar com os US GAAP (Langmead; Soroosh, 2009;

Tan, A. et al., 2016). A SEC também emitiu uma proposta de regra para que as empresas norte-americanas começassem a preparar suas demonstrações financeiras usando as IFRS (Langmead; Soroosh, 2009).

Na atualização do MoU de 2008, o FASB e IASB novamente afirmaram seu compromisso com a convergência, agora incluindo datas de conclusão planejadas, prevendo vários projetos para 2010 e 2011 (FASB, 2008). Em 2009, o Grupo dos 20, o G20, o qual visa discutir questões relacionadas à economia global, pediu que os normalizadores redobrassem seus esforços para completar a convergência em padrões contábeis globais. Na sequência desse pedido, em novembro de 2009, o IASB e o FASB publicaram um relatório de progresso descrevendo uma intensificação do seu programa de trabalho, incluindo reuniões conjuntas do conselho. Posteriormente, os órgãos forneceram atualizações para o G20 e para o Conselho de Estabilidade Financeira (FSB) sobre o progresso em projetos de convergência (IFRS Foundation, 2017b).

Na última atualização do MoU de 2010, os órgãos tinham a intenção de completar seu projeto de convergência em junho de 2011 (FASB, 2010). No mesmo ano, a SEC previu que 2015 seria a possível data para o uso obrigatório das IFRS pelas empresas públicas dos EUA, sem qualquer adoção antecipada permitida (Mcenroe; Sullivan, 2011). No ano de 2012, o IASB e o FASB publicaram um relatório conjunto no qual descrevem os progressos realizados e os projetos prioritários de longo prazo para os quais ainda não haviam finalizado todas as decisões técnicas. Os principais pontos de revisão são instrumentos financeiros, reconhecimento de receita, arrendamentos e contratos de seguros (FASB, 2012).

Durante todo o processo de convergência, a SEC emitiu vários documentos com estudos sobre os possíveis impactos da transição dos US GAAP para as IFRS, mas foi somente em julho de 2012 que ela lançou um documento conclusivo sobre o assunto chamado *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: Final Staff Report* (Mcenroe; Sullivan, 2014). O documento declara que a SEC não tomou nenhuma decisão política sobre a incorporação das IFRS ao sistema de relatórios financeiros dos EUA ou como isso ocorreria caso fosse implementado (SEC, 2012). Embora o relatório seja uma contribuição importante, ele não se propôs a responder se a transição para as IFRS é de maior interesse dos mercados de valores mobiliários e dos investidores dos EUA. Uma análise adicional e maiores considerações desta questão são necessárias antes que qualquer decisão da SEC sobre a incorporação das IFRS no sistema de relatórios financeiros dos EUA (SEC, 2012) seja tomada.

Antes do lançamento desse relatório final, o IASB estava cada vez mais impaciente com a lentidão da convergência. Foi então que Mary Schapiro, presidente da SEC, fez a seguinte declaração sobre a convergência US GAAP-IFRS: “Eu não sinto pressão para ir junto com ninguém. Sinto pressão para fazer o que é certo para os mercados e os investidores dos EUA” (Lynch; Clarke, 2012).

Em uma revisão feita em 2013, houve avanços significativos nos projetos restantes, os conselhos alcançaram soluções convergentes para reconhecimento de receitas e expuseram propostas convergentes para arrendamentos (FASB, 2013). Contudo, houve alguns desafios no desenvolvimento de soluções para redução ao valor recuperável (*impairment*) e contratos de seguros, pois as IFRS não incluíam requisitos de contábeis para esses últimos (FASB, 2013). Assim, o projeto de convergência foi concluído quando o IASB e o FASB emitiram seus padrões de contabilidade de arrendamento em 2016 (IFRS Foundation, 2017b). No Quadro 1 apresenta-se um cronograma resumido para a aceitação das IFRS nos EUA.

Quadro 1 – Cronograma para a aceitação das IFRS nos EUA

Ano	Fatos
2001	O IASB é estabelecido como organização sucessora do IASC, formado em 1973. O objetivo do IASB é o desenvolvimento das IFRS.
2002	O IASB e o FASB assinam o <i>Norwalk Agreement</i> reconhecendo o compromisso conjunto de desenvolver padrões contábeis compatíveis de alta qualidade que podem ser utilizados tanto para relatórios financeiros domésticos quanto transfronteiriços. A SEC apoia o <i>Norwalk Agreement</i> ; além disso, a União Europeia (UE) anuncia que seus Estados membros exigirão as IFRS na elaboração das demonstrações financeiras consolidadas das empresas listadas a partir de 2005.
2005	O chefe de Contabilidade da SEC lança um roteiro que permitirá a apresentação das IFRS sem a reconciliação com os US GAAP para empresas estrangeiras até 2009 ou antes.
2006	O IASB e o FASB concordam em trabalhar juntos em vários projetos importantes de convergência.
2007	A SEC anuncia aceitar que empresas estrangeiras reportem suas demonstrações financeiras nos EUA preparadas de acordo com as IFRS, conforme emitidas pelo IASB, sem reconciliação com US GAAP. Além disso, a SEC emite documento buscando obter contribuições para permitir que as empresas públicas dos EUA usassem as IFRS na preparação das demonstrações financeiras.
2008	A SEC emite um roteiro proposto que inclua marcos para continuar o progresso dos EUA na aceitação das IFRS. O roteiro também permite a adoção antecipada de IFRS para empresas públicas dos EUA que atendam a determinados critérios. O conselho do AICPA vota para reconhecer o IASB como um regulador internacional de normas contábeis de acordo com as normas 202 e 203 do Código de Conduta Profissional (<i>Code of Professional Conduct</i>), dando assim às empresas privadas e organizações sem fins lucrativos dos EUA uma opção de escolha em seguir as IFRS (ou os US GAAP ou o US <i>income tax basis of accounting</i>). Além disso, o FASB e o IASB atualizam seu MoU que foca as energias de ambos os conselhos para a convergência de importantes padrões contábeis, como reconhecimento de receita, arrendamentos e consolidação.
2009	O G20 solicita maiores esforços para a completa convergência dos padrões contábeis. O conselho congelou suas regras, enquanto outros países adotavam as IFRS.
2010	A SEC divulga um documento para avaliar o efeito que o uso das IFRS teria no sistema de relatórios financeiros dos EUA. Conforme as notas da SEC, 2015 é o ano mais provável para a adoção completa.
2011	A SEC avalia a viabilidade de exigir o uso das IFRS com base nas suas pesquisas de 2010 e na conclusão dos itens pendentes do MoU. Nos EUA, questões relativas às IFRS foram incluídas no exame do CPA.
2012	A SEC publicou relatório que observou que o IASB fez progressos significativos na melhoria da abrangência das IFRS, mas também indicou lacunas, como o desenvolvimento de padrões contábeis específicos da indústria e a aplicação e execução global das IFRS. O relatório final não ofereceu nenhuma recomendação para a adoção das IFRS nos EUA e, portanto, a SEC não tomou uma decisão.
2015	O primeiro ano em que a SEC permitiria que as empresas públicas convertessem suas demonstrações financeiras em IFRS.
2016	Conclusão do projeto MoU de convergência entre FASB e IASB.
2017	Para os padrões IFRS nos EUA, o FASB inclui um projeto paralelo para comparação.

Fonte: Elaborado a partir de AICPA (2011), Kaya e Pillhofer (2013), Guillaume e Pierre (2016) e IFRS Foundation (2017b).

A abrangência da convergência alcançada varia de acordo com os projetos executados, alguns dos principais padrões das IFRS, que foram produtos dos projetos do

MoU, incluem uma comparação com um projeto paralelo do FASB (IFRS Foundation, 2017b). Embora o debate sobre padrões de relatório entre os US GAAP e as IFRS continue, as empresas dos EUA permanecem hesitantes em migrar para a adoção de métodos de contabilidade baseados em princípios (Guillaume; Pierre, 2016).

2.3 DIFERENÇAS ENTRE OS US GAAP E AS IFRS

A principal diferença nos métodos contábeis decorre do fato de que os US GAAP usam padrões baseados em regras, enquanto que as IFRS usam padrões baseados em princípios (Guillaume; Pierre, 2016). Os US GAAP geralmente contêm requisitos mais detalhados e específicos do que as IFRS (Poon, 2016). A falta de orientação e a ênfase em princípios das IFRS geralmente exigem que a administração empregue estimativas, premissas e julgamento em seus relatórios financeiros (Agrawal, 2008). Assim, verifica-se que conceitualmente, os padrões baseados em regras são menos dependentes do julgamento profissional dos profissionais contadores, pois possuem orientações detalhadas, enquanto os padrões baseados em princípios possibilitam um maior uso do julgamento profissional (Guillaume; Pierre, 2016).

Ao longo de muitos anos, a contabilidade norte-americana convergiu para padrões adaptados a mercados específicos e indústrias reguladas; desse modo, a SEC permanece relutante em abandonar esses padrões em favor dos princípios mais flexíveis do IASB (Steinbach; Tang, 2014). As IFRS geralmente fornecem princípios mais amplos e pouco específicos para serem aplicados em indústrias, não atendendo adequadamente às necessidades da regulamentação norte-americana (Poon, 2016). Derstine e Bremser (2010) observam, por exemplo, que os US GAAP possuem 17.500 páginas, enquanto as IFRS são compostas por apenas 2.500 páginas.

Há diferenças que geram grandes variações na comparabilidade, das quais pode-se citar os lucros computados de acordo com os US GAAP, os quais geralmente são mais baixos do que quando computados pelas IFRS (Guillaume; Pierre, 2016). Phillips (2010) destaca a importância de compreender as diferenças em relação ao reconhecimento de receitas, incertezas tributárias e consolidação de entidades de propósito especial, pois essas se destacam em virtude de desempenhar um papel excepcionalmente significativo nos casos de fraude de valores mobiliários. Já Erchinger (2012) afirma que os US GAAP possuem requisitos específicos do ambiente legal e regulamentar dos EUA (por exemplo, operações com taxa regulada), enquanto as IFRS não foram desenvolvidas para nenhuma jurisdição específica.

Outras diferenças, de acordo com Steinbach e Tang (2014), e uma grande preocupação para os EUA, incluem padrões que são fundamentalmente diferentes das IFRS, tais como a redução ao valor recuperável (*impairment*), ativos imobilizados, método de valorização dos estoques (LIFO - *last-in, first-out*) e impostos sobre o rendimento. A SEC observou que as diferenças nos quadros conceituais do FASB e do IASB podem ter contribuído significativamente para as diferenças entre os padrões contábeis atuais (Poon, 2016). A maioria dessas diferenças surgiu porque cada conselho chegou a conclusões únicas sobre como melhor comunicar certas circunstâncias aos investidores. Além disso, a maioria desses padrões foi escrita em diferentes períodos de tempo para resolver diferentes preocupações (Steinbach; Tang, 2014). No Quadro 2 observa-se algumas das diferenças conceituais entre os US GAAP e as IFRS.

Quadro 2 - Diferenças conceituais entre os US GAAP e as IFRS

Tema	US GAAP	IFRS
Nível de orientação	Grande volume de orientação específica.	Orientação específica menos extensa.
Julgamento e interpretação	Embora o julgamento seja exigido, devido ao montante da orientação específica, é necessário menos julgamento em relação às IFRS.	Devido a orientação menos detalhada e específica, é necessário mais julgamento na sua aplicação.
Evidenciação (<i>disclosure</i>)	Embora exista certo nível de evidenciação atualmente exigido pelos US GAAP, ele não é tão extenso quanto as exigências em IFRS.	Os níveis de evidenciação tendem a aumentar. São necessárias divulgações transparentes de políticas e estimativas contábeis.
Estrutura conceitual	Mais baseada em regras do que as IFRS.	Mais baseada em princípios do que os US GAAP.
Orientação específica das indústrias	Orientação extensiva para certas indústrias.	Pequena orientação específica para as indústrias.

Fonte: Adaptado de Lindberg e Seifert (2010).

Guillaume e Pierre (2016) afirmam que a distinção entre métodos contábeis baseados em regras (US GAAP) e baseados em princípios (IFRS), bem como a execução desses padrões afetam várias áreas da contabilidade, particularmente o reconhecimento de receita, a avaliação de ativos, o método de valorização dos estoques e a classificação da dívida e capital próprio. Essas diferenças afetam de modo impactante os relatórios das demonstrações financeiras. Embora exista uma ampla gama de diferenças entre as IFRS e os US GAAP, ambos os padrões compartilham o mesmo objetivo, isto é, gerar informação que pode ser usada pelos investidores nas tomadas de decisões de investimentos (Romeo; Bao, 2012).

Na área de reconhecimento de receita, os US GAAP compreendem orientação muito específica fornecida pelo FASB e pela SEC, como no setor de *software*, por exemplo, os US GAAP estabeleceram regras muito mais específicas para reconhecer receita do que as IFRS, afetando estratégias de negócios e de vendas dessas empresas (Hail; Leuz; Wysocki, 2010). Assim, é inevitável que esta diferença impacte quanto ao momento e a quantidade de renda a ser reconhecida afetando as demonstrações contábeis das companhias norte-americanas (Guillaume; Pierre, 2016).

Outra diferença relacionada à venda de bens é o método de valorização dos estoques; as IFRS não permitem o uso do método LIFO (*last-in, first-out*), enquanto os US GAAP fazem uso deste (James, 2011). Uma das principais preocupações é a implicação tributária associada às diferenças nos métodos de valorização dos estoques, além disso, o efeito da alteração terá um impacto tanto no balanço patrimonial quanto na demonstração do resultado, pois os encargos fiscais serão realizados de forma mais ampla para certas indústrias como, por exemplo, as indústrias de petróleo (Guillaume; Pierre, 2016). As empresas que atualmente estão usando o LIFO podem sofrer complicações fiscais se fizerem a transição para as IFRS, já que não é claro se o sistema de tributação continuará a permitir o LIFO para fins fiscais caso as IFRS tornem-se obrigatórias nos EUA (Lindberg; Seifert, 2010).

As diferenças de reconhecimento são uma área de divergência significativa. No que diz respeito às contingências e outras despesas, existem diferenças no reconhecimento de passivos contingentes, podendo eles ser antecipados ou atrasados dependendo de cada padrão (Tan *et al.*, 2016). As comparações preliminares de reconhecimento de receita entre os dois métodos contábeis demonstraram maior receita

de acordo com as IFRS (Lindberg; Seifert, 2010). O custo de pesquisa e desenvolvimento (*Research and Development*) nos US GAAP exige que todos os custos sejam reconhecidos como despesas no ano incorrido, com exceção para *softwares* que atendam certas especificações, enquanto nas IFRS é permitida sua capitalização atendendo a critérios específicos (Sawani, 2009).

Os ativos de longo prazo apresentam outra diferença entre as IFRS e os US GAAP, especificamente em relação à sua avaliação (Langmead; Soroosh, 2009; Lindberg; Seifert, 2010; James, 2011). Os ativos de longo prazo das IFRS podem ser periodicamente reavaliados por seu valor justo, já os US GAAP empregam um modelo de custo histórico que não permite a reavaliação de um ativo, exceto no caso de uma combinação de negócios (Tan *et al.*, 2016). Existem outras diferenças menores no momento da revisão das estimativas de vida útil e valor residual, junto aos métodos de depreciação. No caso das IFRS, a vida útil dos ativos deve ser revisada anualmente, enquanto nos US GAAP, a revisão só é necessária quando as estimativas ou a metodologia não são mais válidas (Tribunella, 2009).

A consolidação das demonstrações contábeis é outra área que demonstra as diferenças entre os métodos US GAAP e IFRS. Os US GAAP dependem de uma porcentagem de propriedade para determinar se as demonstrações contábeis precisam ou não ser consolidadas (Guillaume; Pierre, 2016). O fato de a IFRS se basear no julgamento não é surpreendente. Já as IFRS não têm orientação específica do setor e são mais baseadas em princípios, sendo assim o julgamento um fator chave para determinar quando a demonstração contábil deve ser consolidada (Guillaume; Pierre, 2016).

Também existem diferenças entre os US GAAP e as IFRS no que se refere à arrendamentos (Lindberg; Seifert, 2010; Tribunella, 2009). O método de diferenciação entre arrendamentos financeiros e operacionais de acordo com os US GAAP é semelhante ao usado nas IFRS, exceto que os US GAAP fornecem orientação detalhada (Tan *et al.*, 2016). Em outras palavras, a contabilidade de arrendamento de acordo com as IFRS é mais conceitual do que prescritiva (Tribunella, 2009).

No que diz respeito à contabilização de seguros, enquanto os US GAAP abordam de uma forma abrangente a contabilidade de seguros, as IFRS não incluem requisitos contábeis específicos para contratos de seguros (Tan *et al.*, 2016). O Quadro 3 fornece um resumo do tratamento contábil dos US GAAP em comparação às IFRS para os principais problemas de harmonização encontrados.

Quadro 3 – Comparação entre os US GAAP e as IFRS

Tema	US GAAP	IFRS
Abordagem dos rendimentos	Concentra-se na demonstração do resultado através do princípio de correspondência.	Concentra-se no balanço patrimonial através da medição do valor justo.
Reconhecimento de receita	Requer evidências persuasivas de um acordo de venda, cobrança razoável da receita, preços determináveis e ocorrência da entrega de bens ou serviços prestados.	Requer benefícios econômicos futuros, bem como receitas e custos que podem ser mensurados de forma confiável. Os riscos e benefícios significativos da propriedade devem ser transferidos e o envolvimento gerencial não pode ser mantido.
Compromisso de responsabilidade legal	Não são necessárias informações detalhadas de passivos legais.	São necessárias informações detalhadas de passivos legais, com saldos iniciais e finais, bem como transações no período.
Depreciação	Uma taxa de depreciação é usada para um ativo, incluindo todos seus	Os componentes de um ativo podem ser depreciados a taxas diferentes. Exemplo: a estrutura de um avião pode ter uma taxa de

	componentes.	depreciação diferente dos seus motores.
Avaliação de ativos	Ativos de longa duração registrados ao custo.	Ativos de longa duração registados ao custo ou ao valor justo de mercado. Inclui toda a classe de ativos e deve ser aplicado de forma consistente.
Passivos contingentes	Reconhecido quando provável e razoavelmente pode ser estimado (70%-80%).	Reconhecido quando houver apenas mais de 50% de chance de desfecho desfavorável.
Redução ao valor recuperável de ativos (<i>impairment</i>)	Não exige que o valor dos ativos seja baixado até que o valor contábil do ativo exceda os fluxos de caixa não descontados associados ao ativo. Não admite reversão do <i>impairment</i> .	O <i>Impairment</i> deve ser registrado quando o valor contábil excede o valor justo do imobilizado. As baixas por redução ao valor recuperável podem ser recuperadas, até o valor original do ativo.
Arrendamentos (<i>leases</i>)	Quatro condições específicas a considerar para a capitalização.	O arrendamento é capitalizado se substancialmente todos dos principais aspectos do ativo foram transferidos para o locatário.
Pesquisa e desenvolvimento (R&D)	Exige que os custos sejam contabilizados quando incorridos.	Podem ser capitalizados quando atendem determinados critérios tecnológicos e econômicos. Os valores capitalizados são amortizados durante o período em que se esperam benefícios dos mesmos.
Método de valorização dos estoques	Variedade de métodos permitidos, incluindo o LIFO.	O método LIFO não é permitido.

Fonte: Adaptado de Lindberg e Seifert (2010).

Os profissionais de Contabilidade também precisam ter um conhecimento prático das IFRS para se manterem atualizados em seu campo e avaliar o impacto que as IFRS poderiam trazer (Lindberg; Seifert, 2010). Os líderes dentro das organizações precisam estar igualmente conscientes do impacto da convergência e entender as mudanças financeiras e contábeis que serão evidenciadas nos próximos anos (Guillaume; Pierre, 2016).

Tan *et al.* (2016) acreditam que os benefícios econômicos da adoção das IFRS nos EUA seriam vários, incluindo uma redução nos custos de capital e um potencial aumento nos fluxos de capital devido a um aumento percebido na qualidade da divulgação. Também expõem que a mudança de LIFO para FIFO (*first-in, first-out*) trouxe efeito positivo em muitos países após a adoção das IFRS, indicando que a adoção nos EUA também traria uma melhoria na qualidade dos relatórios contábeis e potencializaria medidas de desempenho corporativo. Contudo, afetaria negativamente o sistema fiscal norte-americano por estar extremamente atrelado aos US GAAP. Assim, a literatura oscila entre prós e contras à adoção das IFRS para as empresas dos EUA (Guillaume; Pierre, 2016).

Estudos recentes da SEC confirmam que ainda há muitas diferenças entre os US GAAP e as IFRS apesar dos esforços de convergência (Poon, 2016). A medida que o FASB e o IASB renunciaram seus esforços no desenvolvimento de um quadro conceitual comum, é altamente provável que as IFRS e os US GAAP, às vezes, sigam caminhos diferentes em futuras configurações padrão, como o último caminho substancialmente

diferente feito pelos dois conselhos na formulação seus padrões de instrumentos financeiros (Poon, 2016).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na busca por conhecer, compilar informações, verificar a quantidade, classificar e contar as contribuições em relação às categorias dessa classificação, considerou-se interessante realizar um estudo de Mapeamento Sistemático (MS) (Petersen *et al.*, 2008).

Existem muitas razões para realizar um MS. Dentre elas, Kitchenham e Charters (2007) destacam: i) resumir a evidência empírica dos benefícios e limitações de um método específico; ii) identificar lacunas na pesquisa atual a fim de sugerir áreas para uma investigação mais aprofundada; e iii) fornecer uma estrutura ou plano de fundo para posicionar adequadamente novas atividades de pesquisa.

O método de pesquisa MS foi escolhido por fornecer respostas a perguntas a uma gama relativamente estreita de estudos de qualidade (Arksey; O'Malley, 2005). Com o MS objetiva-se reunir estudos semelhantes, avaliando-os criticamente em seus posicionamentos e reunindo-os numa metanálise.

Petersen, Vakkalanka e Kuzniarz (2015) elencam cinco passos para a realização do MS: i) definição da questão de pesquisa; ii) metodologia de busca; iii) seleção dos estudos e estabelecimento dos critérios de inclusão e exclusão; iv) extração de dados; e v) análise e classificação.

3.1 DEFINIÇÃO DA QUESTÃO DE PESQUISA

Esta pesquisa começou com a leitura, discussão e entendimento dos estudos realizados previamente no grupo de pesquisa de Contabilidade Internacional.

A partir desses estudos foi possível construir um objetivo geral da pesquisa: conhecer o posicionamento predominante dos estudos recentes com relação à convergência dos US GAAP em IFRS.

3.2 METODOLOGIA DE BUSCA

Para formular o *string* de pesquisa Petersen, Vakkalanka e Kuzniarz (2015) sugerem pesquisar termos relacionados ao processo de classificação e categorização.

Inicialmente, foi idealizado um *string* de pesquisa de maneira tradicional, no entanto, o número de artigos que retornava era muito alto e a quantidade de artigos que certamente não seriam utilizados também. Isso ocorreu porque nesta pesquisa se utilizam palavras-chave muito comuns à área (como *International Financial Reporting Standards* e *United States of America*) mesmo em artigos que não estudam efetivamente o assunto.

Assim, a Tabela 1 mostra o número de resultados da pesquisa por base de dados.

Tabela 1 – Pesquisa e resultados nas bases de dados

Base de Dados	Combinação de Termos Pesquisados	Filtro	Resultados de Busca
Business Source Complete (EBSCOhost)	"USA" AND "IFRS"	2012 ou mais recente	50
Web of Science	"United States" AND "IFRS"	2012 ou	43

mais recente

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

3.3 SELEÇÃO DOS ESTUDOS E ESTABELECIMENTO DOS CRITÉRIOS DE INCLUSÃO E EXCLUSÃO

Foram excluídos os artigos com base em títulos e resumos, além de leitura do texto completo, quando necessário. Estudos também foram adicionados por meio de amostragem de bola de neve para trás (*backward snowball sampling*). Os seguintes critérios de inclusão foram aplicados aos títulos e resumos:

- i) os estudos devem ser escritos em inglês ou português (no entanto, só encontrou-se pesquisas em inglês); e
- ii) os estudos estão no campo de discussão das IFRS e/ou Contabilidade.

Os seguintes critérios foram declarados quando um estudo foi excluído:

- i) estudos não acessíveis em texto completo;
- ii) estudos indisponíveis; e
- iii) estudos apresentados em outras línguas que não inglês e/ou português.

3.4 EXTRAÇÃO DE DADOS

Para extraer dados dos estudos primários identificados, desenvolveu-se a seguinte estratégia, mostrada na Tabela 2.

Tabela 2 – Informações coletadas nos artigos

Dados Coletados	Grandeza
Ano de Publicação	Ano-calendário
Revista de Publicação	Nome do periódico publicado
Nome do Autor	Conjunto de nomes dos autores
Assuntos Abordados	Resumido em uma frase
Principais Resultados	Resumido em uma frase
Posicionamento dos autores quanto à adoção das IFRS nos EUA	"Sim" ou "Não" ou "Neutro"

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Cada campo de extração de dados tem um item de dados e uma grandeza. A extração foi realizada por um autor e revisada por um segundo, rastreando as informações no formulário de extração e verificando sua exatidão. Ter um segundo autor para verificar a extração é uma prática comum em revisões sistemáticas para mapeamento de ciências sociais (Petersen; Vakkalanka; Kuzniarz, 2015).

3.5 ANÁLISE E CLASSIFICAÇÃO

Com os dados extraídos e organizados, as informações foram analisadas e discutidas, levando em consideração a ótica da questão de pesquisa apresentada anteriormente. No processo de aglomeração de “Assuntos Abordados”, “Principais Resultados” e “Posicionamento dos autores quanto à adoção das IFRS nos EUA”, os

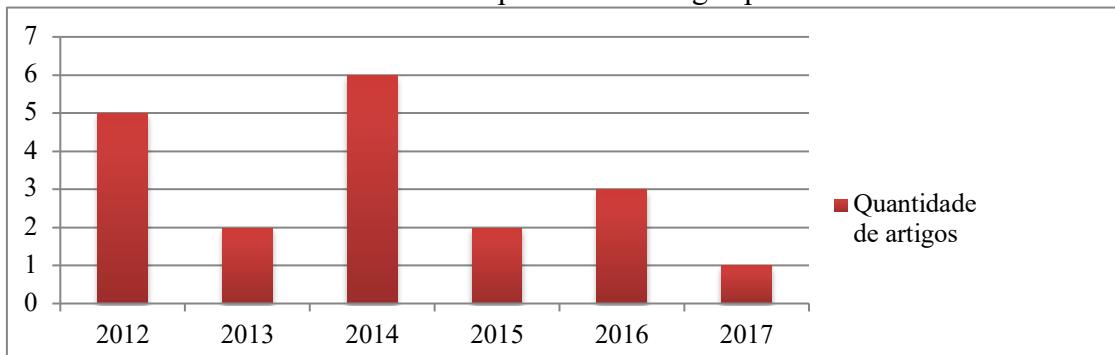
pesquisadores buscaram criar grupos de relacionamentos em tópicos que lidam com temas semelhantes. Os três responsáveis por esse estudo realizaram a leitura completa dos artigos de forma independente a fim de classificar o “Posicionamento dos autores quanto à adoção das IFRS nos EUA”, chegando a um consenso comum. Embora esta etapa envolva julgamento humano, o risco de erro foi reduzido.

Justifica-se a escolha das datas de 2012 ou mais recentes por causa da emissão do *Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: Final Staff Report*, pela SEC, um importante documento que relata os possíveis impactos da transição dos US GAAP para as IFRS. Entende-se, então, que, a partir de 2012, estudiosos começaram a direcionar seus esforços de pesquisa para essa área.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Visando alcançar os objetivos desse estudo, nesta seção são apresentados os resultados obtidos a partir dos dados coletados com a aplicação dos procedimentos metodológicos propostos. No período analisado, buscou-se verificar as frequências das publicações dos artigos em cada ano. No Gráfico 1 evidencia-se o número de publicações anuais dos artigos relacionas com a temática IFRS nos EUA.

Gráfico 1 – Frequência dos artigos por ano



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A partir dos dados apresentados verificou-se o maior número de concentração de publicações em 2012 e 2014. A acumulação no ano de 2012 é provável que seja pelo fato da emissão do parecer da SEC (*Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: Final Staff Report*) com relação à adoção das IFRS nos EUA. Como a adoção completa não ocorreu até o momento, a harmonização dos US GAAP com as IFRS continua um tema atual, verificando-se frequência considerável em 2014, talvez, ainda pelo fato da emissão do parecer da SEC.

Na Tabela 3 é apresentada a diversidade de periódicos nos quais foram encontrados conteúdo relativo à proposta da temática.

Tabela 3 – Frequência dos artigos por periódico

Periódico	Quantidade	%
<i>Accounting Horizons</i>	2	11%
<i>Australian Accounting Review</i>	3	16%
<i>Compliance Week</i>	1	5%
<i>Corporate Communications: An International Journal</i>	1	5%
<i>European Company & Financial Law Review</i>	1	5%
<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i>	1	5%
<i>Journal of Accounting and Public Policy</i>	1	5%
<i>Journal of Applied Financial Research</i>	1	5%
<i>Journal of Corporate Accounting & Finance</i>	1	5%
<i>Journal of International Accounting Research</i>	1	5%
<i>Scholedge International Journal of Business Policy & Governance</i>	1	5%
<i>The Accounting Review</i>	1	5%
<i>The CPA Journal</i>	3	16%
<i>The Journal of Corporate Accounting & Finance</i>	1	5%
Total de artigos	19	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Observou-se que os periódicos com maior número de publicações em conformidade com o tema são o *Accounting Horizons*, o *Australian Accounting Review* e o *The CPA Journal*, com 2, 3 e 3, respectivamente.

No estudo de Martins, João, Marion (2012) sobre as IFRS em artigos internacionais, o periódico *Australian Accounting Review* ficou entre os primeiros com maior número de publicações, o que valida o fato de ser um bom jornal para pesquisar o tema. O que causa certa surpresa é o fato de um periódico australiano como o *Australian Accounting Review* ter um número considerável de publicações sobre as IFRS nos EUA, demonstrando que a adoção das IFRS nos EUA tem sido tema de interesse internacional.

O *Accounting Horizons* e o *The CPA Journal* são importantes periódicos norte-americanos da classe contábil, ressaltando o interesse por parte dos pesquisadores daquele país na harmonização das IFRS.

Verificou-se, também, o fato de não haver repetição de autores. Não há reincidência do mesmo autor em diferentes artigos. O Quadro 4 apresenta os assuntos abordados pelos pesquisadores, bem como os principais resultados encontrados nas pesquisas com suas respectivas quantidades.

Quadro 4 – Temática abordada e resultados

Quantidade	Assuntos abordados	Principais resultados
1	Adoção das IFRS comparada com outros países	Resultados da adoção em outros países; comparação de outros países com os EUA
4	Desafios para adoção das IFRS	Vantagens e desvantagens econômicas de uma mudança para as IFRS; argumentação de autoridades da regulamentação contábil norte-americana; implicações da adoção total das IFRS nos EUA
4	Diferenças entre os US GAAP e as IFRS	Contabilidade baseada em regras e baseada em princípios; questões a respeito de compensação de estoques; práticas de divulgação; conversão das demonstrações contábeis; etapas necessárias para adoção bem sucedida.

5	História do movimento de adoção das IFRS	Esforços de convergência do IASB e do FASB; trabalhos da SEC; comparações entre os US GAAP e as IFRS
5	Percepção dos usuários em relação a benefícios trágos pelas IFRS	Precisão da previsão de desempenho dos analistas; redução da atratividade relativa das empresas dos EUA para os investidores estrangeiros; percepção dos investidores e participantes do mercado à respeito das IFRS

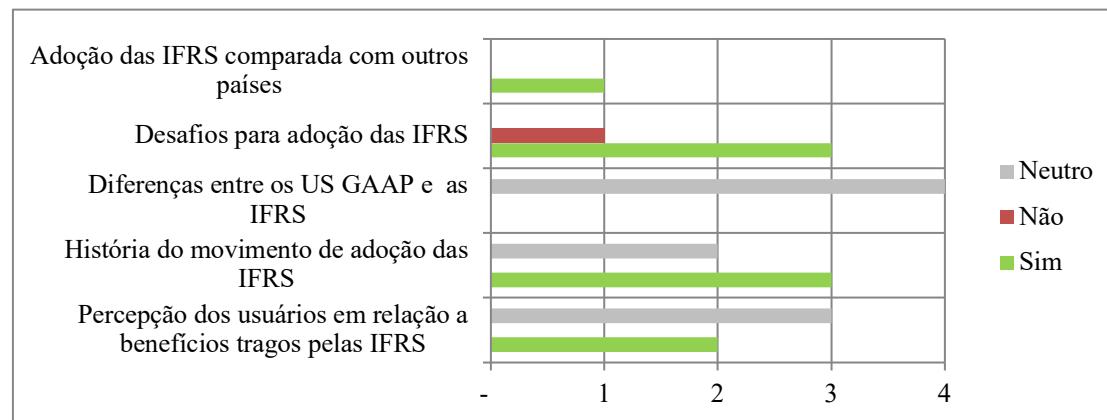
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Entre as diversas abordagens encontradas nos artigos, verificaram-se, principalmente, artigos abordando diferenças entre os US GAAP e as IFRS nos mais diversos aspectos, revisão dos eventos em torno da convergência, principais benefícios, potenciais desvantagens, implicações para investidores e análise de relatórios dos órgãos reguladores. Além disso, muitos dos artigos sugerem esforços conjuntos entre FASB, IASB e SEC para que a harmonização entre os US GAAP e as IFRS possa ser completa.

Verificou-se, também, que a maior parte dos artigos ficaram nos assuntos “História do movimento de adoção das IFRS” e “Percepção dos usuários em relação a benefícios trágos pelas IFRS” com 5 artigos cada. Em relação ao segundo assunto, Tan *et al.* (2016), na sua pesquisa, indicam quatro pontos que consideram os mais importantes com as mudanças: i) empresas multinacionais irão obter mais benefícios em comparação às empresas puramente domésticas; ii) barreiras ao investimento no mercado de capitais dos EUA serão reduzidas se as IFRS forem adotadas e isso deverá motivar empresas estrangeiras a ingressar no mercado americano; iii) investidores nacionais serão beneficiados, pois proporcionarão melhores oportunidades para comparar empresas domésticas com empresas estrangeiras, facilitando suas decisões de investimento; e iv) implicações importantes para o sistema tributário dos EUA, resultando em um aumento no lucro tributável das empresas durante os primeiros anos de adoção.

No Gráfico 2 apresenta-se a frequência do posicionamento dos autores quanto à adoção das IFRS nos EUA. Ressalta-se que houve atribuição da opinião dos autores com base na leitura dos respectivos artigos. Se eles deixaram claro que os benefícios da adoção superam os custos registra-se “Sim”, se não há posicionamento, “Neutro”, e em caso de argumentos contra a adoção, “Não”. Para minimizar o viés subjetivo durante a verificação dos artigos, foi atribuída a função da leitura independente aos três pesquisadores, mesmo assim os resultados foram semelhantes.

Gráfico 2 – Frequência do dos artigos quanto ao posicionamento dos autores na adoção das IFRS nos EUA



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Verificaram-se, ao total, nove artigos a favor da adoção (“Sim”), nove artigos sem posicionamento (“Neutro”) e apenas um artigo contra a adoção das IFRS (“Não”). No estudo similar de Negash, Holt e Hathorn (2017) feito em 2014, 12 estudantes de pós-graduação opinaram a favor da adoção e dois contra, já entre os estudantes da graduação nove opinaram a favor, dois contra e um neutro. Proposição que corrobora com os achados desta pesquisa, visto que dentre os artigos que expressaram opinião a maioria foi a favor da adoção.

Entre os estudos classificados como “Neutro”, os autores esboçaram traços a sugerir benefícios com a adoção. A única pesquisa que indicou a adoção de forma negativa foi *Time to bury IFRS hopes for the United States?*, na qual o autor sustenta sua ideia de não transição para as IFRS por meio de argumentos de líderes, como o presidente da SEC, por exemplo, Christopher Cox que se posiciona de forma negativa à adoção das IFRS. Em concordância com essa ideia, o estudo de Yallapragada, Roe e Toma (2014) ressalta que a SEC mencionou não haver quaisquer outras etapas possíveis nas questões de transição envolvidas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa buscou investigar o posicionamento de estudos recentes sobre a adoção das IFRS nos EUA. Utilizou-se o Mapeamento Sistemático para atingir os objetivos propostos na problemática.

Verificou-se a existência de mais publicações durante os anos de 2012 e 2014. Considera-se que o grande número de publicações nesses anos tem relação com a um importante parecer da SEC lançado no mesmo ano. Também foram identificadas as revistas com maior número de publicações sobre o tema harmonização dos US GAAP com as IFRS: *Accounting Horizons*, o *Australian Accounting Review*, e o *The CPA Journal*.

Não houve autores reincidentes em diferentes artigos. Em relação aos assuntos propostos em cada artigo, foi possível identificar algumas temáticas semelhantes entre os artigos, principalmente nos assuntos “História do movimento de adoção das IFRS” e “Percepção dos usuários em relação a benefícios trazidos pelas IFRS” com 5 artigos em cada. Por fim, classificou-se cada artigo quanto ao posicionamento dos seus autores na adoção das IFRS nos EUA. Atribuiu-se “Sim”, “Não” ou “Neutro” e constatou-se nove artigos neutros, nove artigos com posicionamento positivo e apenas um artigo com posicionamento negativo, indo ao encontro do estudo de Negash, Holt e Hathorn (2017), os quais verificaram a maioria das opiniões a favor da adoção das IFRS.

Em virtude de 18 (95%) dos artigos ou defendem ou não se opõem à adoção das IFRS nos EUA, pressupõe-se que os benefícios sugeridos com a adoção tendem a superar os custos. Embora no último documento emitido pela SEC sobre o assunto (2012) não haja nenhum posicionamento acerca das IFRS serem incorporadas nos relatórios financeiros dos EUA e quando isso deve ocorrer. Por isso, levando em conta os benefícios apontados ao longo do texto e a maioria de posicionamentos a favor da adoção analisados nesse estudo, espera-se que o FASB e o IASB retomem os trabalhos de harmonização entre os US GAAP e as IFRS.

Não obstante, o estudo permitiu verificar que as IFRS podem não ser vantajosas a curto prazo, mas são inevitáveis para os EUA a longo prazo, visto que a economia global foçará sua adoção, corroborando as ideias de Steinbach e Tang (2014). Paralelamente, em última análise, com base nos resultados obtidos com essa pesquisa e no referencial teórico abordado, os autores concordam com Guillaume e Pierre (2016) ao ressaltarem a

necessidade da FASB e da IASB em utilizar um método que permita a consistência e comparabilidade nos relatórios financeiros em US GAAP e IFRS. Sugere-se para pesquisas futuras ampliar as bases de busca e utilizar uma abrangente combinação de termos para a localização dos artigos.

REFERÊNCIAS

- AGRAWAL, N. **The impact of IFRS on corporate governance.** [S.l.], Oct. 2008. Disponível em: <<http://www.livemint.com/2008/10/02001719/The-impact-of-IFRS-on-corporat.html?d=1>>. Acesso em: 18 dez. 2018.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **International financial reporting standards (IFRS): an AICPA backgrounder.** Durham, 2011. Disponível em: <http://www.ifrs.com/pdf/IFRSUpdate_V8.pdf>. Acesso em: 7 ja. 2019.
- ARKSEY, H.; O'MALLEY, L. Scoping studies: towards a methodological framework. **International journal of social research methodology**, v. 8, n. 1, p. 19-32, 2005. Disponível em: <<https://doi.org/10.1080/1364557032000119616>>. Acesso em: 29 ago. 2019.
- BARTH *et al.* Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?. **Journal of Accounting and Economics**, v. 54, n. 1, p. 68-93, Aug. 2012. Disponível em: <http://ac.els-cdn.com/S0165410112000249/1-s2.0-S0165410112000249-main.pdf?_tid=2f547370-7620-11e7-bd85-00000aab0f27&acdnat=1501526807_ffd171e230ecc45eacde2119dc779c03>. Acesso em: 31 mar. 2019.
- CAI, F.; WONG, H. The effect of IFRS adoption on global market integration. **International Business & Economics Research Journal (IBER)**, v. 9, n. 10, p. 25-34, Oct. 2010. Disponível em: <<https://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/IBER/article/view/636/622>>. Acesso em: 4 mar. 2019.
- CARDOSO, R. *et al.* Análise da regulação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale. **Revista Universo Contábil**, Blumenau v. 6, n. 1, p. 06-27, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1200/1160>>. Acesso em: 4 mar. 2019.
- CHOI, F. D. S.; MEEK, G. K. **International accounting.** 7th ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 2011. E-Book.
- DANTAS, J. A. *et al.* Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 9, p. 3-29, maio/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34765/37503>>. Acesso em: 2 mar. 2019.
- DE LANGE, P.; HOWIESON, B. International accounting standards setting and U.S. exceptionalism. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 17, n. 8, p. 1007-1032, Dec.

2006. Disponível em: <http://ac.els-cdn.com/S1045235405001115/1-s2.0-S1045235405001115-main.pdf?_tid=8bbbab4a-8121-11e7-9d80-00000aacb361&acdnat=1502736853_7f8fc17f9629190880a2f0bae0bf3ead>. Acesso em: 14 mar. 2019.

DERSTINE, R. P.; BREMSER, W. G. The journey toward IFRS in the United States. **The CPA Journal**, v. 80, n. 7, p. 6-9, Jul. 2010. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/b861683b39cd3d0a0279afa0ac5bb92d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>>. Acesso em: 9 abr. 2019.

ERCHINGER, H. IFRS in the United States - developments and current status. **Australian Accounting Review**, v. 22, n. 3, p. 248-256, Sep. 2012. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.2012.00179.x/epdf>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. A roadmap for convergence between IFRSs and US GAAP - 2006-2008: Memorandum of understanding between the FASB and the IASB. Norwalk, Feb. 2006. Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176156245558>. Acesso em: 12 jan. 2019.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Completing the February 2006 memorandum of understanding: a progress report and timetable for completion. Norwalk, Sep. 2008. Disponível em: <http://www.fasb.org/intl/MOU_09-11-08.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2018.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. IASB-FASB update report to the FSB plenary on accounting convergence. Norwalk, Apr. 2012. Disponível em: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176159985026>. Acesso em: 16 jan. 2019.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Meeting of the G20 finance ministers and central bank governors 15-16 February 2013 update by the IASB and FASB. Norwalk, Feb. 2013. Disponível em: <http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_130216b.pdf?page_moved=1>. Acesso em: 17 dez. 2018.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Memorandum of understanding: “the Norwalk agreement”. Norwalk, Sep. 2002a. Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1218220086560>. Acesso em: 16 jan. 2019.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Progress report on commitment to convergence of accounting standards and a single set of high quality global accounting standards. Norwalk, June 2010. Disponível em: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176156953931>. Acesso em: 16 dez. 2018.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Proposal: principles – based approach to U.S. standard setting. Norwalk, Oct. 2002b. Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176157522715>.

Acesso em: 12 ago. 2017.

GORNIK-TOMASZEWSKI, S; SHOWERMAN, S. IFRS in the United States: challenges and opportunities. **Review of Business**, v. 30, n. 2, p. 59-71, 2010. Disponível em: <<http://www.stjohns.edu/sites/default/files/documents/Tobin/volume30-number2-specialissueaccountingspring2010.pdf#page=61>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

GUILLAUME, O.; PIERRE, D. The convergence of U.S. GAAP with IFRS: a comparative analysis of principles-based and rules-based accounting standards. **Scholedge International Journal of Business Policy & Governance**, v. 3, n. 5, p. 63-72, May 2016. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=117662254&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 4 mar. 2019.

HAIL, L.; LEUZ, C.; WYSOCKI, P. Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S. (part I): conceptual underpinnings and economic analysis. **Accounting Horizons**, v. 24, n. 3, p. 355-394, Sep. 2010. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=53527863&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 20 mar. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION – IFRS FOUNDATION. **Pocket guide to IFRS Standards**: the global financial reporting language. London, 2017a. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/pocket-guide/pocket-guide-2017.pdf>>. Acesso em: 23 mar. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION – IFRS FOUNDATION. **Who we are**: about us. London, 2019. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION – IFRS FOUNDATION. **IFRS application around the world**. Jurisdictional profile: United States of America. London, 2017b. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/jurisdiction-profiles/united-states-ifrs-profile.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2019.

JAMES, M. L. Integrating international financial reporting standards into the accounting curriculum: strategies, benefits and challenges. **Academy of Educational Leadership Journal**, v. 15, p. 127-142, 2011. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=64876425&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 20 dez. 2018.

KAYA, D.; PILLHOFER, J. A. Potential adoption of IFRS by the United States: a critical view. **Accounting Horizons**, v. 27, n. 2, p. 271-299, June 2013. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=88222027&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 17 dez. 2018.

KITCHENHAM, B.; CHARTERS, S. Guidelines for performing systematic literature reviews in software engineering. **Technical report**, EBSE Technical Report EBSE 2007-01, 2007. Disponível em: <https://www.elsevier.com/__data/promis_misc/525444systemicreviewsguide.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

KLANN, R. C.; BEUREN, I. M. Reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidenciação contábil. **ASAA – Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 1, p. 2-40, 2012. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ASAA/article/viewFile/1749/1633>>. Acesso em: 2 dez. 2018.

KOTLYAR, J. The advent of the International Financial Reporting Standards: a catalyst for changing global finance. **Journal of International Affairs**, v. 62, n. 1, p. 231-238, 2008. Disponível em: <www.jstor.org/stable/24358154>. Acesso em: 14 fev. 2018.

LANGMEAD, J. M.; SOROOSH, J. International Financial Reporting Standards: the road ahead. **The CPA Journal**, v. 79, n. 3, p. 16-24, Mar. 2009. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=36920013&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 13 fev. 2018.

LINDBERG, D. L.; SEIFERT, D. L. A new paradigm of reporting. **The CPA Journal**, v. 80, n. 1, p. 36-39, Jan. 2010. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=51338746&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

LYNCH, S. N.; CLARKE, D. **Mary Schapiro, SEC chief, resists push to move to global accounting standards**. [S.l.], Feb. 2012. Disponível em: <www.huffingtonpost.com/2012/02/24/mary-schapiro-global-accounting-standard_n_1299716.html>. Acesso em: 17 fev. 2018.

MACDONALD, L. A. **Principles-based approach to standard setting**. [S.l.], Nov. 2002. Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011135>. Acesso em: 12 fev. 2018.

MARTINS, A. I.; JOÃO, B. N.; MARION, J. C. O perfil da pesquisa contábil sobre IFRS: uma revisão bibliométrica dos artigos internacionais sobre a matéria. **Revista Científica Hermes**, v. 7, p. 133-154, 2012. Disponível em: <www.redalyc.org/pdf/4776/477647818009.pdf>. Acesso em: 3 fev. 2019.

MCENROE, J. E.; SULLIVAN, M. Are auditors of public companies prepared for the transition to IFRS?. **The CPA Journal**, v. 81, n. 3, p. 30-36, Mar. 2011. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=65030836&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 14 dez. 2018.

MCENROE, J. E.; SULLIVAN, M. The rise and stall of the U.S. GAAP and IFRS: convergence movement. **The CPA Journal**, v. 84, n. 1, p. 14-19, Jan. 2014. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=108825988&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 17 dez. 2018.

MILLER, W. F.; BECKER, D. Why are accounting professors hesitant to implement IFRS?. **The CPA Journal**, v. 80, n. 8, p. 63-67, Aug. 2010. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=53018988&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 14 dez. 2018.

NEGASH, M.; HOLT, A.; HATHORN, J. The changing IFRS debate in the USA: a rejoinder. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 13, n. 1, p.65-84,

2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2015-0020>>. Acesso em: 13 ago. 2017.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NOBES, C.; PARKER, R. **Comparative international accounting**. 10th ed. Harlow: Prentice Hall, 2008.

PELGER, C. Practices of standard-setting: an analysis of the IASB's and FASB's process of identifying the objective of financial reporting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 50, p. 51-73, Apr. 2016. Disponível em: <http://ac.els-cdn.com/S0361368215000896/1-s2.0-S0361368215000896-main.pdf?_tid=24287c14-77f9-11e7-a9aa-00000aacb362&acdnat=1501729939_01d9fb0eba1c0bbd1551e3d3bb3cdcb3>. Acesso em: 3 jan. 2019.

PETERSEN, K. *et al.* Systematic mapping studies in software engineering. In: **12th International Conference on Evaluation and Assessment in Software Engineering**, vol. 17, p. 1, 2008. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Michael_Mattsson/publication/228350426_Systematic_Mapping_Studies_in_Software_Engineering/links/54d0a8e90cf20323c218713d/Systematic-Mapping-Studies-in-Software-Engineering.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2019.

PETERSEN, K.; VAKKALANKA, S.; KUZNIARZ, L. Guidelines for conducting systematic mapping studies in software engineering: an update. **Information and Software Technology**, v. 64, p. 1-18, 2015. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.infsof.2015.03.007>>. Acesso em: 29 ago. 2019.

PHILLIPS, L. J. The implications of IFRS on the functioning of the securities antifraud regime in the United States. **Michigan Law Review**, v. 108, n. 4, p. 603-632, 2010. Disponível em: <<http://repository.law.umich.edu/mlr/vol108/iss4/4/>>. Acesso em: 19 dez. 2018.

POON, W. W. An update on the possible incorporation of IFRS into the U. S. financial reporting system. **Journal of Business & Economics Research**, v. 14, n. 1, p. 45-50, 2016. Disponível em: <<https://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JBER/article/download/9555/9633>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

POON, W. W. Incorporating IFRS into the U.S. financial reporting system. **Journal of Business & Economics Research**, v. 10, n. 5, p. 303-312, May 2012. Disponível em: <<https://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JBER/article/viewFile/6982/7057>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

ROMEO, G; BAO, D. H. Teaching inventory using U.S. GAAP and IFRS: a comparative perspective. **Journal for Global Business Education**, v. 12, p. 25-34, June 2012. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=78173392&lang=pt-br&site=eds-live&authtype=ip,cookie,uid>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

SAWANI, A. The changing accounting environment: international accounting standards and US implementation. **Journal of Finance and Accountancy**, v. 1, p. 1-9, 2009.

Disponível em: <http://www.dphu.org/uploads/attachements/books/books_3656_0.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2019.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION - SEC. Acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards without reconciliation to U.S. GAAP. Washington, 2007. Disponível em: <<https://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 2019.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION - SEC. Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for u.s. issuers: final staff report. Washington, JUL. 2012. Disponível em: <<https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

STEINBACH, K. D.; TANG, R. Y. W. IFRS convergence: learning from Mexico, Brazil, and Argentina. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 25, n. 3, p. 31-41, 2014. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/jcaf.21937/epdf>>. Acesso em: 3 abr. 2019.

STREET, D. L. IFRS in the United States: if, when and how. **Australian Accounting Review**, v. 22, n. 3, p. 257-274, 2012. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.2012.00183.x/epdf>>. Acesso em: 3 abr. 2019.

TAN, A. *et al.* An investigation into the potential adoption of International Financial Reporting Standards in the United States: implications and implementation. **Australian Accounting Review**, v. 26, n. 1, p. 45-65, Mar. 2016. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/auar.12081/epdf>>. Acesso em: 9 abr. 2019.

TRIBUNELLA, H. Twenty questions on International Financial Reporting Standards. **The CPA Journal**, v. 79, n. 3, p. 32-37, Mar. 2009. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=36920015&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 9 abr. 2019.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional:** influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

YALLAPRAGADA, R. R.; ROE, C. W.; TOMA, A. G. SEC's push back on adoption of IFRS in the United States. **Journal of Business & Economics Research**, v. 12, n. 3, p. 237-244, 2014. Disponível em: <<https://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JBER/article/download/8728/8707>>. Acesso em: 9 abr. 2019.